

Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Iara Ferreira Pedrosa

As auditorias e a *SOX* – o estudo do caso Crisal



Instituto Politécnico de Coimbra

Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

Iara Ferreira Pedrosa

As auditorias e a SOX – o estudo do caso Crisal

Trabalho de projeto submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Controlo de Gestão**, realizado sob a orientação da Professora Maria Georgina da Costa Tamborino Morais.

Coimbra, julho de 2021

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora deste projeto, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente projeto.

AGRADECIMENTOS

Este trabalho, embora seja individual não teria sido possível sem a ajuda, o empenho e o contributo de várias pessoas e institutos.

Agradeço à minha orientadora, professora Georgina Morais um agradecimento especial, pois disponibilizou o seu tempo e transmitiu-me todos os conhecimentos necessários à realização deste projeto.

Aos professores do Mestrado em Controlo de Gestão que proporcionaram todo o conhecimento e as bases para realização deste projeto.

À empresa onde desenvolvi este projeto, Crisal – Cristalaria Automática S.A. e em especial à diretora financeira, Célia Gonçalves, e ao auditor interno, Diogo Duarte, que com todo o carinho e dedicação me ajudaram a desenvolver este projeto e prontamente me deram todo o conhecimento e dados necessários.

Embora por último na ordem cronológica, mas em primeiro lugar no meu coração, à minha família, em especial à minha mãe, ao meu namorado e ao meu irmão que sempre me apoiaram e deram muita força para continuar.

À minha avó e ao meu avô que sempre me incentivaram na progressão profissional e académica e me incutiram a coragem necessária para superar todas as barreiras.

Um muito obrigado do fundo do coração a todos,

Iara Pedrosa

RESUMO

Atualmente, neste paradigma de concorrência, as empresas procuram cada vez mais a eficiência e eficácia para poderem ganhar vantagem sobre as suas concorrentes. Muitas empresas são levadas a implementar auditorias internas, para que os seus processos sejam otimizados. Para além dessas, são implementadas também auditorias externas, algumas por exigências fiscais do país de origem, outras no sentido de melhorar ou fortificar a sua imagem junto dos acionistas, banca, entre outros.

No caso deste projeto, o principal objetivo consistia em determinar quais as possíveis vantagens para a empresa no caso de existir colaboração entre auditoria interna e externa, numa empresa abrangida pela *SOX* como o caso da Crisal.

De forma a responder aos objetivos foi realizada uma revisão da literatura, que serviu de base à análise de dados e formulação de questões de investigação. Foram analisados os relatórios e contas e outros documentos da empresa. E por fim foram realizadas entrevistas orientadas com guião a funcionários da empresa, ao auditor interno e ao auditor externo.

Concluiu-se que no caso da Crisal existiu uma colaboração inferior ao esperado, entre o auditor interno e externo. Ou seja, o auditor externo não fez uso intensivo do relatório do auditor interno. Conclui-se também que no caso da Crisal, a alteração da auditoria no âmbito da *SOX* de externa para interna, representou uma diminuição de custos na ordem dos 66% em custos diretos.

Por fim, o facto deste projeto se ter desenrolado à volta de apenas uma empresa, constituiu uma limitação, sendo que, para projetos futuros sugere-se a realização de entrevistas a diversas empresas e profissionais, de modo a obter uma amostra mais significativa.

Palavras-chave: Auditoria interna, *SOX*, Auditoria externa, Colaboração entre auditorias

ABSTRACT

Nowadays, in this competitive paradigm, companies are increasingly looking for efficiency and effectiveness to gain an advantage over their competitors. Many companies look to implement internal audits so that their processes are optimized. In addition, external audits are also implemented, some due to tax requirements of the country of origin, others to improve or strengthen its image with shareholders, banks, among others.

In the case of this project, the main objective was to determine the possible advantages for the company in case there is a collaboration between internal and external audits in a company covered by SOX, such as Crisal.

To meet the objectives, a literature review was carried out, which served as the basis for data analysis and the formulation of research questions. The company's reports and accounts and other documents were analysed. Finally, guided interviews were conducted with a guide to company employees, the internal auditor, and the external auditor.

It was concluded that in the case of Crisal there was less than expected collaboration between the internal and external auditors. That is, the external auditor did not make intensive use of the internal auditor's report. It is also concluded that in the case of Crisal, the change of auditing in the scope of SOX from external to internal, represented a cost reduction in the order of 66% direct costs.

Finally, the fact that this project took place around only one company was a limitation for future projects it is suggested to carry out interviews with several companies and professionals to obtain a more significant sample.

Keywords: Internal audit, *SOX*, External audit, Collaboration between audits

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	12
1 CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE	14
1.1 Grupo <i>Libbey</i>	15
1.1.1 Visão	15
1.1.2 Valores	15
1.1.3 Missão.....	15
1.1.4 Análise <i>SWOT</i> (<i>Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats</i>)	16
1.1.5 Dados financeiros da <i>Libbey</i>	18
1.1.6 Principais concorrentes da <i>Libbey</i>	19
1.2 Crisal	20
1.2.1 A história da Crisal	20
1.2.2 Dados financeiros da Crisal	21
1.2.3 Processo de fabrico de vidro na Crisal.....	25
2 ENQUADRAMENTO TEÓRICO	26
2.1 O que é a auditoria	26
2.2 Evolução do conceito de auditoria	28
2.3 Tipos de auditoria.....	29
2.3.1 Auditoria financeira	29
2.3.2 Auditoria interna	31
2.3.3 Outros tipos de auditorias	34
2.4 Principais diferenças e semelhanças na auditoria interna e externa.....	36
2.5 Fases da auditoria interna e externa	38
2.5.1 Planeamento inicial.....	40
2.5.2 Análise do risco	40

2.5.3	Execução do trabalho – recolha de provas.....	43
2.5.4	Resultado final da auditoria	43
3	AS AUDITORIAS E ESTUDO DO CASO CRISAL	45
3.1	Auditoria na Crisal	45
3.2	A auditoria interna como forma de economizar tempo e custos.....	45
3.3	Norma internacional de auditoria 610 do <i>IFAC</i> e a articulação da auditoria interna e externa.....	49
3.4	A norma para um trabalho de interajuda entre a auditoria interna e externa ...	51
3.5	Questões de investigação	51
4	ANÁLISE DE RESULTADOS	53
4.1	Metodologia	53
4.2	Análise de resultados.....	55
	CONCLUSÃO	61
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	63
	APÊNDICES	68
	APÊNDICE 1. RESULTADO DA ENTREVISTA AO AUDITOR INTERNO.	69
	APÊNDICE 2. RESULTADO DA ENTREVISTA AO AUDITOR EXTERNO.	73
	APÊNDICE 3. RESULTADO DA ENTREVISTA À DIRETORA FINANCEIRA.	75
	APÊNDICE 4. RESULTADO DA ENTREVISTA À DIRETORA DO SERVIÇO DE APOIO AO CLIENTE.....	79
	APÊNDICE 5. RESULTADO DA ENTREVISTA À DIRETORA DO DEPARTAMENTO DE COMPRAS.	82
	ANEXOS	85
	ANEXO 1	86
	ANEXO 2	89

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 - Logotipo do grupo Libbey.	14
Figura 2 - Mapa das várias empresas do grupo Libbey	15
Figura 3 - Ciclos de tesouraria no Grupo Libbey	19
Figura 4 - Gráficos ilustrativos do número de empregados e valor anual de vendas da Libbey e das suas concorrentes.....	20
Figura 5 - Frente da Fábrica – Crisal	21
Figura 6 - Ciclos de tesouraria no Grupo Crisal	23
Figura 7 - Dispersão geográfica das vendas da Crisal em 2018, em termos de valor	24
Figura 8 - Processo de auditoria interna	32
Figura 9 - Exemplo de um processo de auditoria	39
Figura 10 - Relação entre auditoria interna e externa – em caso de complemento ou substituição	46

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 - Análise SWOT do grupo Libbey.....	17
Tabela 2 - Resumo dos dados financeiros do grupo Libbey.....	18
Tabela 3 - Resumo dos dados financeiros do grupo Crisal.....	21
Tabela 4 - Evolução das quantidades vendidas e valor das vendas nos anos 2017 a 2020	24
Tabela 5 - Utilizadores da informação financeira e finalidade da mesma.....	27
Tabela 6 - Resumo das principais características da auditoria interna e auditoria externa	38
Tabela 7 - Matriz do risco final combinado.....	41
Tabela 8 - Fiabilidade das provas em auditoria	43
Tabela 9 – Utilização do trabalho dos auditores internos	50
Tabela 10 - Resumo das questões relativas à Questão 1.....	56
Tabela 11 - Resumo das questões relativas à Questão 2.....	57
Tabela 12 - Resumo das questões relativas à Questão 3.....	58
Tabela 13 - Resumo das questões relativas à Questão 4.....	59

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

<i>B2B</i>	<i>Business to Business</i> , ou seja, negócio para negócio
<i>CEO</i>	<i>Chief Executive Officer</i> , ou seja, o diretor executivo
<i>CFO</i>	<i>Chief Financial Officer</i> , ou seja, o diretor financeiro
<i>CSC</i>	Código das Sociedades Comerciais
Dir. Compras	Diretora do departamento de compras
Dir. Financeira	Diretora financeira
Dir. SAC	Diretora do serviço de apoio ao cliente
<i>EBIT</i>	Margem dos lucros antes de juros e impostos
<i>EBITDA</i>	Lucros antes de juros, impostos, depreciação e amortização
<i>EMEA</i>	<i>Europe, the Middle East and Africa</i> , ou seja, Europa, Meio Oriente e África
<i>EUA</i>	Estados Unidos da América
<i>FASB</i>	<i>Financial Accounting Standard Boards</i>
<i>IIA</i>	<i>The Institute of Internal Auditors</i>
<i>GASB</i>	<i>Governmental Accounting Standards Board</i>
<i>NYSE</i>	<i>New York Stock Exchange</i> , ou seja, bolsa de valores de Nova York
<i>RET</i>	<i>Retail</i> , ou seja, retalho
<i>SAS</i>	<i>Statement on Auditing Standards</i>
<i>SEC</i>	<i>Securities and Exchange Commission</i>
<i>PCAOB</i>	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
<i>SOX</i>	Lei Sarbanes-Oxley
<i>SWOT</i>	<i>Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats</i> , ou seja, Forças, Fraquezas, Oportunidades e Ameaças

INTRODUÇÃO

A auditoria é uma análise realizada a uma empresa ou entidade, cujo objetivo é verificar se esta cumpre com as normas definidas previamente.

Devido ao escândalo financeiro de 2002 nos Estados Unidos da América (EUA), foi implementada a obrigatoriedade de todas as empresas sediadas nos EUA e suas afiliadas, que sejam cotadas na bolsa americana, de serem auditadas no âmbito da Lei *Sarbanes-Oxley* (SOX). Esta auditoria tem como objetivo responsabilizar o *Chief Executive Officer* (CEO) e o *Chief Financial Officer* (CFO) da empresa pela veracidade das demonstrações financeiras apresentadas, validando se os procedimentos definidos pela empresa previamente estão a ser cumpridos.

Este projeto realizou-se na empresa Crisal, uma fabricante de vidro de mesa, situada na Marinha Grande e pertencente ao grupo *Libbey*. O grupo *Libbey* tem sede nos EUA e no início da elaboração deste projeto, era uma empresa cotada na bolsa de Nova York (NYSE), deixando de o ser a 1 de junho de 2020. Enquanto empresa cotada na bolsa dos EUA era obrigatório a auditoria no âmbito da SOX em todas as sucursais do grupo.

Inicialmente o grupo *Libbey* era auditado internamente (empresa sede nos EUA) e externamente (sucursais de Portugal e Holanda) no âmbito da SOX, para além disso existiam também auditorias externas de âmbito exclusivamente financeiro. Mais tarde, a auditoria no âmbito da SOX (sucursais de Portugal e Holanda) passou para auditoria interna, continuando a existir auditorias externas de âmbito exclusivamente financeiro.

Este projeto visa aprofundar a ligação entre as auditorias internas e externas, analisando os pontos comuns e divergentes, de forma a perceber, quais os benefícios que podem advir da cooperação entre auditorias para a empresa. Este tema surgiu da necessidade de perceber, se a existência de um auditor interno no âmbito da SOX pode ser uma mais-valia para a empresa, uma vez que existem poucos estudos nesta área, aplicados ao paradigma das empresas portuguesas. Assim, será uma forma de expandir a literatura portuguesa na auditoria SOX e no cooperativismo entre auditorias, permitindo também, uma maior cobertura de todo o processo de auditoria.

Neste sentido, foram definidos os seguintes objetivos para o projeto:

- Aprofundar conhecimentos na auditoria realizada no âmbito da SOX (interna e externamente) e na auditoria exclusivamente financeira;

- Perceber as semelhanças e diferenças entre auditorias;
- Entender melhor o tema do cooperativismo entre as entidades auditoras;
- Perceber quais os dados que as auditorias podem ceder uma à outra de modo a facilitar os processos de auditoria.

De forma a responder a estas questões, foi realizada uma revisão da literatura, pesquisa em trabalhos de investigação, recolha de dados diretamente na empresa (ex. análise de relatórios e contas) e entrevistas estruturadas aos principais intervenientes no processo de auditoria na Crisal.

Este projeto encontra-se organizado nos seguintes capítulos: Caracterização da entidade; Enquadramento teórico; Estudo do caso Crisal e as auditorias e Análise de resultados.

1 CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE

Este projeto foi desenvolvido na empresa Crisal – Cristalaria Automática, S.A., que faz parte do grupo *Libbey*, fundado em 1818 em Massachusetts, nos EUA. Em 1888, foi movido para Toledo, Ohio, onde ainda hoje é a sede do grupo. Na Figura 1 é apresentado o logotipo atual do grupo *Libbey*, que pretende ser a imagem do grupo (anteriormente à sua criação cada empresa do grupo tinha o seu próprio logotipo).



Figura 1 - Logotipo do grupo Libbey.

Fonte: Retirado de Crisal, S.A. (2020)

De acordo com *Libbey Inc.* (2020) a empresa começou por se chamar *New England Glass Company*, mas em 1892 o seu nome foi alterado para *The Libbey Glass Company*.

Ao longo dos anos, o grupo *Libbey* foi adquirindo novas empresas e fábricas de modo a expandir o negócio por todo o mundo. Em 1995 criou parceria com a *Syracuse China* (empresa sediada na China). Em 1997 adquiriu a empresa *World Tableware* (empresa americana que fabrica louças) de modo a diversificar a oferta para o cliente. Em 2002 é também adicionada ao grupo a *Royal Leerdam*, uma empresa de origem holandesa, cuja vantagem é o seu *know-how* e maquinaria dedicada à produção de cálices (copos com pé). Em 2004, o grupo *Libbey* adquiriu a Crisal, fundada na Marinha Grande, Portugal. Por último, o grupo *Libbey* conseguiu adquirir a total liderança da *Crisa* em 2006, empresa fundada no México, da qual já faziam parte, mas sem maioria acionista.

Resumindo, o grupo *Libbey* está presente atualmente, nos seguintes países: EUA, México, Holanda, Portugal e China, conforme podemos ver na Figura 2.

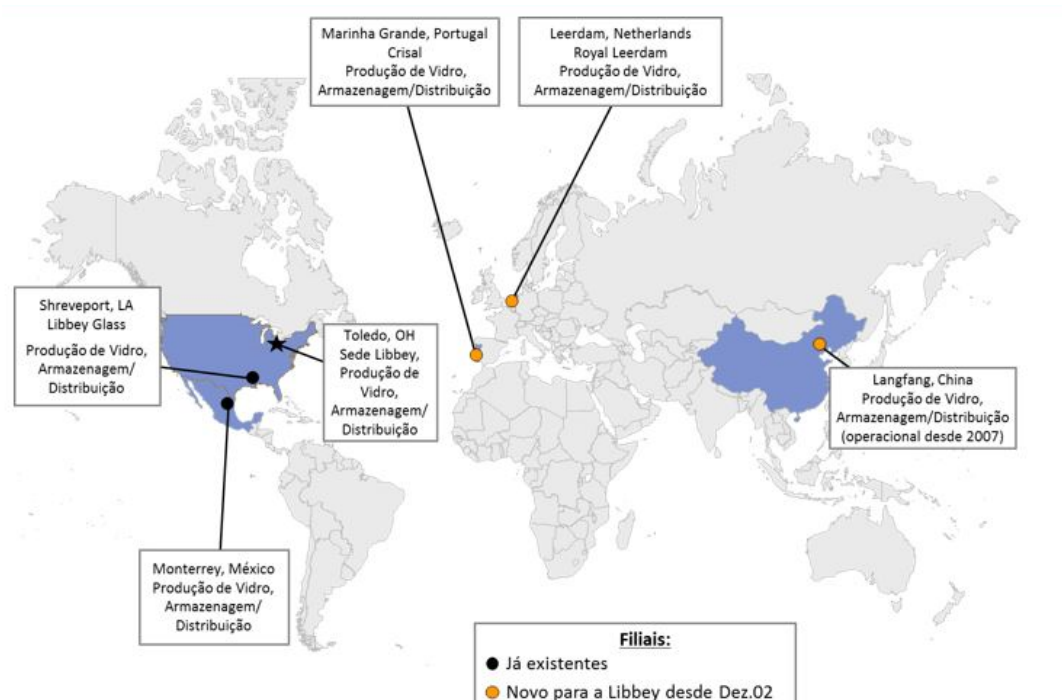


Figura 2 - Mapa das várias empresas do grupo Libbey

Fonte: Elaboração pela Crisal

1.1 Grupo Libbey

1.1.1 Visão

Inspire life's moments when people come together to eat, drink and celebrate. - Inspirar os momentos da vida em que as pessoas se juntam para comer, beber e comemorar.

1.1.2 Valores

Continuous Improvement – Melhoria contínua;

Customer Focus – Foco no cliente;

Development – Desenvolvimento;

Performance – Desempenho;

Respect – Respeito;

Teamwork – Trabalho em equipa.

1.1.3 Missão

To create the most rewarding experiences for customers and consumers through Libbey's distinct approach to teamwork, product innovation and business excellence - Criar as

experiências mais gratificantes para clientes e consumidores através da abordagem distinta da *Libbey* ao trabalho em equipa, inovação de produtos e excelência nos negócios.

1.1.4 Análise *SWOT* (*Strengths, Weaknesses, Opportunities and Threats*)

Na Tabela 1 estão caracterizados os principais pontos fortes e fracos, as oportunidades e as ameaças relacionadas com o grupo *Libbey*.

Tabela 1 - Análise SWOT do grupo Libbey

Forças - Fundadora e patrocinadora do concurso denominado por <i>Glassology</i>, onde todos (em especial os <i>bartenders</i>) podem criar o <i>design</i> dos seus copos, e caso sejam vencedores o seu copo é produzido. - Está a implementar o mesmo <i>software</i> para todas as empresas do grupo, isto irá permitir melhorar os processos burocráticos entre as mesmas e entre a empresa e o cliente, trazendo significativos ganhos de eficiência, nomeadamente a nível de gestão de <i>stocks</i> e melhoria de níveis de satisfação do cliente, bem como uma resposta mais rápida ao mercado. - A <i>Libbey</i> é o terceiro produtor mundial de vidro de mesa. - A <i>Libbey</i> realiza vendas para praticamente todos os países, só a <i>Crisal</i> realiza vendas para cerca de 50 países e este grupo tem fábricas em diversos continentes, sendo que 95% da sua produção se destina a exportação. - Apenas a <i>Crisal</i> tem uma produção anual de mais de 105 milhões de peças. - Tem um portfolio de produtos bastante diversificado. - Tem na decoração que adiciona ao seu produto final, um fator diferenciativo dos seus mais diretos competidores.	Fraquezas - Parte do trabalho podia ser automatizado, ou seja, ainda existe uma grande percentagem do trabalho realizado manualmente. - Reduzir os processos burocráticos que não acrescentam valor para o cliente. - Maioria das vendas são realizadas para os mercados <i>Business to Business (B2B)</i> isto quer dizer que são intermediários que os irão colocar à disposição do cliente final e <i>Retail (Ret)</i> isto quer dizer que é vendido a grandes empresas que depois os vendem ao consumidor final sem qualquer referência ao grupo <i>Libbey</i>. Marca pouco conhecida para venda do produto ao público no geral. -A marca <i>Libbey</i> é pouco conhecida pelo público em geral fora do mercado americano, ou seja, tem pouca notoriedade junto dos consumidores finais do produto. - Lucros reduzidos. - O preço de mercado das ações é muito volátil.
Oportunidades - Pode procurar adquirir novas empresas ou fundir-se com outras empresas de modo a fortalecer a marca e explorar mercados que ainda não tenham sido explorados. - Novas tecnologias que possibilitam a redução de custos e automatização do processo de fabricação. - Utilização de plataformas digitais para as vendas realizadas diretamente ao público final.	Ameaças - Crescimento económico lento, o que causa no geral uma diminuição da capacidade de compra do consumidor e consequente quebra de vendas. - Concorrência fortemente posicionada junto aos clientes finais.

Fonte: Elaboração própria

1.1.5 Dados financeiros da Libbey

Na Tabela 2 podem ver-se alguns indicadores e dados financeiros do grupo *Libbey* que foram divulgados nos relatórios anuais de 2018 e 2019 pelo grupo. Estes resultados dizem respeito aos resultados consolidados das várias empresas do grupo.

Tabela 2 - Resumo dos dados financeiros do grupo Libbey

Resumo dos dados financeiros - Libbey	2019	2018	2017
Número de empregados	5.872	6.083	6.188
Margem de lucro bruto	19,7%	19,4%	19,7%
Autonomia financeira	-3,6%	7,0%	9,3%
Solvabilidade	-3,5%	7,5%	10,3%
Margem dos lucros antes de juros e impostos (<i>EBIT</i>)	-4,8%	3,0%	- 7,3%
Margem ajustada dos lucros antes de juros, impostos, depreciação e amortização (<i>EBITDA</i>)	9,0%	8,9%	9,0%
Rendibilidade do capital próprio	-3,08	- 0,36	- 4,24
Prazo médio pagamentos	37	34	37
Prazo médio recebimentos	38	38	42
Prazo médio de rotação dos inventários	82	88	88

Fonte: Elaboração própria com base no relatório e contas Libbey Inc. (2018) e Libbey Inc. (2019)

Na Tabela 2 pode ver-se que o grupo *Libbey* reduziu o número de funcionários em 105 de 2017 para 2018 e em 211 de 2018 para 2019, o que representa uma redução de 1,7% e 3,4%, respetivamente. Esta diminuição é resultante essencialmente de dois fatores, política de diminuição de custos e otimização de processos.

A margem de lucro bruto, diminuiu de 2017 para 2018 em 0,3% recuperando novamente o valor em 2019, assim pode-se considerar que este valor é relativamente estável ao longo do período analisado.

A nível de autonomia financeira, a *Libbey* diminuiu de 9,3% em 2017 para 7% em 2018, voltando a diminuir em 2019 para -3,6% ou seja, a *Libbey* entrou em falência técnica. De acordo com Freitas (2020) a autonomia financeira de uma empresa deverá ser superior a 1/3, caso contrário a empresa dependerá excessivamente de capitais alheios, assim podemos concluir que o grupo *Libbey* depende excessivamente de capitais alheios.

Em relação à solvabilidade, esta também sofreu uma diminuição de 2017 para 2018 e novamente para 2019, respetivamente de 3% e 11%, isto significa que a capacidade de a empresa pagar as suas dívidas de médio/longo prazo diminuiu, principalmente de 2018

para 2019. Durante a realização deste projeto, o grupo *Libbey* entrou num processo de reestruturação (01/06/2020), deixando de ser uma empresa cotada na bolsa. Com essa reestruturação diminuiu o valor do passivo, apresentando futuramente uma melhor solvabilidade.

De acordo com os dados da Tabela 2, o *EBIT* da *Libbey* teve um aumento de 10% de 2017 para 2018 e voltou a diminuir 8% de 2018 para 2019.

O *EBITDA* no grupo *Libbey* manteve-se estável ao longo do período, sempre positivo e a rondar os 9%. Este indicador realça o que a empresa gera apenas com os seus recursos, excluindo taxas e impostos, que variam de país para país.

A *Libbey* apresenta uma rentabilidade do capital próprio com valores negativos nesse período, ou seja, apresenta perdas. Em 2017 apresenta uma perda de 4,24, diminuindo em 2018 para uma perda de 0,36 e voltando a aumentar, para uma perda para 3,08 em 2019.

Em relação aos ciclos de tesouraria na *Libbey*, na Figura 3 é apresentado um esquema para estes ciclos nos anos de 2017, 2018 e 2019. Podemos verificar que existe um défice de tesouraria de 93 dias em 2017, 92 dias em 2018 e 83 dias em 2019. Assim a *Libbey* conseguiu uma diminuição nos dias de défice de tesouraria, o que quer dizer que existe uma evolução positiva.

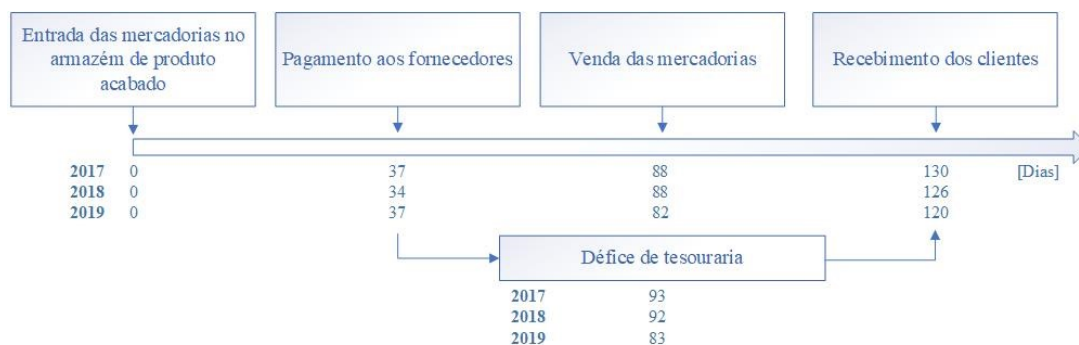


Figura 3 - Ciclos de tesouraria no Grupo Libbey

Fonte: Elaboração própria com base em Portal da Gestão (2020)

1.1.6 Principais concorrentes da *Libbey*

Uma das concorrentes do grupo *Libbey*, a *Bormioli Luigi*, é uma empresa especializada na produção de vidro, com uma vasta gama de produtos. Esta empresa fabrica recipientes de perfumes e de bebidas espirituosas, copos e utensílios. A *Bormioli Luigi* foi fundada

em 1825 em Itália. A empresa emprega mais de 2.000 funcionários e tem um valor de vendas médio anual de 440 milhões de Euros.

Outra concorrente do grupo *Libbey* é *Paşabahce*, uma empresa especializada na produção de vidro para grandes cadeias e também tem a vertente da produção de caixas de papel para o embalamento da própria produção. Esta foi fundada em 1934 na Turquia. A *Paşabahce* emprega mais de 6.000 funcionários e tem um valor de vendas médio anual de 480 milhões de Euros.

Outra concorrente de grande importância para a *Libbey* é a *Arc*, uma empresa especializada na produção de vidro em grande escala, produz cerca 4.3 milhões de peças todos os dias. A empresa foi fundada em França em 1825. A *Arc* emprega mais de 10.000 funcionários e tem um valor de vendas médio anual de 933 milhões de Euros.

Outro concorrente é a *Anhui Deli Household Glass Co Ltd*, fundada em 2002, emprega cerca de 5.700 trabalhadores e tem um volume anual de vendas de 782 milhões de Euros.

Na Figura 4 temos uma visão clara que tanto a nível de vendas como em funcionários, a *Arc* é a empresa que apresenta um maior número, ficando a *Libbey* em terceiro lugar geral.

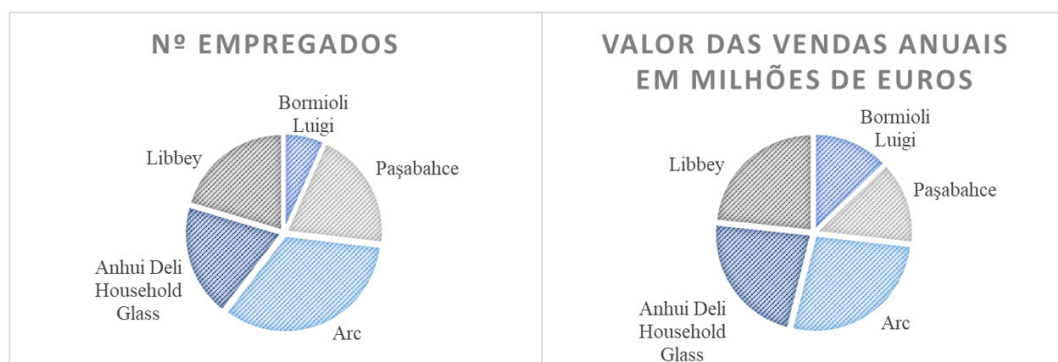


Figura 4 - Gráficos ilustrativos do número de empregados e valor anual de vendas da Libbey e das suas concorrentes

Fonte: Elaboração própria

1.2 Crisal

1.2.1 A história da Crisal

A Crisal foi fundada em Alcobaça em 1944. Em 1970 construiu uma nova fábrica com produção automática na zona industrial da Marinha Grande, como podemos ver na Figura 5. Esta foi a primeira fábrica de Portugal com produção automática de vidro. Em 1989 foi construído um segundo forno de modo a aumentar as quantidades produzidas. Uma das

mais valias desta empresa, é o facto de também ter incluído a parte de decoração do vidro, este processo acrescenta valor ao produto inicial (copos e cálices).



Figura 5 - Frente da Fábrica – Crisal

Fonte: Elaboração pela Crisal

Como já foi referido anteriormente, em 2004, a Crisal foi adquirida pelo grupo *Libbey*. Consequentemente, bastantes processos e procedimentos foram alterados, de modo a satisfazer os requisitos do grupo *Libbey*. Em 2006 foram introduzidas as auditorias no âmbito da Lei *SOX* na Crisal. Esta alteração deveu-se ao facto de a Crisal começar a pertencer ao grupo *Libbey*, e como este grupo era cotado na bolsa *NYSE*, a Crisal passou a ser abrangida pela auditoria no âmbito *SOX*. O grupo *Libbey* deixou de ser uma empresa cotada a 1 de junho de 2020, passando a ser uma empresa privada, deixando de ser obrigada a ter uma auditoria no âmbito da *SOX*. Embora já não seja obrigatória a continuação da auditoria interna no âmbito da *SOX*, a empresa decidiu manter essa auditoria como boa prática. A auditoria no âmbito *SOX*, é aplicada a todas as empresas cotadas na bolsa dos Estados Unidos e todas as sucursais mesmo que sejam de outros países desde que integrem grupos cuja empresa-mãe seja cotada.

1.2.2 Dados financeiros da Crisal

Para a Crisal, filial portuguesa do grupo *Libbey*, pode ver-se na Tabela 3 os principais indicadores financeiros da empresa para os anos de 2018, 2019 e 2020.

Tabela 3 - Resumo dos dados financeiros do grupo Crisal

Resumo dos dados financeiros - Crisal	2020	2019	2018
Número de empregados	361	385	364
Margem de lucro bruto	24,7%	25,4%	25,2%
Autonomia financeira	73,2%	70,4%	66,1%
Solvabilidade	273,2%	237,4%	195,0%
Margem dos lucros antes de juros e impostos (<i>EBIT</i>)	-9,2%	4,3%	7,0%

Margem ajustada dos lucros antes de juros, impostos, depreciação e amortização (<i>EBITDA</i>)	-1,8%	10,1%	13,1%
Rendibilidade do Capital próprio	-0,10	0,08	0,13
Prazo médio pagamentos	129	139	142
Prazo médio recebimentos	89	59	55
Prazo médio de rotação dos inventários	201	224	197

Fonte: Elaboração própria com base no relatório e contas Crisal - Cristalaria automática S.A. (2019) e Crisal - Cristalaria automática S.A. (2020)

No ano 2020 a Crisal sofreu uma diminuição drástica de vendas, aproximadamente 25%, devido à pandemia *COVID-19*. Assim vários indicadores financeiros foram impactados por esta diminuição nas vendas. A Crisal apresentou um aumento no número de funcionários em 2019, voltando a reduzir para os valores de 2018 em 2020. Como existiu uma quebra de vendas muito elevada, a Crisal foi obrigada a diminuir as suas responsabilidades, diminuindo o número de empregados. Verificou-se a redução de funcionários tanto na fabricação como nos escritórios.

Como se pode ver na Tabela 3, a margem de lucro bruto da Crisal foi ao longo do tempo constante (aproximadamente 25%), enquanto, a margem de lucro bruto do grupo *Libbey* foi de aproximadamente 20%. Ou seja, a Crisal apresenta uma margem de lucro bruto superior à do grupo, o que é um sinal positivo.

A nível de autonomia financeira, a Crisal apresenta valores bastantes superiores ao grupo. Este valor aumentou de 66% em 2018 para 73% em 2020, o que significa que está a evoluir no sentido correto. Segundo Freitas (2020) a autonomia financeira de uma empresa deverá ser superior a 1/3, o que acontece no caso da Crisal. Assim, pode-se afirmar que a Crisal não está dependente de capitais alheios para financiar o seu ativo, pois o seu capital próprio cobre 73% do seu ativo.

Em relação à solvabilidade, a Crisal apresenta valores muito contrários aos apresentados pelo grupo *Libbey*, que são bastantes baixos. A solvabilidade da Crisal aumentou de 195% em 2018, para 273% em 2020, isto significa que a empresa tem a capacidade de pagar as suas dívidas a médio/longo prazo e que apresenta uma boa saúde financeira.

Em relação ao *EBIT* e ao *EBITDA*, ambos diminuíram cerca de 3% de 2018 para 2019, voltando a diminuir em 2020, desta vez mais drasticamente, cerca de 14% e 12% respetivamente, passando ambos para valores negativos. Como já foi referido

anteriormente, com a alteração do paradigma atual devido à pandemia *COVID-19*, que levou a uma quebra de faturação em cerca de 25%, o maior condutor para esta redução no *EBIT* e *EBITDA*.

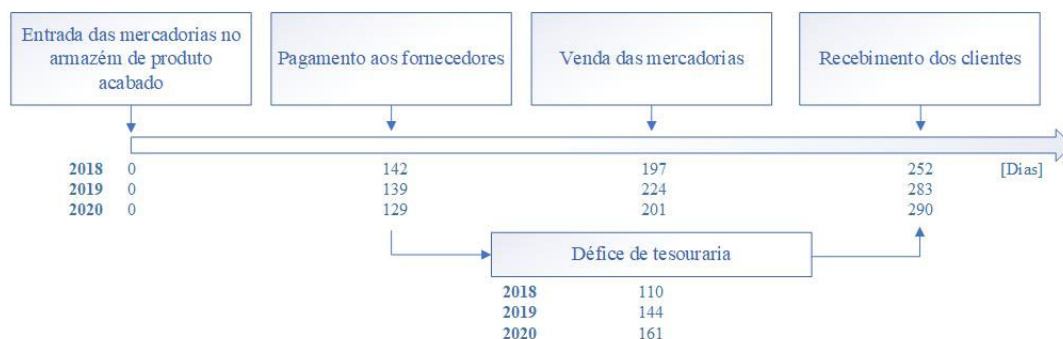


Figura 6 - Ciclos de tesouraria no Grupo Crisal

Fonte: Elaboração própria com base em Portal da Gestão (2020)

Na Figura 6 encontra-se um resumo do funcionamento de tesouraria da Crisal. Verifica-se um aumento em 2020 no prazo médio de recebimento, este foi causado principalmente por um bloqueio de pagamentos entre as empresas do grupo (devido à pandemia *COVID-19*) e como a maior parte das vendas da Crisal são para as empresas do grupo, isto fez com que o prazo médio de recebimento dos clientes fosse aumentado em 30 dias.

A Crisal apresenta um déficit de tesouraria de 110 dias em 2018 e de 161 dias em 2020, ou seja, está a evoluir no sentido negativo, pois devia de trabalhar no sentido da redução deste indicador. Este indicador está a ser fortemente enviesado pelo prazo médio de rotação dos inventários. No âmbito da auditoria, este pode ser um fator importante, pois pode resultar em reservas de inventários, pela longevidade dos inventários em armazém (cerca de 7 meses).

Ao nível da estrutura governativa, a Crisal apresenta um conselho de administração (constituído por profissionais da Holanda e Estados Unidos) e o órgão de fiscalização é um fiscal único.

A Crisal é especializada em produtos de vidro de mesa, os quais inclui copos, cálices, taças de sobremesa, entre outros produtos de vidro que são usados nas mesas de jantar, bares entre outros. Estes produtos podem ser transparentes, de cor ou decorados. Todo o vidro fabricado pela Crisal, sai do forno completamente transparente, e posteriormente podem ser pintados ou decorados.

A Crisal, nos últimos quatro anos efetuou vendas para cerca de 50 países, teve um valor médio anual de 52 milhões de Euros e uma média de 105 milhões de peças vendidas por ano, como se pode concluir analisando a Tabela 4.

Tabela 4 - Evolução das quantidades vendidas e valor das vendas nos anos 2017 a 2020

Ano	Quantidades vendidas (milhões de peças)	Volume de negócios (milhões de Euros)
2017	118	56
2018	118	58
2019	106	54
2020	78	40

Fonte: Elaboração própria

Na Figura 7 encontra-se o mapa onde se pode observar a dispersão geográfica das vendas da Crisal, e pelo tamanho dos círculos consegue-se ter a perceção de quais os países com maior volume de vendas. É importante referir que a Crisal vende bastante à *Royal Leerdam*, empresa do grupo *Libbey*, na Holanda e por isso este gráfico traduz isso mesmo.



Figura 7 - Dispersão geográfica das vendas da Crisal em 2018, em termos de valor

Fonte: Elaboração própria

1.2.3 Processo de fabrico de vidro na Crisal

O processo de fabrico vidro de mesa na Crisal começa por se assemelhar à elaboração de um “bolo”, pois começa por misturar os ingredientes, a areia, sódio, cálcio, casco¹ e outros produtos químicos. Estes ingredientes são misturados e depois transportados até aos dois fornos com temperaturas a rondar os 1500 °C. O vidro é um material que pode ser reciclado a 100% e quanto maior for a concentração do casco na mistura inicial menor será a temperatura a que o forno terá de ser aquecido, pois o vidro na sua forma final tem uma temperatura de fusão inferior ao da areia.

Após a mistura estar completamente líquida, é retirada através de um tubo aquecido e no final deste existe uma máquina que pesa e corta a gota², de forma que todos os copos no final tenham a mesma quantidade de vidro.

O vidro que sai dos fornos é sempre transparente, e no caso de existirem produções de vidro de cor, o corante é adicionado nesta fase à gota, e por isso não se corre o risco de outras produções saírem contaminadas com corante. No caso de produções de vidro de cor, o casco resultante é vendido para outras indústrias, na qual a cor não tem importância.

A Crisal tem dois fornos, e as linhas de produção adjacentes a estes estão divididas entre o vidro soprado³ e o vidro prensado⁴.

Depois destes processos o vidro atravessa uma camara onde é realizado um tratamento térmico de forma reduzir as tensões internas presentes no vidro.

Por fim, no caso do vidro soprado é cortado, retificado e aquecido de forma a eliminar as arestas cortantes. Independentemente do processo que tenha originado o produto, todos eles são submetidos a um processo manual de inspeção visual e algumas amostras são submetidas a testes de qualidade. Por fim são armazenados no armazém de produto acabado até serem enviados para o cliente.

¹ Vidro defeituoso ou partido durante o processo de fabrico na Crisal, que volta a entrar no processo de fabrico.

² Vidro em estado líquido, na quantidade certa para a produção do produto final.

³ Processo onde a gota cai para dentro de um molde, onde posteriormente é injetado ar, para que o vidro cubra toda a superfície interior do molde. Processo muito utilizado na produção de cálices e copos com relevos.

⁴ Processo em que a gota cai dentro do molde e posteriormente é prensado com a força mecânica de um punção, sendo o vidro obrigado a preencher toda a cavidade do molde.

2 ENQUADRAMENTO TEÓRICO

2.1 O que é a auditoria

Definir auditoria pode ser um processo bastante complexo e extensivo, pois existem várias definições de auditorias, uma vez que cada autor tem a sua própria forma de definir auditoria. De acordo com *AccountingEdu.org* (2020) a auditoria é o processo de examinar os registos financeiros de uma organização ou indivíduo, para determinar se são precisos e de acordo com as regras aplicáveis (regulamentos ou leis). Por sua vez, o *The Economic Times* (2020) descreve que a auditoria pode ser definida como a inspeção dos registos contabilísticos por um auditor, que poderá ter também uma componente de verificação física, para que este possa garantir que todos os departamentos estão a seguir normas da empresa e que estão a fazer todos os registos das transações existentes. Estas validações são feitas para se verificar a precisão das demonstrações financeiras da organização. A *UFMG* (2013) refere que a auditoria é uma verificação e que deve ser realizada de forma sistemática para conseguir alcançar os fins. Assim o auditor deverá aplicar métodos e técnicas durante a realização da auditoria. Para Attie (1998), a auditoria foi criada pela necessidade de certificação para os proprietários e investidores das empresas onde investem o seu dinheiro, para além da evolução das empresas de grande dimensão. Segundo *Moraes & Martins* (2013) a auditoria é o processo sistemático de objetivamente obter e avaliar prova acerca da correspondência entre informações, situações ou procedimentos e critérios pré-estabelecidos, assim como comunicar conclusões aos interessados. Por último, de acordo com *Ministério dos Negócios Estrangeiros* (2020) a auditoria pode ser ainda definida como o: “Processo sistemático que consiste no exame ou verificação objetiva das atividades e operações de uma organização. O objetivo desse exame é analisar a conformidade dessas atividades e operações em relação a determinadas regras, normas e objetivos definidos para essa organização. Deve ser realizada por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada. A sua realização obedece a um conjunto de princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, as quais permitem ao auditor formar uma opinião fundamentada e emitir um parecer sobre a matéria analisada. A auditoria permite identificar quaisquer tipos de desvios que possam vir a requerer uma ação corretiva e as suas conclusões e recomendações devem ser comunicadas a todos os detentores de interesse”.

De acordo com as definições de auditoria vistas anteriormente e com a maioria das existentes, pode-se afirmar que a auditoria é um processo de obtenção de provas para

posteriormente serem apresentadas às partes interessadas na auditoria. Existem diversos tipos de auditorias, e o que as distingue é principalmente o objeto e o objetivo de cada tipo de auditoria. O objeto é o assunto sobre a qual incide a investigação, ou seja, nesta área seria a matéria a ser analisada (ex. qualidade dos produtos, veracidade e transparência dos resultados da empresa, entre outras) e o objetivo é o resultado que se pretende alcançar (ex. melhorar processos e procedimentos, aumentar a credibilidade junto das entidades interessadas, entre outros). Por outras palavras, o objeto é o que vai ser analisado e o objetivo é o produto dessa análise. Os utilizadores da informação financeira são os principais interessados nas auditorias, uma vez que estas irão melhorar a sua confiança nos resultados apresentados pelas empresas em análise. Na Tabela 5 podem ver-se os principais utilizadores da informação financeira, bem como a finalidade da informação auditada.

Tabela 5 - Utilizadores da informação financeira e finalidade da mesma

Utilizador	Finalidade do relatório
Órgão de Gestão	Análise da performance, tomada de decisões e relato dos resultados
Investidores	Avaliação da performance, tomada de decisões de investimento
Instituições financeiras	Decisão de conceder ou não empréstimos, prémios de risco, condições de empréstimos
Autoridade tributária	Apuramento do resultado fiscal
Investidores potenciais	Tomada de decisões de investimento
Reguladores	Cumprimento dos regulamentos, imposição de sanções
Trabalhadores	Aumento salariais, prémios
Tribunais	Avaliação da situação financeira da empresa em caso de litígio
Obrigacionistas	Venda ou aquisição de mais obrigações
Fornecedores	Avaliação do risco de crédito

Fonte: Adaptado de Almeida (2017)

De seguida, podem ver-se as diversas formas do conceito de auditoria e a sua evolução ao longo dos anos.

2.2 Evolução do conceito de auditoria

Etimologicamente a palavra auditar provém do latim *audire*, que significa ouvir, em termos gerais, esta significa controlar, verificar, inspecionar ou rever. De acordo com Almeida (2017) existem relatos de auditorias desde os primórdios das comunidades Egípta, Gregas, entre outras. Nestas comunidades eram principalmente auditadas as cobranças dos impostos (que na altura eram feitos em bens) e o controlo dos armazéns. Em 1314, foi criado o cargo de auditor do tesouro, em Inglaterra, um dos primeiros passos na auditoria, como hoje em dia é visto. De acordo com vários autores, Almeida (2017) e Moraes & Martins (2013) existem diversas datas a salientar para a evolução e criação de entidades. Em 1929, existiu uma grande depressão na bolsa de valores de Nova Iorque, por muitos denominada de *Black Thursday*, ou seja, a quinta-feira negra. Este dia (24 de outubro de 1929) foi o primeiro de uma longa crise económica que afetou os Estados Unidos durante aproximadamente 12 anos. Mais tarde, em 1934 foi criada a *Securities and Exchange Commission (SEC)*, assim como a obrigatoriedade de as contas das empresas cotadas em bolsa serem auditadas. Em 1941 foi criado *The Institute of Internal Auditors (IIA)*, uma organização internacional que reconhece a profissão de auditor interno. Em 1947 passou a existir a declaração de responsabilidade do auditor interno, elaborada pelo *IIA*. Em 1973 foi criado o *Financial Accounting Standard Boards (FASB)*, um organismo independente e sem fins lucrativos, responsável pelo estabelecimento das normas de contabilidade e *reporting* para empresas públicas e privadas, e ainda empresas sem fins lucrativos. Um ano mais tarde foi criado *Governmental Accounting Standards Board (GASB)*, baseado nos princípios do anterior *FASB* mas neste caso, aplicado a governos estatais e locais. Em 1977 em Munique, Alemanha, foi criada a *International Federation of Accountants (IFAC)*, que desenvolveu o programa “*12 Point work program*”, em que vários elementos deste programa ainda são utilizados hoje em dia. Em 1978 foram aprovados os *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* como normas orientadoras do exercício da profissão de auditor interno. Em 1992 em Portugal, foi criado o organismo, Instituto Português de Auditores internos (IPAI), uma associação sem fins lucrativos, reconhecida pelo *IIA*, referida anteriormente. Em 2001, ocorreu o grande escândalo ligado à empresa *Enron*, uma empresa americana que empregava cerca de 21 mil pessoas, responsável por diversos “ajustes” nos balanços, de modo a esconder uma dívida de 25 mil milhões de dólares durante 2 anos, pondo em causa a auditoria feita pelo auditor, Arthur Andersen. Como resultado deste escândalo, e para

evitar situações futuras, foi criada em 2002 a Lei *Sarbanes-Oxley*, também denominada por *SOX*. Esta lei foi criada pelo senador Paul Sarbanes (democrata de Maryland) e pelo deputado Michael Oxley (republicano de Ohio). Com a criação desta lei, foi fundado também a organização sem fins lucrativos, denominada *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*. Pela primeira vez, foi criada uma entidade reguladora para os auditores de empresas cotadas na bolsa. Esta organização tem como finalidade proteger os investidores e o interesse público, pois, dita regras específicas *Statement on Auditing Standards (SAS)* para os auditores destas empresas de modo às auditorias serem independentes, informativas, precisas e, até de certo modo, comparáveis, pois regem-se pelos mesmos *standards*.

2.3 Tipos de auditoria

De acordo com Almeida (2017) as auditorias podem ser divididas de acordo com o seu objetivo, podendo ser: auditorias financeiras, internas, forenses, operacionais, de conformidade, de gestão ou de estratégia.

2.3.1 Auditoria financeira

A auditoria estritamente financeira tem como objetivo emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras de uma empresa ou grupo de empresas. Esta auditoria é, obrigatoriamente, realizada por um membro externo à empresa que emite uma opinião sobre as demonstrações financeiras emitidas pelo órgão de gestão da empresa. A análise que é feita ao controlo interno das empresas é apenas feita no sentido de definir o *scope*⁵. Ainda assim, destas auditorias podem surgir recomendações de melhoria de processos e controlos. Esta informação é bastante utilizada, em primeiro lugar, pelo órgão de gestão, uma vez que lhe confere uma garantia extra. Por outras palavras, o órgão de gestão prepara a demonstração de resultados, e a auditoria financeira irá rever e analisar se está conforme os requisitos necessários e legais, mitigando erros que ainda possam ser corrigidos. Esta auditoria, também é bastante importante para entidades terceiras, uma vez que estas entidades incluem as demonstrações de resultados nas suas análises, e assim se estas estiverem verificadas e certificadas por um terceiro que não tenha qualquer

⁵ Âmbito dos trabalhos substantivos a realizar na auditoria financeira.

ligação à entidade, garante um nível de confiança na empresa maior por parte de terceiros (ex. acionistas, entidades bancárias, entre outros).

2.3.1.1 Empresas em Portugal obrigadas a realizar a auditoria estritamente financeira

De acordo Serens (2018) em Portugal, as entidades obrigadas a possuir revisão legal das contas⁶, são:

- Sociedades anónimas, segundo o n.º 3 do artigo 420º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), as empresas abrangidas pelo código do mercado de valores mobiliários (alínea d, do art.º 508 do CSC);
- Sociedades gestoras de participações sociais (decreto-lei n.º 495/88 de 30 de dezembro), as sociedades por quotas cujo contrato determine a existência de um conselho fiscal (art.º 262 de CSC);
- Sociedades por quotas que, durante dois anos consecutivos, ultrapassem dois dos três seguintes limites (n.º 2 do art.º 262 do CSC):
 - a) Total do balanço - 1.500.000,00€;
 - b) Total das vendas líquidas e outros proveitos - 3.000.000,00€;
 - c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício - 50.

São ainda abrangidas as entidades que sejam obrigadas a apresentar contas consolidadas (decreto-lei n.º 238/91 de 2 de julho), como os agrupamentos complementares de empresas, desde que o agrupamento emita obrigações (lei n.º 4/73 de 4 de junho), as cooperativas de consumo (art.º 7º D.L. 522/99) e as cooperativas agrícolas (art.º 11º D.L. 335/99).

Na sequência da publicação da lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro de 2007, a lei das finanças locais, os municípios e entidades associativos municipais que detenham capital em fundações, empresas municipais, intermunicipais ou sociedades anónimas também são obrigadas à revisão legal das contas, tal como o disposto no artigo 47º da mesma lei.

⁶ A revisão legal das contas é uma auditoria externa de âmbito exclusivamente financeiro.

2.3.2 Auditoria interna

A auditoria interna, segundo *The Institute of Internal Auditors* (2019) é uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste à organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação.

Por outras palavras esta tem como principal objetivo analisar e corrigir os processos e procedimentos da empresa, embora também esteja englobado na sua função a avaliação das demonstrações de resultados.

O auditor deverá analisar e recolher dados de forma a poder expressar uma opinião sobre o controlo interno da empresa, analisando se a empresa manteve o controlo interno efetivo sobre os relatórios financeiros na data da auditoria. Como já foi referido anteriormente, o auditor também poderá auditar a demonstração financeira porque as informações que o auditor obtém durante uma auditoria de demonstrações de resultados também são relevantes para a conclusão do auditor sobre a eficácia dos controlos internos da empresa sobre relatórios financeiros.

Segundo *Public Company Accounting Oversight Board* (2004), o auditor deve estar alerta para o fato de que existem terceiros dependentes desta auditoria como por exemplo, investidores, fornecedores, conselho de administração, comité de auditoria, bancos ou seguros. Segundo Shanna (2020) a secção 302 do *Act and Securities Exchange Act Rule* 13a-14(a) ou 15d-14(a),1, exige que o *CEO* e o *CFO* estejam presentes nas certificações trimestrais e anuais. Para deste modo certificarem que os controlos internos foram respeitados. Nesta secção, aplicam-se penas (coimas e prisão até vários anos, independentemente do seu conhecimento ou não das infrações) aos profissionais que estejam nestes cargos (*CEO* e *CFO*) e não só à empresa. Por sua vez, na secção 404 do *Act and Securities Exchange Act Rule* embora seja feita de forma contínua, apenas anualmente é necessário avaliar e relatar a sua eficácia na estrutura do controlo interno. Neste relatório é incluído os testes aos controlos internos que se revelaram eficientes e ineficientes. Este relatório deste deverá constar no relatório financeiro da empresa.

A auditoria interna, conforme a Figura 8, deverá ser um processo cíclico que deve ter como objetivo a melhoria contínua, independentemente em que fase do processo esteja.

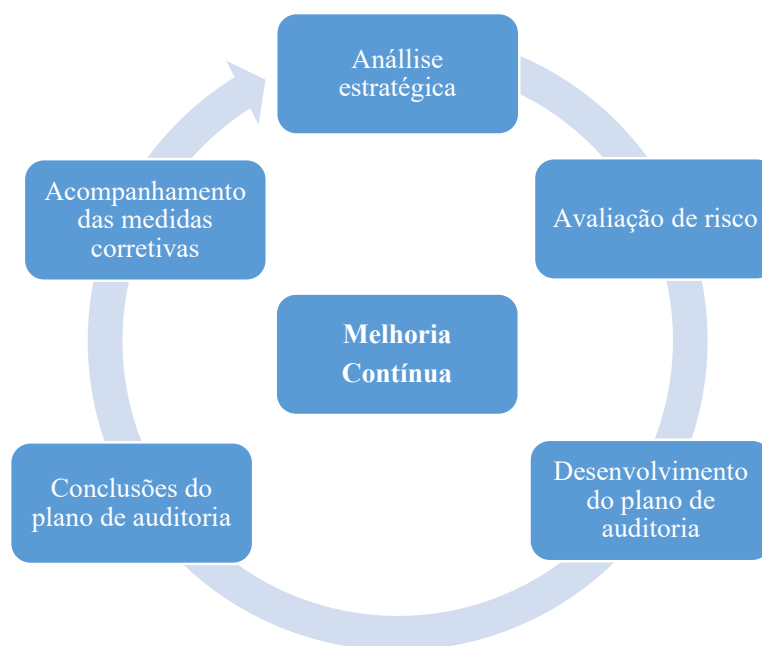


Figura 8 - Processo de auditoria interna

Fonte: Adaptado de Todica (2020)

Para que auditoria interna seja feita com elevado desempenho, quem realiza necessita de ter certas características, como a integridade, a objetividade, a confidencialidade e ainda a competência necessária para o desenrolar da função.

2.3.2.1 Auditoria interna realizada no âmbito da Lei SOX

A Lei SOX vem no seguimento de escândalos da fraude que ocorreram nos EUA no início dos anos 2000, e que obrigou a SEC a regular de forma mais apertada nas empresas cotadas. Anand (2007) explica que toda a Lei SOX foi elaborada tendo em conta os três princípios base, a integridade, a exatidão e a responsabilidade. Como tal, o *management* das empresas é obrigado a declarar que o seu ambiente de controlo interno é adequado e se não for quais os potenciais impactos que possam advir desse facto, bem como ações que possam vir a ter que tomar no futuro para garantir um bom ambiente de controlo interno. De acordo com Gomes (2014) a Lei SOX está dividida em 11 capítulos.

- Capítulo I – nesta secção é definido o papel da PCAOB, responsável por criar uma equipa de auditores independentes. Este capítulo é composto por 9 secções.
- Capítulo II – nesta secção é definida as regras de independência para auditores externos, com o objetivo de eliminar o conflito de interesses. Este capítulo é composto por 9 secções.

- Capítulo III – nesta secção é definida a responsabilidade da empresa que será auditada – *Corporate responsibility*, neste caso a responsabilidade é detida nos administradores executivos, diretores financeiros e outros responsáveis com intervenção na contabilidade. Estes deveram assumir a responsabilidade de toda a informação que é enviada nos relatórios financeiros e outros documentos periódicos de prestação de contas. Este capítulo é composto por 8 secções.
- Capítulo IV – nesta secção é descrito os requisitos para o relato das transações financeiras – *Enhanced Financial Disclosures*. Este capítulo é composto por 9 secções.
- Capítulo V – nesta secção inclui todas as medidas que deverão ser tidas de modo que os interessados possam ter a plena confiança nas auditorias, isto inclui divulgar os possíveis conflitos de interesses. Este capítulo é composto apenas por 1 secção.
- Capítulo VI – nesta secção inclui os recursos e autoridade da comissão, ou seja, identifica quais as normas para os corretores, analistas e consultores de mercado. Este capítulo é composto por 4 secções.
- Capítulo VII – nesta secção os administradores, administradores executivos, diretores financeiros e outros responsáveis com intervenção na contabilidade, bem como a SEC e outras entidades oficiais a elaborar várias análises e a divulgar os seus resultados. Este capítulo é composto por 5 secções.
- Capítulo VIII – neste capítulo são instituídas sanções penais específicas para a manipulação, destruição ou alterações aos registos financeiros. Nesta secção também institui um regime de proteção para os denunciante destas irregularidades. Este capítulo é composto por 7 secções.
- Capítulo IX – nesta secção é definida as sanções penais relacionadas com os crimes, tentativas e associações criminosas denominas “colarinho branco”, em inglês *White Collar Crime Penalty Enhance*. Este capítulo é composto por 6 secções.
- Capítulo X – neste capítulo determina que o CEO, ou seja, o presidente do conselho de administração executivo deverá assinar as declarações fiscais – *Corporate Tax Returns*. Este capítulo é composto apenas por 1 secção.

- Capítulo XI – neste capítulo é identificada as fraudes empresariais e institui sanções e medidas preventivas específicas para as fraudes. Este capítulo é composto por 6 secções.

2.3.3 Outros tipos de auditorias

Existem autores que subdividem as auditorias em mais ou menos tipos. De acordo com Almeida (2017) para além da auditoria interna e externa, existem ainda auditorias forenses, auditorias operacionais, auditorias de conformidade, auditorias de gestão e auditorias prospetivas ou de estratégia. Nos pontos que se seguem são explicados os principais objetivos de cada auditoria.

2.3.3.1 Auditoria forense

A auditoria forense tem como objetivo a deteção de fraudes. Esta auditoria pode ter carácter preventivo, averiguativo ou corretivo de fraudes pelos constituintes da gestão da empresa, por trabalhadores ou por terceiros. A auditoria forense analisa todos os documentos e transações onde exista possibilidade de fraudes, (Almeida, 2017).

2.3.3.2 Auditoria operacional

A auditoria operacional tem como objetivo analisar a *performance* da empresa e detetar possíveis melhorias aos processos, ou seja, avalia a empresa na ótica da eficiência, da eficácia e da economicidade. Esta auditoria é aplicada aos diversos departamentos da empresa, como por exemplo, no armazém, nas compras, na produção, nas vendas, no controlo de qualidade, no *marketing* entre outras.

Esta, muitas vezes está diretamente relacionada com a auditoria interna, embora esta se foque mais na eficácia dos processos e no cumprimento dos procedimentos. Caso os procedimentos já não estejam devidamente atualizados estes também ajudam na adequação dos procedimentos. Esta auditoria, no caso de ser regular, contribui para a constante melhoria (eficácia, eficiência e economicidade) da empresa.

2.3.3.3 Auditoria de conformidade

A auditoria de conformidade tem como objetivo averiguar se a empresa segue todos os procedimentos, políticas, regras e regulamentos que estejam diretamente ligados à empresa, independentemente de serem internos ou externos. Assim, esta auditoria irá focar-se no cumprimento de toda a legislação aplicável à empresa, seja ela contabilística,

laboral, fiscal, entre outras, no cumprimento de todos os contratos com terceiros, e ainda no cumprimento de todos os regulamentos ou procedimentos internos. Esta auditoria também é designada como *compliance audit*.

2.3.3.4 Auditoria de gestão

A auditoria de gestão tem como objetivo analisar, avaliar e rever a performance da empresa em relação a um conjunto de *standards*. O grande foco desta auditoria é perceber se os gestores estão a utilizar os recursos de uma forma eficiente e eficaz. Na auditoria de gestão, o auditor irá emitir um parecer sobre o desempenho dos gestores, da rentabilidade da empresa e analisar o que poderia ser modificado de modo aos resultados das empresas poderem ser melhores.

2.3.3.5 Auditoria prospetiva ou estratégica

A auditoria de prospetiva ou estratégica tem como objetivo analisar a informação financeira futura, ou seja, este tipo de auditoria expressa uma opinião sobre a informação financeira baseada em pressupostos acerca de acontecimentos que possam ocorrer no futuro e de possíveis ações da entidade. Este tipo de auditoria é completamente subjetivo, embora tenha como base o histórico dos passados, a previsão será sempre subjetiva e por isso, o auditor não está em posição de expressar uma opinião quanto a se os resultados mostrados na informação financeira prospetiva serão alcançados.

A auditoria prospetiva ou estratégica avalia a empresa como um todo e não olha em particular para nenhuma área específica da empresa.

Segundo Almeida (2017) a auditoria estratégica recai sobre 8 pontos que estão relacionados entre si:

- 1- A avaliação da *performance* da organização em matéria de resultados, recuperação de investimentos, missão, objetivos, estratégia e políticas;
- 2- Exame e avaliação da direção estratégica da organização, nomeadamente do órgão de gestão e da gestão de topo;
- 3- Análise da envolvente externa, com a finalidade de identificar oportunidades e ameaças à organização;
- 4- Análise da envolvente interna para determinar os fatores estratégicos internos, consubstanciados nas forças e fraquezas da organização;

- 5- Análise dos fatores estratégicos, utilizando a matriz *SWOT*, focando as áreas mais problemáticas e revendo a missão e os objetivos;
- 6- Seleção da melhor estratégia;
- 7- Implementação da estratégia com programas, orçamentos e procedimentos adequados;
- 8- Avaliação da implementação da estratégia.

Segundo Almeida (2017) na auditoria estratégica a análise qualitativa assume maior importância do que a auditoria quantitativa, o que normalmente não acontece nos restantes tipos de auditorias.

2.4 Principais diferenças e semelhanças na auditoria interna e externa

Existem pontos em comum e pontos distintos entre as auditorias internas e externas.

As auditorias interna e externa, são semelhantes, na medida em que utilizam metodologias e técnicas idênticas, tais como planejar, programar e calendarizar os seus trabalhos, elaborar e utilizar *checklists* e questionários sobre aspetos a abordar, identificar, analisar e avaliar procedimentos de controlo interno, realizar testes, identificar insuficiências, erros e anomalias e avaliar os riscos que lhe estão associados e elaborar propostas corretivas a adotar com vista a resolver ou a minimizar as deficiências encontradas, adaptado de Marques (1997).

Por exemplo, a auditoria financeira externa tem como objetivo emitir uma opinião que pode ser com reservas ou sem reservas sobre as demonstrações financeiras de uma empresa ou grupo de empresas. A análise que é feita ao controlo interno das empresas é feita no sentido de definir o *scope* dos trabalhos substantivos a realizar. No entanto, as auditoras podem recomendar melhoria de processos e controlos.

No caso da auditoria interna o foco está muito mais nos processos do que no resultado financeiro.

Por um lado, a auditoria externa é completamente alheia à empresa, apenas está a prestar um serviço à empresa e não pode possuir qualquer ligação pessoal ou profissional que possa afetar a objetividade da auditoria. Por outro lado, a auditoria interna pode estar ligada à empresa, pois o auditor pode pertencer aos quadros da entidade auditada, assim em última instância poderá ser levado em conta a vontade dos dirigentes. Para diminuir

este efeito poderá ser reportado à administração ou órgãos de fiscalização com o intuito de diminuir o número de interferências no trabalho do auditor interno.

Para além disso, a auditoria externa foca-se nas demonstrações financeiras, enquanto a auditoria interna foca-se nos controlos internos, pois são estes que fornecem uma boa base, ou não, de sustentação para a demonstração financeira.

Na Tabela 6 apresenta-se a posição da auditoria interna e externa, em relação a vários aspetos, como o vínculo laboral com a organização, objetivos, âmbito das auditorias, entre outros aspetos.

Tabela 6 - Resumo das principais características da auditoria interna e auditoria externa

Parâmetro	Auditoria Interna	Auditoria Externa
Normas pela qual se regem	Normas profissionais	Normas definidas por lei, para além das normas profissionais
Vínculo laboral	Incluído nos quadros da empresa ou <i>outsourcing</i>	Profissional independente
Ponto de partida para a auditoria	Avalia o risco e a materialidade tendo os controlos internos como referência	Avalia o risco e a materialidade das demonstrações financeiras tendo os controlos internos como referência
Objetivo	Satisfazer os interesses da entidade, tendo em vista a melhoria contínua	Satisfazer os interesses externos à empresa, por exemplo acionistas, dando a conhecer a situação financeira da empresa. Também poderá ser por obrigações fiscais.
Destinatário da auditoria	Órgão de gestão ou outros modelos de governação interna	Acionistas e outros utilizadores
Definição temporal da auditoria	É uma auditoria cíclica, uma vez que está sempre a acontecer e de forma continuada.	Podemos afirmar que é reta, uma vez que inicia e termina, não existe a continuidade.
Âmbito da auditoria	Abrangente, pois engloba toda as áreas da empresa	Centrado, pois foca-se na verificação das demonstrações financeiras.
Relação entre auditorias	Adapta-se à auditoria externa e fornece as informações que achar pertinente para que esta possa ser bem executada.	Adapta o plano de auditoria de acordo com a auditoria já implementada e analisa a qualidade desta para deste modo avaliar.
Resultado final	Melhoria contínua dos processos internos, de modo a aumentar a eficácia e a eficiência dos processos assente nas recomendações.	Emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras da empresa, e caso seja necessário, emitir recomendações futuras.

Fonte: Adaptado de Moraes & Martins (2013) e Mattos (2011)

2.5 Fases da auditoria interna e externa

Dependendo do autor, o processo de auditoria poderá ser descrito em mais ou menos fases. Por exemplo para Moraes & Martins (2013) a auditoria pode ser descrita em nove fases, como podemos ver na Figura 9.

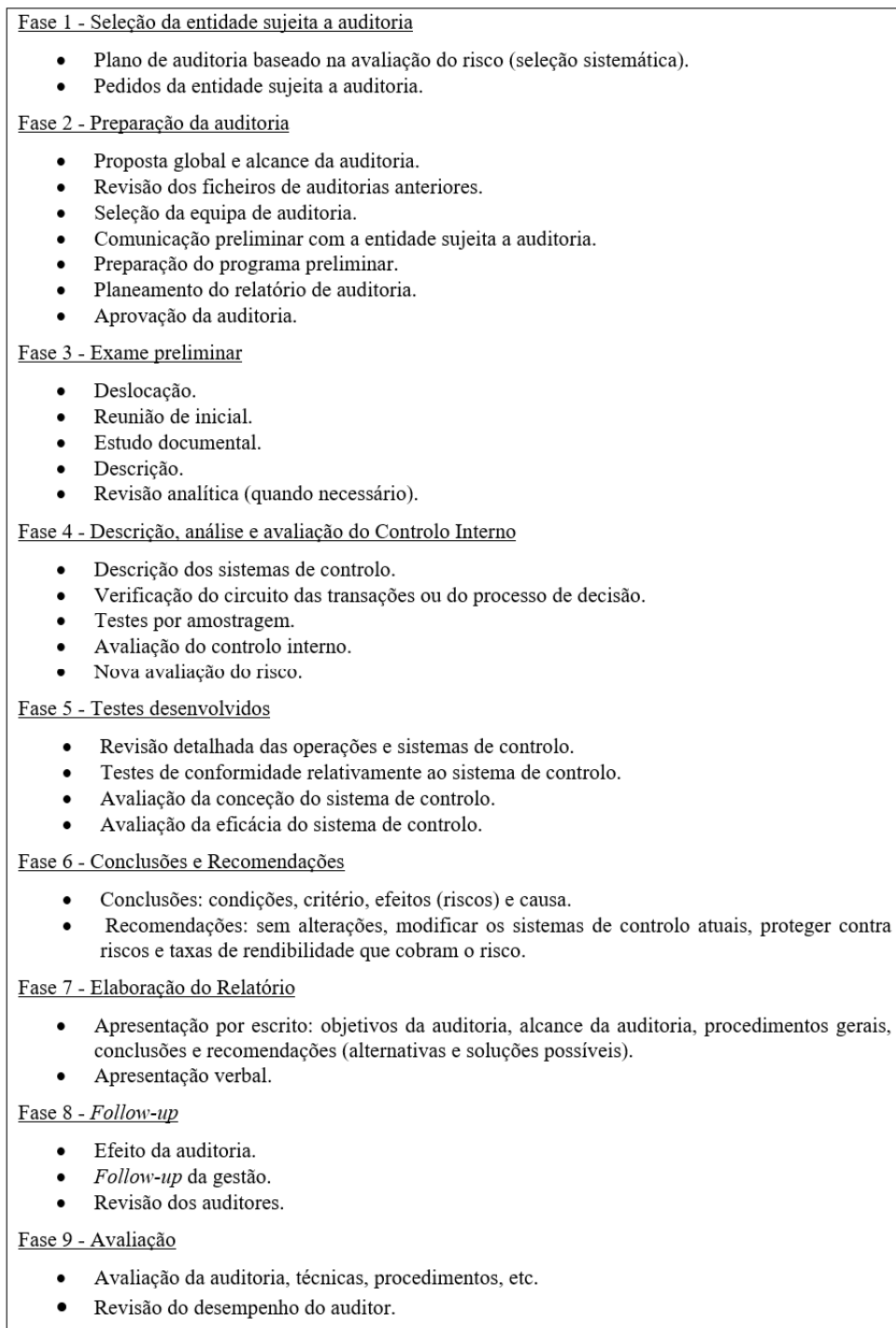


Figura 9 - Exemplo de um processo de auditoria

Fonte: Retirado de Moraes & Martins (2013, p. 119)

Outros autores simplificam mais as áreas de desenvolvimento das auditorias, mas aquando do seu aprofundamento, irá levar às mesmas conclusões, um exemplo é Avalos (2009). Para este autor o processo para efetuar uma auditoria pode ser resumido em apenas quatro passos: planeamento inicial, análise do risco, execução do trabalho e

resultado final. Nos subcapítulos seguintes pode ver se uma breve descrição das fases de auditoria interna.

2.5.1 Planeamento inicial

As auditorias começam por identificar os objetivos da mesma, deste modo a auditoria será realizada de modo que no fim possam responder aos objetivos definidos inicialmente. No caso das auditorias externas, nesta fase, também será escolhida a equipa que irá desenvolver esta auditoria (para empresas de auditorias de maior dimensão).

De seguida inicia-se uma análise estratégica da empresa, que passará por analisar e compreender o sector onde a empresa está inserida, as suas tendências e riscos associados. Por outras palavras a empresa será analisada, o seu modelo governativo, a sua estrutura organizacional e a sua estratégia e objetivos. Ficando assim a conhecer o sector e o negócio onde a auditoria irá decorrer. Após perceber onde a empresa opera, como opera, fica a faltar conhecer para onde esta quer seguir. Uma das grandes diferenças entre os dois tipos de auditoria (interna e externa) é o facto de a auditoria interna ter de se focar mais profundamente na identificação das pessoas ou grupos que tem interesse na empresa (*stakeholders*), para perceber quais os objetivos destas e as suas necessidades. Por exemplo, e de acordo com *KPMG* (2020) o responsável da auditoria interna deveria agendar reuniões com as os principais diretores das diferentes áreas da empresa para que estes possam expor as suas principais expetativas e preocupações. Após a recolha das informações das diversas áreas da empresa, sobre as suas visões sobre a estratégia, os objetivos, as iniciativas, os projetos relevantes, riscos emergentes, áreas de risco e melhoria de processos, alterações tecnológicas previstas e *reports*, estes dados são analisados e combinados para se ter uma visão alargada da empresa.

2.5.2 Análise do risco

Após toda a recolha de informações, existem diversas ferramentas que podem ser utilizadas para analisar para que depois possa ser traçada uma estratégia para a auditoria. Para analisar o risco inerente existem bastantes técnicas, umas mais modernas que outras. Uma das ferramentas mais avançadas e que pode ser usada para analisar toda a informação recolhida será o *Analytics & Cognitive*⁷. Segundo *Deloitte* (2020), este

⁷ Programa de inteligência artificial usado pela *Deloitte*, em várias áreas, como a análise de risco, potenciar melhor tomada de decisão entre outros.

processo de *Analytics & Cognitive* pode aumentar a eficiência das atividades da auditoria interna. Introduzir o conceito e aplicação de técnicas de *Analytics & Cognitive* permite que a auditoria interna tenha um plano anual dinâmico relacionado com a identificação e a atuação tempestiva quanto aos riscos emergentes ao negócio. Ou seja, esta ferramenta ajuda na potencialização da participação dos *stakeholders* pois desta forma será mais fácil de terem uma visão mais clara sobre o paradigma da empresa e o seu contributo em particular (com a utilização de gráficos dinâmicos e interativos). Para além desta funcionalidade, pode dar-se ênfase ao facto de como os resultados e riscos estão facilmente mensuráveis e visíveis nos gráficos, será mais fácil de chegar a conclusões que sem esta ferramenta seriam mais difíceis, pois as diversas áreas não estariam correlacionadas.

Para além das vantagens descritas anteriormente, pode dizer-se que quando existem alterações nas áreas e mercados envolventes, estas alterações são facilmente atualizadas nas tabelas bases e por isso nos resultados finais. Embora esta técnica seja mais usada por auditoria interna, já começa a ser utilizada também para auditoria externa. Esta ferramenta ajuda também na identificação dos riscos inerentes. A baixo serão identificadas as diversas áreas de riscos inerentes, dando exemplos concretos. Para terminar para além de se realizar a análise dos riscos inerentes, esta tem de ser feita em paralelo com uma análise aos controlos existentes (determinação do risco de controlo), para que deste cruzamento resulte inter-relação dos riscos de auditoria. Na Tabela 7 pode ver-se um resumo do risco combinado que é o resultado final do cruzamento destes dois fatores, risco dos controlos e risco inerente.

Tabela 7 - Matriz do risco final combinado

Risco dos controlos				
Risco inerente		Alto	Médio	Baixo
	Alto	O mais baixo	Mais baixo	Médio
	Médio	Mais baixo	Médio	Mais alto
	Baixo	Médio	Mais alto	O mais alto

Fonte: Adaptado de Costa (2017)

2.5.2.1 Exemplos de riscos inerentes

Ultimamente, existe um risco que tem vindo a emergir pois advém das altas tecnologias, chamado o risco cibernético.

O risco cibernético, de acordo com Deloitte (2020) estão por toda a parte e podem atingir empresas de pequeno, médio ou grande porte, nos mais diversos segmentos. Este risco está cada vez mais presente nas auditorias, pois cada vez mais é utilizada a internet como forma de arquivo de toda a documentação e por isso torna-se mais vulnerável nesta parte (contribuindo para ser um risco). Por exemplo, nos EUA está a começar a ser estudado uma nova norma, que previne dos riscos cibernéticos, chamada *The Cybersecurity Systems and Risks Reporting Act.*,

De acordo com *Library of Congress* (2019) a SEC deverá definir quais as características de um especialista em segurança cibernética e exigirá que em cada comissão esteja incluído um membro com esta capacidade, para que deste modo, fiquem cobertos todos os riscos inerentes ao negócio (caso não seja envolvido um especialista nesta área deverá ser escrito um relatório a justificar o porque).

Após a análise de todos os riscos inerentes ao negócio cruzando-os com os controlos existentes, deverá ser determinado o nível de materialidade, nesta fase definimos o nível a partir do qual as eventuais distorções passam a ser materialmente relevantes.

Segundo Almeida (2017) para determinação da materialidade os auditores seguem os seguintes passos:

1. Efetuam um julgamento preliminar sobre a materialidade;
2. Alocam esse julgamento às rubricas do balanço;
3. Estimam o total de distorção por rubrica e depois um total possível de distorção;
4. Comparam o total das distorções estimadas com a materialidade prevista inicialmente.

A título de exemplo, a empresa A apresenta vendas de 100 mil Euros e a empresa B apresenta vendas de 10 mil Euros. A mesma venda de mil Euros irá representar 1% nas vendas da empresa A e 10% das vendas na empresa B, o que quer dizer que se o auditor estabelecer que apenas é materialmente relevante valores superiores a 5%, esta venda não irá ser relevante para a empresa A, mas já poderá ser analisada na empresa B, pois já é materialmente relevante. Mas a materialidade não é sempre a mesma percentagem ou o mesmo valor, não existem valores tabelados a serem respeitados. Segundo *International*

Standards on Auditing (2009) a determinação da materialidade pelo auditor é uma matéria de julgamento profissional e é afetada pela sua percepção das necessidades de informação financeira dos utentes das demonstrações financeiras. Ou não existem percentagens definidas nem valores, existe sim o julgamento do auditor, para que possa emitir uma opinião confiável sobre a empresa em questão.

2.5.3 Execução do trabalho – recolha de provas

Segundo Almeida (2017) a prova em auditoria é toda a informação utilizada pelo auditor para chegar às conclusões que servem de suporte à sua opinião. Na Tabela 8 estão alguns exemplos de provas que traduzem maior ou menor segurança para a auditoria, por outras palavras, provas que demonstram ao auditor que podem ser confiáveis.

Tabela 8 - Fiabilidade das provas em auditoria

Maior confiança	Menor confiança
Prova observada diretamente (ex. observação da contagem de stocks)	Prova observada indiretamente (ex. listagem da contagem de stocks enviada para o auditor)
Documentos gerados externamente (ex. faturas, guias de remessa)	Documentos gerados internamente (ex. guias de entrada, notas de encomenda)
Provas enviadas diretamente para o auditor	Provas remetidas pela empresa ao auditor
Prova documental	Prova verbal
Documentos originais	Fotocópias
Prova gerada internamente através de um sistema eficaz de controlos	Prova gerada internamente fornecida por um sistema ineficaz de controlos

Fonte: Retirado de (Almeida, 2017, p. 243)

2.5.4 Resultado final da auditoria

No final de cada auditoria, é realizado um relatório final, para que fique descrito o resultado final da mesma, com o seu parecer (seja positivo ou negativo) sobre o seu objetivo inicial. De acordo com Moraes & Martins (2013) o relatório do auditor interno tem muitos pontos comuns com a carta de recomendações do auditor externo, pois ambos incluem os pontos a melhorar pela empresa, com a grande diferença que para o auditor interno, este é o objetivo do seu trabalho anual e para o auditor externo, esta carta serve apenas como complemento ao seu trabalho.

De acordo com Almeida (2017) um relatório de auditoria estritamente financeira contém pelo menos 2 relatos: um relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras; e um relato sobre outros requisitos legais e regulamentares.

3 AS AUDITORIAS E ESTUDO DO CASO CRISAL

3.1 Auditoria na Crisal

A Crisal é alvo de várias auditorias, tanto internas como externas.

A empresa é alvo de auditorias decorrentes de exigências dos clientes, ao produto ou ao processo produtivo, estas auditorias são sempre externas, e muitas vezes contratadas pelos próprios clientes para averiguar as condições de produção, a qualidade de produção, compras, entre outras.

A Crisal é também auditada a nível estritamente financeiro, que decorre da exigência legal, como já foi visto anteriormente. Nesta área, a Crisal, é auditada a nível externo pela *Deloitte* e a nível interno, pelo auditor interno.

A empresa também é auditada a nível processual, no sentido de melhorar os processos para deste modo mitigar os riscos e otimizar os tempos despendidos nas tarefas, sendo esta auditoria realizada pelo auditor interno.

3.2 A auditoria interna como forma de economizar tempo e custos

De acordo com o estudo realizado por Silva & Inácio (2013) as auditorias internas e externas podem ser complementares ou substitutas, ou seja, quando são vistas como complementares ambos os auditores iram realizar os controlos necessários e iram verificar as mesmas matérias. Por sua vez, quando as auditorias são substitutas (poderá ser parcialmente) existe uma maior confiança no auditor interno e assim poderá levar a uma diminuição do esforço dos auditores externos, e por isso uma diminuição dos recursos atribuídos à auditoria, que no final poderá levar a uma diminuição do valor dos honorários. Na Figura 10 encontra-se um resumo das implicações entre a auditoria interna seja considerada complementar ou substitutas da auditoria externa.

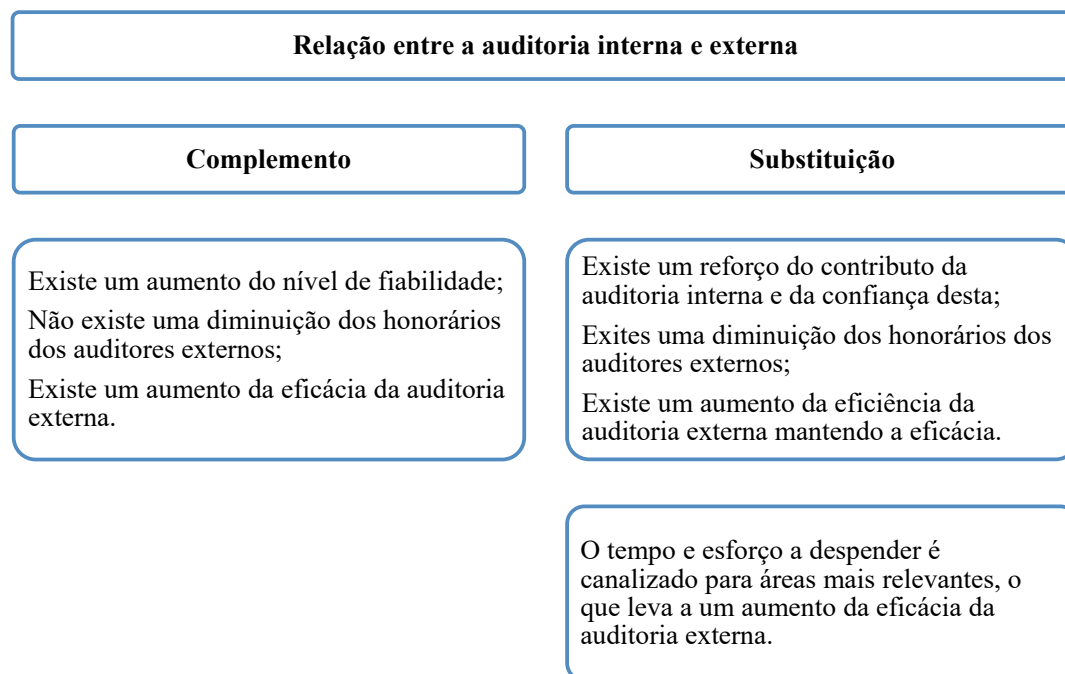


Figura 10 - Relação entre auditoria interna e externa – em caso de complemento ou substituição

Fonte: Adaptado de Silva & Inácio (2013)

Para além das vantagens enunciadas anteriormente, Silva & Inácio (2013) indica ainda que o auditor interno também ajuda a identificar os pontos fracos dos processos e transforma-os em oportunidades de melhoria, por outras palavras melhora os controlos internos de modo a estes poderem ser confiáveis.

Os autores não são consensuais quanto à relação de custos com a auditoria externa quando existe a implementação do auditor interno. A maior diferença entre os defensores de uma teoria e da outra tem haver com o facto de nuns estudos a auditoria interna seja complementar e noutros estudos esta seja substituta. De acordo com (Prawitt, Sharp, & Wood (2011) refere que ao melhorar a gestão de riscos e os processos de controlo, a função de auditoria interna pode reduzir o tempo e esforço dos auditores externos, e portanto, poderá resultar numa diminuição das taxas com a auditoria. Por sua vez, no estudo realizado por Axéns (2016) é evidenciado que o uso da função de auditoria interna poderá estar associado a taxas mais altas de auditoria externa. O autor refere também que numa análise mais profunda realizada também durante o estudo, pode-se concluir que as empresas que divulgavam informações específicas sobre a auditoria interna da empresa, pagam honorários mais baixos do que as empresas que não o fazem. Assim a opinião dos

autores não é consensual neste ponto, logo recomenda-se que seja avaliada a situação de cada empresa em particular.

Uma das conclusões do estudo de Jiang, Messier, & Wood (2020) prende-se com o facto de que a auditoria interna que suporta os serviços relacionados com as operações, pode tornar-se numa fonte de informação essencial para as empresas se suportarem quando são tomadas decisões no âmbito operacional e estratégico. Para além disso, concluíram também que as empresas que contratam auditoria interna a profissionais ou a empresas externas, não terão os mesmos benefícios, do que as empresas que têm auditoria interna realizada por profissionais internos da empresa.

No estudo de Hazami-Ammar (2019) é estudada a relação entre a auditoria interna e externa da auditoria baseado se são de substituição ou complementares. O seu estudo mostra que existe uma relação positiva em ambos os casos (sejam de substituição ou complementares). Hazami-Ammar (2019) refere ainda, no caso de França, que se as auditorias interna e externa forem de substituição, está provado que que leva a um aumento da qualidade da auditoria interna, o que leva consequentemente a uma diminuição dos custos com a auditoria externa. O mesmo resultado foi para as auditorias complementares, pois como existe interajuda nas auditorias leva a um menor esforço da auditoria externa e por isso leva a uma redução com os seus custos.

De acordo com Hazami-Ammar (2019) a combinação da qualidade e da disponibilidade da auditoria interna resulta numa correlação positiva para os valores pagos por auditorias externas, ou seja, os valores das auditorias externas diminuem quando existe auditoria interna, seja complementar ou se substituição. Hazami-Ammar (2019) explica ainda, de acordo com as análises estatísticas, o poder explicativo das auditorias internas é bom para as auditorias internas, mas ainda é melhor e maior o poder de contribuição que a auditoria interna pode oferecer às auditorias externas.

Por sua vez, podemos estar perante uma auditoria interna que apresente muitas falhas e por isso, de acordo com Munsif, Raghunandan, Rama, & Singhvi (2011) as auditorias externas iram cobrar valores superior ao que seriam se a empresa não tivesse auditores internos, uma vez, que se o sistema de auditoria interna falhou, existe um potencial risco acrescido para a auditoria externa. Munsif, Raghunandan, Rama, & Singhvi (2011) conclui com o seu estudo que as auditorias que nos seus primeiros 4 anos em que foi implementada a secção 404 da *SOX* tiveram deficiências materiais nos controlos internos,

apresentam maiores valores pagos por auditorias externas do que as que não apresentam deficiências. As empresas que apresentam deficiências e depois melhoram os seus controlos para deixarem de apresentar essas deficiências apresentam redução dos valores pagos às auditorias externas, mas ainda assim pagam mais do que as empresas que nunca apresentaram deficiências materiais. Munsif, Raghunandan, Rama, & Singhvi (2011) apresenta também números concretos em percentagem dos valores extra que são pagos pelas auditorias, quando a empresa apresenta deficiências materiais no primeiro ano. No ano seguinte, após a empresa corrigir as suas deficiências, ainda assim paga 35% extra na auditoria externa, 32% no terceiro ano de auditoria e 21% no quarto ano após ter iniciado a auditoria interna e esta ter demonstrado deficiências materiais.

Ou seja, após uma empresa ter problemas de controlo interno estes são difíceis de serem remediados a nível de taxas extras pagas nas auditorias externas.

Para outros escritores, como Silva & Inácio (2013), o aumento ou diminuição das taxas de auditoria externas, funcionam quando existe auditoria interna dependem de como as auditorias se relacionam, ou seja, se são complementares ou substitutas.

Durante a realização deste projeto, a Crisal, que contratava uma empresa externa para realizar a auditoria no âmbito da *SOX*, passou a ter um auditor interno nesse âmbito. Este auditor tem como função apoiar a equipa de auditoria interna que já existe nos Estados Unidos e auditar os processos e procedimentos na região da Europa, Meio Oriente e Africa (*EMEA*). Esta decisão foi tomada com base nas inúmeras vantagens que um auditor interno pode trazer.

Comparando o valor que era pago pela auditoria externa com o valor pago ao auditor interno anualmente, este tem um valor anual muito inferior ao valor pago à empresa de auditoria externa, esta redução ronda o valor de 35 mil Euros anualmente, informação fornecida pela diretora financeira da Crisal. Para além desta poupança imediata, esta alteração pode também levar a reduções nos honorários dos auditores externos, segundo Silva & Inácio (2013) – *Deloitte* empresa que continua a fazer a auditoria externa no âmbito da legislação portuguesa. Num futuro, o auditor interno poderá integrar a função de *Junior* na equipa de auditoria externa. Nesta função o auditor interno poderá ajudar na recolha de documentos e análise dos mesmos, tendo sempre de passar por outros membros da equipa de auditoria externa. Neste caso poderá levar a uma redução de custos também com a auditoria externa, uma vez que a equipa será formada por menos uma pessoa. Para

além disso, como na Crisal existe uma digitalização de todos os documentos emitidos, facilmente o auditor poderá fazer o trabalho de recolha de grande parte ou toda a documentação para entrega aos auditores externos, e por isso leva também a uma diminuição do nosso tempo despendido em auditorias externas e internas.

Para além destas poupanças imediatas que poderão existir, notou-se que existiram melhoramentos em diversos processos e procedimentos (melhoramentos esses implementados pelo auditor interno), e neste caso leva-nos também a crer que existe mais uma poupança neste âmbito. Com as melhorias implementadas, mitigou-se certos riscos que existiam e simplificaram-se processos e procedimentos para que demorem menos tempo a serem executados, existindo assim também uma redução no tempo de execução das tarefas.

3.3 Norma internacional de auditoria 610 do *IFAC* e a articulação da auditoria interna e externa

A norma internacional de auditoria 610 (revista), também designada por *ISA* 610 (revista) foi criada no sentido de explicar e imputar as responsabilidades do auditor externo quando utiliza o trabalho da função da auditoria interna. Esta *ISA* é aplicável a todas as auditorias de demonstrações financeiras de períodos findos em ou após 15 de dezembro de 2014, ou seja, é a *ISA* que está atualmente a ser utilizada.

A *ISA* 610 (revista) apenas pode ser aplicada se a entidade tiver uma função de auditoria interna, em que as responsabilidades desta função sejam relevantes para a auditoria em questão e ainda caso o auditor interno tenha conhecimento que o seu trabalho seja utilizado para obter provas de auditoria.

Esta *ISA* é internacional, e por isso, as leis de cada país sobrepõe-se a ela, assim podem existir proibições ou restrições na utilização do trabalho realizado pelos auditores internos para as auditorias externas.

Em relação à responsabilidade do auditor externo pela auditoria, esta *ISA*, é bem clara, o auditor externo tem a responsabilidade exclusiva pela opinião de auditoria emitida. Esta responsabilidade não tem qualquer redução pela utilização do trabalho dos auditores internos ou pela prestação de assistência direta dos auditores internos. Esta *ISA* aprofunda este tema, no sentido em que tanto os auditores internos como a função de auditoria interna devem ser executados por funcionários que legalmente estão ligadas à empresa e por isso não são independentes da empresa, como é exigido ao auditor externo numa

auditoria de demonstrações financeiras de acordo com a ISA 610. Esta ISA é bem explícita em termos da utilização ou não do trabalho do auditor interno, abaixo está um esquema que ilustra em que situações utilizar ou não o trabalho do auditor interno.

Existem diversas situações em que está o trabalho do auditor interno está projetado para ser utilizado pelos auditores externos, e existe outros casos em que não poderá ser utilizado. Na Tabela 9 estão evidenciados casos específicos de situações em que o trabalho do auditor pode ou não ser utilizado pelos auditores externos.

Tabela 9 – Utilização do trabalho dos auditores internos

Situações em que pode ser utilizado o trabalho do auditor interno	Situações em que não deve ser utilizado o trabalho do auditor interno
A estrutura organizacional da empresa da função de auditoria interna e as políticas e procedimentos suportem a objetividade da mesma;	A estrutura organizacional da função e as políticas e procedimentos relevantes não suportam adequadamente a objetividade dos auditores internos;
O nível de competência da função de auditoria interna seja relevante para a auditoria externa;	A função não tem competência suficiente;
Caso a auditoria interna aplique abordagens sistemáticas e disciplinadas, incluindo o controlo de qualidade.	A função de auditoria interna não aplica uma abordagem sistemática e disciplinada, incluindo controlo de qualidade.

Fonte: Adaptado de International Standard on Auditing (2009)

O auditor externo será o único que irá ter o poder de planejar a auditoria externa, assim como, o poder de determinar a natureza e a extensão do trabalho que o auditor interno poderá executar. Para esta decisão, o auditor deverá ter em conta a natureza e âmbito do trabalho que foi executado, ou planeado ser executado, pela função de auditoria interna e a sua relevância para a estratégia global de auditoria e plano de auditoria do auditor externo.

O auditor externo será o único que irá ter o poder de planejar a auditoria, pois nele recai toda a responsabilidade da opinião de auditoria emitida. Ou seja, a utilização do trabalho da função de auditoria interna ou a assistência direta da mesma, não diminui nem altera a responsabilidade pela opinião emitida sobre a auditoria externa. Os auditores internos ou a auditoria interna pode executar os processos e procedimentos determinados pela auditoria externa, estes não cumprem a primeira exigência dos auditores externos é serem independentes das entidades.

Assim sendo, o auditor interno nunca poderá elaborar validações que sejam subjetivas, pois poderiam não ser verdadeiramente independentes. Por outras palavras, o trabalho do auditor interno apenas poderá incidir sobre partes que não possam surgir de entendimentos, como por exemplo as reconciliações bancárias ou verificação das faturas.

3.4 A norma para um trabalho de interajuda entre a auditoria interna e externa

Uma das entidades reguladoras da auditoria interna o *IIA*, emitiu a norma 2050 *Coordination and reliance*, que nos remete para uma coordenação e confiança entre auditorias (interna e externa).

Na descrição da norma pode ler-se que o executivo chefe de auditoria deveria partilhar informações, coordenar atividades e considerar depositar confiança no trabalho de outros prestadores internos e externos de serviços de avaliação (*assurance*) e consultoria para assegurar a cobertura apropriada e minimizar a duplicação de esforços.

Assim segundo esta norma o executivo chefe de auditoria deverá organizar-se num trabalho de parceria com a auditoria externa para deste modo, os auditores internos e externos não se esforcem ambos a validar a mesma informação, pois isto levará a uma duplicação da mesma tarefa e exige um maior esforço por parte de ambas as auditorias.

3.5 Questões de investigação

Na realização deste projeto foram definidos os seguintes pressupostos de estudo, para a concretização do objetivo e assim determinar a relação entre as auditorias internas e auditorias externas:

Q1: A auditoria interna, no âmbito da *SOX*, representa uma mais-valia para a empresa?

Q2: A auditoria interna contribuiu para a implementação de melhorias na organização?

Q3: A auditoria interna contribuiu para diminuição dos custos com a auditoria externa?

Q4: Existiu colaboração e partilha de informação entre a auditoria interna e externa?

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 Metodologia

Neste projeto optou-se por um estudo de caso, uma vez que se pretende observar o objeto de estudo com condições contextuais, por se acreditar que sejam fundamentais para perceber o fenómeno em estudo, segundo Yin (2001). Para Yin (2001), os estudos de casos podem ter diversas estratégias tais como:

- Estudo de caso explicativo, onde se estabelece uma relação causal entre variáveis X e Y em estudo para explicar o fenómeno;
- Estudo de caso descritivo, onde é descrito o fenómeno estudado, tendo por base o contexto de vida real em que ocorreu;
- Estudo de caso exploratório, onde o fenómeno estudado tem poucas referências literárias e normalmente não possui um conjunto de resultados único e claro.

Como tal e dadas as características do presente estudo de caso, optou-se por uma estratégia exploratória.

Como metodologia, começou por ser abordada a parte teórica que serviu de suporte à análise de dados e formulação de questões de investigação. De seguida foi apresentado o caso de estudo Crisal e as auditorias, dando foco à relação entre as mesmas.

Uma vez compreendido o tema, foram definidas as questões de investigação de modo a tirar conclusões sobre o objetivo do projeto. De forma a responder a essas questões optou-se por realizar entrevistas orientadas com guião a funcionários da empresa e ao auditor externo. Os funcionários escolhidos foram selecionados pelo facto de interferirem nos processos de auditoria (quer seja a desenvolver, quer seja a recolher dados para entrega aos auditores). Como tal, foram escolhidos para as entrevistas:

- O auditor interno e o auditor externo, pois são os principais intervenientes no processo de auditoria na Crisal;
- A diretora financeira (Dir. financeira), pois para além de ter conhecimento dos valores despendidos nos processos de auditoria, é também fundamental no processo de auditoria na Crisal;

- A diretora do departamento de compras (Dir. compras) e a diretora do serviço de apoio ao cliente (Dir. SAC), pois são as intervenientes no processo de recolha e validação de informação relativa aos seus departamentos para entregar para o processo de auditoria.

Para a Questão 1: “A auditoria interna, no âmbito da *SOX*, representa uma mais-valia para a empresa?”, foram definidas as questões:

- 1- Quanto tempo demora o seu departamento a recolher todos os documentos solicitados pelos auditores no âmbito das auditorias de controlo interno na *SOX*:
 - a. Quando a mesma era realizada por auditores externos?
 - b. Quando a mesma era realizada por auditores internos?
- 2- Existiam diferenças na quantidade ou detalhe dos documentos quando o processo de auditoria em *SOX* era realizado por:
 - a. Auditores externos?
 - b. Auditores internos?

Se sim, por favor especifique quais.
- 3- Como classifica o nível de eficácia das provas recolhidas com os:
 - a. Auditores externos?
 - b. Auditores internos?
- 4- No seu entender, quais as vantagens ou desvantagens com os:
 - a. Auditores externos?
 - b. Auditores internos?

Para a Questão 2: “A auditoria interna contribuiu para a implementação de melhorias na organização?”, foram definidas as questões:

- 1- Com a mudança da auditoria *SOX* dos auditores externos para os auditores internos verificou um maior número de melhorias no seu trabalho diário? Se sim, por favor identifique as melhorias.

Para a Questão 3: “A auditoria interna contribuiu para diminuição dos custos com a auditoria externa?”, foram definidas as questões:

- 1- Verificou-se uma alteração significativa nos custos relacionados com a auditoria quando passou de auditoria externa para auditoria interna? Se sim, foi aumento ou diminuição no valor total pago pela auditoria e qual o valor aproximado dessa diferença.

- 2- Na sua opinião acha que os trabalhos realizados pela auditoria interna contribuíram para a diminuição do tempo/custo das auditorias externas?

Se sim, justifique.

Para a Questão 4: “Existiu colaboração e partilha de informação entre a auditoria interna e externa?”, foram definidas as questões:

- 1- A política da empresa permite usar o trabalho dos auditores internos como base para a auditoria externa? Se sim, quais?
- 2- No caso de a empresa permitir o uso do trabalho dos auditores internos, como aferem a credibilidade desse mesmo trabalho?
- 3- Podem usar os mesmos documentos selecionados pelo auditor interno para a auditoria externa? Ou têm de fazer nova seleção e recolha de documentos especificamente para a auditoria externa?
- 4- No caso de utilizarem o trabalho do auditor interno, este reflete-se nos custos da auditoria externa? Qual a percentagem média de redução de custos que pode implicar a utilização do trabalho do auditor interno.
- 5- Existe partilha de relatórios entre os auditores internos e auditores externos? Se sim que tipo de relatórios?
- 6- Desde que está na empresa, na sua opinião, existiu colaboração entre os auditores externos e internos?
Se sim, que tipo de colaboração existiu?
- 7- Em algum momento das auditorias externas, o trabalho do auditor interno foi solicitado?
Se sim, quais os trabalhos solicitados?

As questões acima identificadas não foram colocadas a todos os entrevistados, mas sim dirigidas em função do envolvimento de cada pessoa no processo de auditoria na Crisal.

Após a elaboração das entrevistas foram enviados e-mails para os entrevistados, a pedir reunião para se realizar as entrevistas. As entrevistas completas encontram-se nos apêndices 1, 2, 3, 4 e 5.

4.2 Análise de resultados

Analisaram-se as respostas às entrevistas realizadas aos colaboradores da empresa e ao auditor externo. Os resultados das entrevistas foram sintetizados em tabelas de modo a facilitar a leitura e a interpretação, relacionando-os com cada questão formulada.

Q1: A auditoria interna, no âmbito da SOX, representa uma mais-valia para a empresa?

Tabela 10 - Resumo das questões relativas à Questão 1

	Dir. financeira	Dir. SAC	Dir. compras
Verificou-se alteração do tempo de recolha da documentação?	A recolha dos documentos passou de 1 semana para 1 dia, devido também à digitalização dos mesmos.	A recolha dos documentos era a mesma, apenas mudou o destinatário.	A recolha dos documentos era a mesma, apenas mudou o destinatário.
Verificou-se alteração na quantidade ou detalhe dos documentos solicitados?	Começámos a preparar internamente a informação que respondesse quer à perspectiva dos auditores internos quer dos externos.	Internamente podem ter pedido mais informação, mas o tipo de informação é basicamente o mesmo.	Não, apenas alterou a forma de entregar a documentação, passou a ser digital.
Como classifica a eficácia das provas recolhidas?	Não existiu diferença nas provas recolhidos.	Não existiu diferença nas provas recolhidos.	Não existiu diferença nas provas recolhidos.
Quais as vantagens ou desvantagens dos auditores externos e dos auditores internos?	Os auditores externos não trazem valor acrescentado à organização. O auditor interno é um trabalho diário e permanente, se identificar um ponto de melhoria, pode ser logo implementado.	É bom haver auditores internos porque nos preparam para questões dos auditores externos, assim como na melhoria dos processos.	Os auditores internos ajudam na adaptação dos processos às regras da SOX e como estão dentro da organização entendem mais facilmente aquilo que queremos dizer. Os auditores externos apenas seguem as regras.

Fonte: Elaboração própria com base nas entrevistas realizadas

Na Tabela 10 verifica-se que existiu uma diminuição, do tempo despendido, no departamento financeiro na recolha da documentação de aproximadamente 80%. Esta redução deveu-se principalmente a dois fatores fundamentais: a entrada do auditor interno e a implementação do processo de digitalização neste departamento. Para os outros departamentos inqueridos, não houve alteração de tempo significativa na recolha da documentação, pois apenas existiram pequenas alterações que culminaram numa alteração de tempo muito insignificante.

A nível da quantidade ou tipo de informação requerida, a resposta foi consensual, não existiu diferença no detalhe dos documentos pedidos. Apenas foi alterado o destinatário da informação. Assim não se pode avaliar se as provas recolhidas tiveram ou não maior eficácia, pois foram as mesmas.

Em relação às vantagens e desvantagens entre os auditores internos e externos, todos os inqueridos preferem a presença do auditor interno na empresa, pois este tem um trabalho diário na empresa, onde podem surgir melhorias contínuas, para além de perceber melhor todo o processo, podendo facilitar na comunicação com o auditor externo. Para os entrevistados o auditor externo não acrescenta valor à empresa, apenas é uma auditoria que é obrigatória, e por isso é realizada. Esta opinião vai de encontro com o que Silva & Inácio (2013) faz referência no estudo, o auditor interno ajuda a identificar os pontos fracos dos processos e transforma-os em oportunidades de melhoria.

Q2: A auditoria interna contribuiu para a implementação de melhorias na organização?

Tabela 11 - Resumo das questões relativas à Questão 2

Quais as melhorias internas implementadas no âmbito da auditoria?			
Auditor interno	Dir. financeira	Dir. SAC	Dir. compras
<i>Compliance</i> com a regra do IVA; <i>Compliance</i> com as regras de aprovação através do <i>Sharepoint</i> ; Sendo que a maioria dos projetos ficou <i>on hold</i> por causa da pandemia e as melhorias incidiram mais na área financeira.	A conciliação bancária passou de 3 dias para 15 min; A digitalização dos documentos, poupou 5/6 vezes o tempo na recolha da informação; <i>Compliance</i> com as regras de aprovação através do <i>Sharepoint</i> ; Automatização do controlo das não conformidades nas faturas; Aprovação das notas de crédito dos clientes digitalmente.	Informatização do envio das confirmações de ordens para os clientes.	Melhoria ao nível do processo de pedidos de orçamentos e encomendas, por parte do departamento de manutenção, para começar a incluir as compras neste processo.

Fonte: Elaboração própria com base nas entrevistas realizadas

Os auditores internos já desenvolveram várias melhorias de processos e procedimentos em várias áreas da empresa, ao longo do tempo, por exemplo a automatização do envio das confirmações para os clientes (informado pelo Dir. SAC). Para o auditor interno atual,

o foco esteve mais presente na área financeira, início da sua atividade meses antes do início da pandemia tendo até ao momento maior incidência no departamento financeiro.

Na Tabela 11 são apresentados exemplos de melhorias decorridas do processo de auditoria interna e melhoria contínua.

Q3: A auditoria interna contribuiu para diminuição dos custos com a auditoria externa?

Tabela 12 - Resumo das questões relativas à Questão 3

A auditoria interna contribuiu para a diminuição do tempo/custo das auditorias externas?		
Auditor interno	Auditor externo	Dir. financeira
Acho que não reduziu muito. No entanto, não sei em que medida as entrevistas que eles têm com os auditores internos diminua o risco que eles têm atribuído a cada controlo vá diminuir e com base nisso possam diminuir um pouco o tamanho das amostras.	Um bom ambiente de controlo, monitorizado por uma auditoria interna reduz o risco de erro e falha dos controlos e uma abordagem de controlos é regra geral menos dispendiosa que uma meramente substantiva.	Os custos que nós tínhamos no âmbito da <i>SOX</i> quando as mesmas eram externas era de aproximadamente 30 mil por ano (apenas para Portugal) e este custo foi reduzido em 2/3 com a passagem para um auditor interno, relacionado apenas com os custos diretos.

Fonte: Elaboração própria com base nas entrevistas realizadas

Segundo a Tabela 12, com a substituição da auditoria externa pela interna no âmbito da *SOX*, conseguiu-se reduzir em 2/3 os custos diretos com essa auditoria (segundo informação da Dir. financeira). Entre o auditor interno e externo a opinião é consensual, uma boa auditoria interna, gera um bom ambiente de controlo e por isso pode levar a uma redução de honorários. O que também se encontra em linha com o que Prawitt, Sharp, & Wood (2011) refere, ao melhorar a gestão de riscos e os processos de controlo, a função de auditoria interna pode reduzir o tempo e esforço dos auditores externos, e portanto, poderá resultar numa diminuição das taxas com a auditoria.

Q4: Existiu colaboração e partilha de informação entre a auditoria interna e externa?

Tabela 13 - Resumo das questões relativas à Questão 4

Auditor externo	
A empresa permite usar o trabalho dos auditores internos como base?	A política da empresa permite usar o trabalho dos auditores internos como base para a auditoria externa, mas não é uma prática comum.
Como auditores externos aferem a credibilidade do trabalho do auditor interno?	O trabalho da auditoria interna serviu de apoio para a análise de risco e caracterização do ambiente de controlo interno; O plano de auditoria interna ajudou a determinar os pontos de risco a testar na auditoria externa; As entrevistas ao auditor interno permitiram aferir os riscos, nomeadamente o risco de fraude.
Podem usar os mesmos documentos selecionados pelo auditor interno?	Sempre baseei em testes sugeridos pela auditoria interna, mas seleccionei as próprias amostras e foram colaboradores externos a fazer os testes.
No caso de utilizarem o trabalho do auditor interno, este reflete-se nos custos da auditoria externa?	Não tenho experiência nesta situação. Mas um bom ambiente de controlo reduz o risco de erro e falha dos controlos e uma abordagem de controlos é regra geral menos dispendiosa que uma meramente substantiva.
Existe partilha de relatórios entre os auditores internos e auditores externos?	Os auditores externos partilham as deficiências de controlo identificadas. Os auditores internos partilham o plano de auditoria e as principais conclusões.
Auditor interno	
Existiu colaboração entre os auditores externos e internos?	A colaboração que existiu foi mais ao nível da recolha de informação para eles fazerem o trabalho deles e não tanto dar os resultados do trabalho do auditor interno para que eles possam trabalhar.
Em algum momento das auditorias externas, o trabalho do auditor interno foi solicitado?	Para a Holanda solicitaram. Para Portugal nunca solicitaram os resultados da análise aos controlos <i>SOX</i> e a matriz de controlos usada e testada, para que eles pudessem ver.
Existe partilha de relatórios entre os auditores internos e auditores externos?	Auditores internos partilham os relatórios de conclusões dos controlos da empresa; Auditores externos partilham os relatórios com as conclusões dos resultados, os documentos legais e temos uma reunião de conclusões onde eles nos dizem se há alguma falha do controlo interno.

Fonte: Elaboração própria com base nas entrevistas realizadas

Como se pode ver na Tabela 13 os auditores interno e externo, encontram-se em consonância nas conclusões que se podem retirar de ambas as entrevistas. Existe partilha de relatórios entre os auditores:

- O auditor interno partilha inicialmente o relatório de resultados dos controlos internos.

- O auditor externo partilha com a entidade e com o auditor interno os documentos legais, onde se inclui o relatório com as conclusões. No final da auditoria externa existe uma reunião para que possam ser clarificados os pontos de melhoria aos controlos internos da empresa apresentados nos relatórios. Esta conclusão vai de encontro com as recomendações de Lemon & Tatum (2021), em que a situação ideal é aquela em que o auditor interno e externo periodicamente discutem interesses comuns, partilhando os seus relatórios, avaliando em conjunto as áreas de risco.

O auditor interno, que desempenha esta função para Portugal e para a Holanda, afirma que os relatórios da análise aos controlos *SOX* e a matriz de controlos usada e testada, apenas são solicitados para a Holanda.

Em relação à colaboração que existiu entre a auditoria interna e externa, verificou-se mais na recolha dos documentos e enquadramento dos mesmo à auditoria externo por parte do auditor interno, do que na utilização de resultados obtidos pelo auditor interno.

CONCLUSÃO

Com a concorrência cada vez mais intensa, para além do período controverso em que vivemos com a pandemia e todas as restrições que estão a ser implementadas, é necessário que as empresas desenvolvam métodos que as tornem mais competitivas. Para isso, uma das formas é aumentar a sua credibilidade junto de todas as entidades que a rodeiam, podendo recorrer à introdução de auditorias, sejam elas internas ou externas.

Com a elaboração deste projeto foram propostos os seguintes objetivos, os quais foram cumpridos durante a elaboração do mesmo: aprofundar conhecimentos na auditoria realizada no âmbito da *SOX*; aprofundar conhecimentos na auditoria realizada pela *Deloitte*; perceber as semelhanças e diferenças entre as auditorias; entender melhor o tema do cooperativismo entre as entidades auditoras e perceber quais os aspetos que as auditorias poderiam ceder uma à outra de modo a facilitar os processos de auditoria.

O único objetivo que não foi alcançado foi elaboração de um plano único de auditoria, uma vez que em junho de 2020 o grupo *Libbey* entrou num processo de insolvência (designado *Chapter 11 – bankruptcy*) na qual o grupo deixou de ser uma empresa cotada em bolsa deixando de existir a obrigatoriedade da realização de auditoria no âmbito da *SOX*.

Com a realização deste projeto concluiu-se que para os trabalhadores da empresa a presença do auditor interno facilita na comunicação com o auditor externo, ajuda a identificar os pontos fracos dos processos e transforma-os em oportunidades de melhoria, tendo implementado melhorias de processos e procedimentos em várias áreas da empresa. A auditoria externa, embora seja obrigatória por lei, não acrescenta valor no ponto de vista dos funcionários da empresa.

A nível dos honorários, a presença de um auditor interno no âmbito da *SOX* traduziu-se numa poupança de 2/3 nos custos diretos comparativamente aos gastos com a auditoria no âmbito da *SOX* com auditores externos. Para além disso, caso o auditor interno melhore a gestão de riscos e os processos de controlo poderá culminar numa diminuição dos custos com a auditoria financeira externa.

Para projetos futuros sugere-se a realização de entrevistas a diversas empresas, pois as conclusões observadas nesta empresa embora sejam suportadas por outros estudos, podem não traduzir a realidade de Portugal, devido ao tamanho diminuto da amostra.

Para além disso, a relação que existe entre a função do auditor interno e o auditor externo, em Portugal, é uma área que está pouco desenvolvida na literatura, assim desenvolver esta relação com base num estudo mais abrangente poderia ter algum interesse.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AccountingEdu.org. (07 de 03 de 2020). *A state by state accounting guide*. Obtido de <https://www.accountingedu.org/what-is-auditing.html>
- Almeida, B. J. (2017). *Manual de auditoria financeira : uma análise integrada baseada no risco*. Lisboa: Escolar Editora.
- Anand, S. (2007). *Essentials of Sarbanes-Oxley*. New Jersey: Wiley.
- Attie, W. (1998). *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. São Paulo: Atlas S.A, Ed.).
- Avalos, J. A. (2009). *Auditoria e Gestão de Riscos*. São Paulo: Editora Saraiva.
- Axéns, L. (2016). *Exploring the association between the content of internal audit disclosures and external audit fees: Evidence from Sweden*. Linköping: Wiley.
- Barbier, E. (1992). *Auditoria Interna*. Mem Martins Codex: Edições Cetop.
- Bargreen Ellingson. (20 de Janeiro de 2020). *Foodservice supply & Design*. Obtido de <https://www.bargreen.com/syracuse-922222356-bouillon-terra-9-5-oz.html>
- Costa, C. B. (2017). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Crisal - Crisataria automática S.A. (2020). *Relatório e contas de 2020*.
- Crisal - Crisataria automática S.A. (2019). *Relatório e contas 2019*.
- Crisal, S.A. (15 de 01 de 2020). Obtido de <https://crisal.pt/>
- Deloitte. (10 de 12 de 2019). *IASPLUS*. Obtido de <https://www.iasplus.com/en/binary/resource/usreform.pdf>
- Deloitte. (19 de Janeiro de 2020). *Tendências para a Auditoria interna*. Obtido de <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/br/Documents/risk/Tend%C3%A2ncias-auditoria-interna-Deloitte.pdf>
- Freitas, R. (25 de 02 de 2020). *Rácios de Endividamento*. Obtido de Globalfisco - accounting & management: <https://globalfisco.pt/2012/racios-de-endividamento/>
- Gomes, E. (Janeiro/Março de 2014). *A Importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria. Revisores e Auditores*.

- Hazami-Ammar, S. (23 de March de 2019). Some evidence on the impact of internal audit on external audit fees. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, pp. 64 - 81.
- International Standard on Auditing . (2009). *ISA 610 - Usar o trabalho dos auditores internos*.
- International Standards on Auditing. (08 de 03 de 2009). *ISA 320 - A Materialidade no Planeamento e na execução de uma Auditoria*. Obtido de <http://ifrs.ocpcangola.org/ifrs/wp-content/uploads/2017/07/A019-2012-IAASB-Handbook-ISA-320-PT.pdf>
- Jiang, L., Messier, W., & Wood, D. (February de 2020). The Association between Internal Audit Operations-Related Services and Firm Operating Performance. *AUDITING: A JOURNAL OF PRACTICE & THEORY*, pp. 101 - 124.
- KPMG. (18 de Janeiro de 2020). *Desenvolvimento do Plano de Auditoria Interna*. Obtido de IPAI: http://www.ipai.pt/fotos/gca/kpmg_desenvolvimento_do_plano_de_auditoria_interna_1417016420_1502736076.pdf
- Lemon, M. W., & Tatum, K. W. (23 de 5 de 2021). *CHAPTER 8 - INTERNAL AUDITING'S SYSTEMATIC, DISCIPLINED PROCESS*. Obtido de The Institute of Internal Auditors Research Foundation: <https://na.theiia.org/iiarf/Public%20Documents/Chapter%208%20Internal%20Auditing%20Systematic%20Disciplined%20Process.pdf>
- Libbey Inc. (2018). *2018 Annual Report - Toast to 200 Years*.
- Libbey Inc. (2019). *2019 Annual Report*.
- Libbey Inc. (22 de Janeiro de 2020). *Libbey - Fast Facts*. Obtido de <https://investor.libbey.com/investor-toolbox/fast-facts/default.aspx>
- Libbey Inc. (20 de Janeiro de 2020). *Libbey introduces partnership with Royal Leerdam*. Obtido de <https://foodservice.libbey.eu/announcement/libbey-introduces-partnership-with-world-tableware/royal-leerdam-logo-300-dpi-15x15cm/>

- Library of Congress. (20 de Janeiro de 2019). *Congress.gov*. Obtido de H.R.5069 - Cybersecurity Systems and Risks Reporting Act:
<https://www.congress.gov/bill/114th-congress/house-bill/5069/>
- Marcondes, M. L., & Proença, F. (s.d.). *SARBANES-OXLEY: SEÇÃO 404 E A IMPORTÂNCIA DOS CONTROLES INTERNOS PARA O SUCESSO EMPRESARIAL*.
- Marques, M. (1997). *Auditoria e Gestão*. Editorial .
- Mattos, A. L. (2011). *Auditoria interna e externa – funções e diferenças*.
- Ministério dos Negocios Estrangeiros. (05 de 03 de 2020). *Glossário de Auditoria*.
Obtido de Camões - Instituto da Cooperação e da Língua Portugal:
https://www.instituto-camoes.pt/images/cooperacao/docs_basic_ai04.pdf
- Morais, G., & Martins, I. (2013). *Auditoria Interna - Função e Processo*. Lisboa: Áreas Editora.
- Munsif, V., Raghunandan, K., Rama, D., & Singhvi, M. (March de 2011). Audit fees after remediation of internal control weaknesses. *Accounting Horizons*,, pp. 87 - 105.
- Pinheiro, J. L. (2014). *Auditoria interna : manual prático para auditores internos*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Portal da Gestão. (01 de 03 de 2020). *Rácios de funcionamento*. Obtido de Portal da Gestão: <https://www.portal-gestao.com/artigos/2295-r%C3%A1cios-de-funcionamento.html>
- Portal Gestão. (25 de 02 de 2020). *Portal da Gestão*. Obtido de <https://www.portal-gestao.com/artigos/2293-r%C3%A1cios-de-liquidez.html>
- Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (Vol.23,Nº2 de 2011). Reconciling Archival and Experimental Research: Does Internal Audit Contribution Affect the External Audit Fee? *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 23, No. 2,.
- Public Company Accounting Oversight Board. (2004). *An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction with An Audit of Financial Statements*. AS2.

- Sarbanes-Oxley-101. (s.d.). Obtido de Sarbanes-Oxley-101: <https://www.sarbanes-oxley-101.com/sarbanes-oxley-toc.htm>
- Serens, M. (2018). *Código das Sociedades Comerciais*. Almedina.
- Shanna, N. (10 de 03 de 2020). *The Differences Between SOX 302 and 404 Requirements*. Obtido de Reciprocity: <https://reciprocitylabs.com/the-differences-between-sox-302-and-404-requirements/>
- Silva , A. V., & Inácio, H. C. (Jan/Mar de 2013). RELAÇÃO ENTRE A AUDITORIA INTERNA E A AUDITORIA EXTERNA E O IMPACTO NOS HONORÁRIOS DOS AUDITORES EXTERNOS. *Revista Universo Contábil*, pp. 135-146.
- Silva, A. C., & Inácio, H. C. (2013). Relação entre a auditoria interna e a auditoria externa e o impacto nos honorários dos auditores externos. *Revista Universo Contábil*, 135 - 146.
- The Economic Times. (2020). Definition of 'Audit'. *The Economic Times*, <https://economictimes.indiatimes.com/definition/audit>.
- The Institute of Internal Auditors. (10 de 12 de 2019). Obtido de <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/Code%20of%20Ethics%20Portuguese.pdf>
- The Institute of Internal Auditors. (29 de 10 de 2019). *Definition of Internal Auditing*. Obtido de <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>
- The Institute of Internal Auditors. (05 de 03 de 2020). Obtido de The Institute of Internal Auditors: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>
- Todica, G. (14 de 03 de 2020). *Processo da auditoria interna*. Obtido de Dreamstime: <https://pt.dreamstime.com/foto-de-stock-processo-da-auditoria-interna-image59458760>
- UFMG. (2013). *Manual de Auditoria*. Belo Horizonte.

- UFMG. (2013). *Manual de Auditoria Interna*. Obtido de
https://www.ufmg.br/auditoria/images/stories/documentos/manual_2a_verso_revisado.pdf
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso - Planejamento e Métodos*. Porto Alegre: Mônica Ballejo Canto.

APÊNDICES

APÊNDICE 1. RESULTADO DA ENTREVISTA AO AUDITOR INTERNO.

O impacto da SOX no tempo despendido em auditorias

Esta entrevista foi desenvolvida no âmbito de um projeto de Mestrado em Controlo de Gestão, aprovado pela *Coimbra Business School* | ISCAC, com o tema: “As auditorias e a SOX – o estudo do caso Crisal”.

Esta entrevista é composta por 7 questões e a sua realização demora, aproximadamente, 7 minutos. O principal objetivo do mesmo será avaliar o tempo despendido em todo o processo de auditoria, com auditores externos vs. auditores internos.

A informação prestada é de carácter confidencial e destina-se apenas a desenvolvimento de conclusões no âmbito deste projeto.

Muito obrigada pela sua colaboração!

1. Desde que está na empresa, na sua opinião, existiu colaboração entre os auditores externos e internos?

Se sim, que tipo de colaboração existiu?

A colaboração que existiu foi muito residual, os auditores externos não se suportaram muito do trabalho do auditor interno, especialmente em Portugal. A colaboração que existiu foi mais ao nível da recolha de informação para eles fazerem os trabalhos deles e não tanto dar os resultados do trabalho do auditor interno para que eles possam trabalhar. O recolher da informação dos controlos e dar-lhes para eles depois poderem trabalhar e testar na integra essa informação, no caso de Portugal. No caso da Holanda, eles pediam sempre as conclusões do nosso trabalho relativo à SOX, e suportavam-se desse trabalho para conseguirem também fazer o trabalho deles também.

2. Em algum momento das auditorias externas, o trabalho do auditor interno foi solicitado?

Se sim, quais os trabalhos solicitados?

Só no caso da Holanda é que solicitaram. Em Portugal nunca solicitaram os resultados da análise aos controlos SOX e a matriz de controlos usada e testada por nós para que eles pudessem ver.

**3. Existe partilha de relatórios entre os auditores internos e auditores externos?
Se sim que tipo de relatórios?**

Os relatórios de conclusões dos controlos da empresa foram sempre partilhados, por parte dos auditores externos, eles partilham connosco os relatórios com as conclusões dos resultados, os documentos legais normais e temos uma reunião de conclusões onde eles nos dizem onde eles nos dizem se há alguma falha do controlo interno, que também está no sumário das conclusões dos relatórios deles. Se houver alguma falha no controlo interno depois vem também reportado por eles quando fazem as conclusões finais.

4. A atividade de Auditoria Interna atua em todas as áreas da organização?

Sim, na teoria sim, na prática foca-se mais na parte financeira dos controlos, mas o objetivo da auditoria interna é ajudar a empresa em todos os setores de atividade. Desde produção até ao *customer service*, compras, não existe limite para atuação da auditoria interna. Pode ajudar tanto a nível de processo como a nível de controlos, em qualquer uma das áreas.

5. No âmbito da auditoria interna foram introduzidas melhorias nos departamentos auditados?

Se sim, quais as melhorias?

Esta é uma pergunta complicada, uma vez que como viemos para casa, a maioria dos processos de melhoria foram postos um bocadinho *on hold*. A maior parte das melhorias implementadas foram no âmbito do *Compliance*, por exemplo em *Compliance* com a regra do IVA, *Compliance* com as regras de aprovação através do *Sharepoint* na Holanda, passou um bocadinho por aí, sendo que a maioria dos projetos ficou *on hold* por causa da pandemia e as melhorias incidiram mais na área financeira.

6. De que forma a auditoria interna pode criar valor para a organização?

É através de uma análise crítica e constante dos processos atualmente em vigor pela empresa, através da criação de procedimentos mais robustos e adequados à realidade da empresa, através do desenvolvimento uma matriz de risco mais adequada à empresa, através de testes que sejam adequados à realidade da empresa e no final termina não com uma simples conclusão que falhou ou estava tudo bem, mas com uma conclusão de quais

os pontos de melhoria que podem ter naquele processo específico, imagina testamos um controlo sobre as vendas não importa só dizer se o controlo foi ou não efetivo, mas também importa dizer que se não foi efetivo, o porque é que não foi efetivo e qual é a solução mais adequada para aquele problema, para tornarmos aquele procedimento mais robusto.

7. Na sua opinião acha que os trabalhos realizados pela auditoria interna contribuíram para a diminuição do tempo/custo das auditorias externas?

Se sim, justifique.

Na medida em que eles não utilizam muito o trabalho dos auditores internos, pelo menos aqui em Portugal, acho que não reduziu muito. No entanto não estou no lugar dos auditores externos para saber em que medida as nossas entrevistas fazem com que diminua ou não o trabalho deles. Imagina normalmente quando fazes uma amostra, fazes sempre a amostra com base no risco, se tiveres um risco elevado vais selecionar uma amostra maior, se tiveres um risco reduzido vais selecionar uma amostra menor. Não sei em que medida as entrevistas que eles têm com os auditores internos, faça com que o risco que eles têm atribuído a cada controlo vá diminuir e com base nisso possam diminuir um pouco o tamanho das amostras. Seria por aí a redução que conseguiam reduzir, pois os auditores externos não podem usar as amostras selecionadas pelo auditor interno, por exemplo, se eu fizer um controlo e testar 50 evidências os auditores externos terão de selecionar as 50 (independentemente das escolhidas por mim) e terão na mesma responsabilidade de garantir que as 50 escolhidas por eles estão bem.

APÊNDICE 2. RESULTADO DA ENTREVISTA AO AUDITOR EXTERNO.

O impacto da SOX no tempo despendido em auditorias

Esta entrevista foi desenvolvida no âmbito de um projeto de Mestrado em Controlo de Gestão, aprovado pela *Coimbra Business School* | ISCAC, com o tema: “As auditorias e a SOX – o estudo do caso Crisal”.

Esta entrevista é composta por 6 questões e a sua realização demora, aproximadamente, 6 minutos. O principal objetivo do mesmo será avaliar o tempo despendido em todo o processo de auditoria, com auditores externos vs. auditores internos.

A informação prestada é de carácter confidencial e destina-se apenas a desenvolvimento de conclusões no âmbito deste projeto.

Muito obrigada pela sua colaboração!

1. A política da empresa permite usar o trabalho dos auditores internos como base para a auditoria externa? Se sim, quais?

A política da empresa permite usar o trabalho dos auditores internos como base para a auditoria externa, mas não é uma prática comum.

2. No caso de a empresa permitir usar o trabalho dos auditores internos, como aferem a credibilidade desse mesmo trabalho?

Nunca utilizei trabalho de auditores internos para suportar o trabalho. O limite de utilização que tive foi: i) utilizar o trabalho de auditoria interna para apoiar a análise de risco e caracterizar o ambiente de controlo interno; ii) analisar o plano de auditoria interna para determinar pontos de risco e testar na auditoria externa; iii) entrevistas ao auditor interno para aferir quanto aos riscos, nomeadamente o risco de fraude.

3. Podem usar os mesmos documentos seleccionados pelo auditor interno para a auditoria externa? Ou têm de fazer nova seleção e recolha de documentos especificamente para a auditoria externa?

No meu caso, sempre que me baseei em testes sugeridos pela auditoria interna, selecionei as próprias amostras e foram colaboradores da auditoria externa (da minha empresa) a fazer os testes.

**4. Existe partilha de relatórios entre os auditores internos e auditores externos?
Se sim que tipo de relatórios?**

Regra geral, os auditores externos partilham com os auditores internos as deficiências de controlo identificadas. Os auditores internos partilham com os auditores externos o plano de auditoria e as principais conclusões.

5. No caso de utilizarem o trabalho do auditor interno, este reflete-se nos custos da auditoria externa? Qual a percentagem média de redução de custos que pode implicar a utilização do trabalho do auditor interno.

Não tenho experiência nesta situação. Um bom ambiente de controlo, monitorizado por uma auditoria interna reduz o risco de erro e falha dos controlos e uma abordagem de controlos é regra geral menos dispendiosa que uma meramente substantiva, mas penso que a pergunta é direccionada para a poupança de horas na auditoria externa por usar testes feitos pela auditoria interna e nesse sentido, não tenho experiência.

6. Na sua opinião acha que os trabalhos realizados pela auditoria interna contribuem para a diminuição do tempo/custo das auditorias externas?

Se sim, justifique.

Sim, um bom ambiente de controlo, monitorizado por uma auditoria interna reduz o risco de erro e falha dos controlos e uma abordagem de controlos é regra geral menos dispendiosa que uma meramente substantiva.

APÊNDICE 3. RESULTADO DA ENTREVISTA À DIRETORA FINANCEIRA.

O impacto da SOX no tempo despendido em auditorias

Esta entrevista foi desenvolvida no âmbito de um projeto de Mestrado em Controlo de Gestão, aprovado pela *Coimbra Business School* | ISCAC, com o tema: “As auditorias e a SOX – o estudo do caso Crisal”.

Esta entrevista é composta por 6 questões e a sua realização demora, aproximadamente, 6 minutos. O principal objetivo do mesmo será avaliar o tempo despendido em todo o processo de auditoria, com auditores externos vs. auditores internos.

A informação prestada é de carácter confidencial e destina-se apenas a desenvolvimento de conclusões no âmbito deste projeto.

Muito obrigada pela sua colaboração!

1. Quanto tempo demora o seu departamento a recolher todos os documentos solicitados pelos auditores no âmbito das auditorias de controlo interno na SOX:

a) Quando a mesma era realizada por auditores externos?

b) Quando a mesma era realizada por auditores internos?

Antigamente o processo de preparação para a auditoria, no que concerne à recolha de documentação solicitada demorava aproximadamente 1 semana. Dado que todo o arquivo contabilístico e respetivo suporte era em papel, o mesmo implicava, consultas a dezenas de pastas de arquivo, recolha física do documento, desagrar, fotocopiar e voltar a agrafar para por fim colocar de novo no arquivo. Desde 2019, ano da implementação da digitalização no SSC processo foi reduzido para cerca de 1 dia para ter toda a informação para ser entregue aos auditores.

2. Existiam diferenças na quantidade ou detalhe dos documentos quando o processo de auditoria em SOX era realizado por:

a) Auditores externos?

b) Auditores internos?

Se sim, por favor especifique quais.

Com a passagem para a auditoria interna, começamos a preparar a documentação de forma que fosse utilizada quer pela auditoria interna quer pelas auditorias externas. E o que aconteceu foi que ao fazermos essa preparação, os auditores externos, como a *Deloitte* e o auditor interno, usassem as mesmas amostras que a auditoria interna utilizavam ou que a *SOX* utilizavam. A grande vantagem aqui foi essa, como já percebíamos o que os auditores externos nos iam pedir começamos a preparar internamente a informação que respondesse quer à perspectiva dos auditores internos quer à perspectiva dos auditores externos, foi nesse sentido que houve uma melhoria porque se tínhamos de recolher 20 faturas de vendas para a auditoria interna, e os auditores externos tivessem de recolher 50 faturas de venda, tentávamos que 20 já fossem as que tinham sido recolhidas para a auditoria interna, que já tinham sido auditadas no âmbito da *SOX*. Foi nessa perspectiva que existiu uma melhoria. Trazer o auditor interno para cá, também ajudou nessa perspectiva, pois quando a informação era preparada, era preparada logo sabendo que no futuro ia ser utilizada pelos auditores externos. Os auditores externos aceitaram esta proposta (utilizarem as 20 faturas que já tinham sido auditadas pela auditoria interna) enquanto os auditores no âmbito da *SOX* eram externos. As auditorias externas precisavam do relatório dos outros auditores no âmbito da *SOX*, mas no final aceitavam que estas 20 faturas, fossem parte integrante das 50 que tinham de seleccionar, assim só teríamos de recolher as 30 que faltavam. Como eles necessitavam sempre de mais informação do que os auditores internos a ideia era sempre essa, que utilizassem sempre a primeira parte a dos auditores no âmbito da *SOX*.

3. Como classifica o nível de eficácia das provas recolhidas com os:

a) Auditores externos?

b) Auditores internos?

Não existiu diferença nas provas recolhidos, pois os níveis de documentação que os auditores externos precisam não está dependente se a empresa tem ou não auditoria interna. Está dependente das regras que eles têm para as empresas, dependendo do volume de negócios e tudo o resto. Portanto, os auditores externos não é porque a empresa tem auditoria interna ou não que vão pedir mais ou menos documentação. Eles vão pedir a mesma documentação, o que vai acontecer é que como a empresa tem auditoria interna

eles vão fazer o *walkthrough* dos controlos internos de uma forma mais ligeira, porque os auditores externos fazem também um controlo dos nossos processos, se nós tivermos auditoria interna fazem no de uma forma mais ligeira, essa é a segunda parte da auditoria externa. Ligeira nesse sentido, mas precisam na mesma do relatório de auditoria interna, da opinião da auditoria interna e eles próprios vão validar a informação, mas vão validar de uma forma menos aprofundada.

4. No seu entender, quais as vantagens ou desvantagens com os:

a) Auditores externos?

b) Auditores internos?

Eu pessoalmente prefiro os auditores internos, porque o auditor interno é alguém que olha para os processos e exerce um acompanhamento muito mais presente, frequente e muito mais *on-time*. O auditor externo quando vem fazer o acompanhamento já é depois e só segue as regras contabilísticas enquanto o auditor interno está muito mais focado nos processos e nos procedimentos. Uma empresa para ser eficaz e eficiente tem que ter processos documentados, organizados e estruturados, bons procedimentos, e bons pontos de controlo, porque se tiver bons processos e bons procedimentos naturalmente depois as coisas correm dentro das regras. O auditor externo a única coisa que vai validar é se a empresa cumpriu as regras, não vai perceber se a empresa foi eficiente ou eficaz e se usou o melhor processo para cumprir aquele tipo de atividade. A única coisa que vai garantir é se a atividade foi cumprida de acordo com a regra, por exemplo se tem de debitar uma conta custos com pessoal que debitei, não querem perceber se demorei muito para lá chegar ou se é a melhor forma para o fazer. Os auditores externos, na minha opinião, não trazem valor acrescentado à organização, é um trabalho que tem de ser feito.

5. Com a mudança da auditoria SOX dos auditores externos para os auditores internos verificou um maior número de melhorias no seu trabalho diário? Se sim, por favor identifique as melhorias.

Sim, mais uma vez pelo que disse há pouco, porque o trabalho do auditor interno ajuda a identificar oportunidades de melhoria e nós a partir desse momento podemos logo atuar e tudo o que encontrássemos dali para a frente tínhamos novos processos, pois era logo corrigido e assim a melhoria era logo efetiva. O auditor externo não, limita-se a apontar

as não conformidades (caso elas existam). Não trabalham connosco no desenho da melhoria e para além disso o auditor externo é sempre à posteriori, ou seja, as correções e alterações só se aplicam daí para a frente.

O auditor interno como é um trabalho diário e permanente consegue imediatamente identificar uma situação que não está correta e melhorá-la dali para a frente. Não estás à espera do ano seguinte para implementar uma melhoria. Temos inúmeros exemplos de melhorias, mas como exemplos temos, a conciliação bancária que antigamente demorava 3 dias a ser feita, atualmente com a alteração de um processo ela é feita em 15 min. Outro exemplo foi a digitalização de todos os documentos, agora sempre que precisamos de alguma documentação, temos tudo digital, poupou nos 5 a 6 vezes o tempo que despendíamos a recolher a informação. Outro exemplo, a aprovação dos documentos era feita em papel (com fotocópias) e depois tínhamos de estar a verificar se a pessoa que tinha assinado era a correta e podia demorar 4 a 5 dias em média a obter as assinaturas, neste momento é utilizado o *Sharepoint*, que temos definido quem é que tem de assinar (onde se controla os níveis de aprovação) e uma assinatura demora em média 5 minutos a ser obtida. Outro exemplo, é o controlo das não conformidades nas faturas, despendia-se muito tempo, e muitas vezes as faturas ficavam perdidas no email e tínhamos de enviar 4 ou 5 emails de follow-up, neste momento são inseridas num sistema e em que o mesmo faz o controlo automático. Para terminar, outro exemplo é a aprovação das notas de crédito dos clientes, são feitas digitalmente também. Estes são apenas alguns exemplos.

6. Verificou-se uma alteração significativa nos custos relacionados com a auditoria quando passou de auditoria externa para auditoria interna? Se sim, foi aumento ou diminuição no valor total pago pela auditoria e qual o valor aproximado dessa diferença.

Os custos que nós tínhamos no âmbito da *SOX* quando as mesmas eram externas era de aproximadamente 30 mil por ano (apenas para Portugal) e este custo foi reduzido em 2/3 com a passagem para um auditor interno, relacionado apenas com os custos diretos.

APÊNDICE 4. RESULTADO DA ENTREVISTA À DIRETORA DO SERVIÇO DE APOIO AO CLIENTE.

O impacto da SOX no tempo despendido em auditorias

Esta entrevista foi desenvolvida no âmbito de um projeto de Mestrado em Controlo de Gestão, aprovado pela *Coimbra Business School* | ISCAC, com o tema: “As auditorias e a SOX – o estudo do caso Crisal”.

Esta entrevista é composta por 5 questões e a sua realização demora, aproximadamente, 5 minutos. O principal objetivo do mesmo será avaliar o tempo despendido em todo o processo de auditoria, com auditores externos vs. auditores internos.

A informação prestada é de carácter confidencial e destina-se apenas a desenvolvimento de conclusões no âmbito deste projeto.

Muito obrigada pela sua colaboração!

1. Quanto tempo demora o seu departamento a recolher todos os documentos solicitados pelos auditores no âmbito das auditorias de controlo interno na SOX:

a) Quando a mesma era realizada por auditores externos?

b) Quando a mesma era realizada por auditores internos?

Eu estou á frente do SAC á 2 anos e meio mais ou menos, também não tenho assim muito para comparar. O SAC foi auditado o ano passado pelo auditor externo, este ano não foi, nem há 2 anos, penso eu, portanto, não tenho muito para comprar. O que posso dizer é que já me foi solicitado internamente alguma informação, nomeadamente por parte do Diogo (auditor interno) e penso que até chegou a ser também a Solange. Quanto ao tempo despendido? Depende do tipo de informação, mas aquilo que me foi solicitado internamente, nuns 15 minutos no máximo, por documento, para qualquer um dos dados. Normalmente são comprovativos de envio para o cliente de alguma coisa; ou alguma confirmação; ou uma tabela de preços para eles saberem onde é que fui buscar o preço ou printscreens do nosso sistema para verificar alguma informação, portanto, é informação bastante acessível.

A nível externo, o que me pediram também, se eu bem me recordo há um ano e meio

atrás, mais ou menos, também foi muito fácil enviar a informação porque é muito semelhante ao que internamente me pediram, portanto é rápido.

2. Existiam diferenças na quantidade ou detalhe dos documentos quando o processo de auditoria em SOX era realizado por:

a) Auditores externos?

b) Auditores internos?

Se sim, por favor especifique quais.

Não. Internamente podem ter pedido um pouco mais informação talvez, mas o tipo de informação é basicamente o mesmo: era comprovar onde é que nos conseguíamos ver a informação; ou comprovar comunicação feita com o cliente, em que momento, de que forma, portanto é tudo á base desse tipo de informação.

3. Como classifica o nível de eficácia das provas recolhidas com os:

a) Auditores externos?

b) Auditores internos?

Neste caso não se aplica porque foram requisitados basicamente o mesmo tipo de provas.

4. No seu entender, quais as vantagens ou desvantagens com os:

a) Auditores externos?

b) Auditores internos?

Eu acho que é sempre bom haver auditores internos, porque de certa forma eles podem nos preparar para o tipo de questões que possam ser solicitadas externamente, e não é só preparar no sentido da informação, mas também para verificar se existe alguma coisa mal-organizada, pouco visível, ou clara que assim é tratada internamente, acabando por poder prevenir alguns erros nos procedimentos adotados e corrigir a tempo de uma auditoria externa. Quando estamos focados no trabalho, às vezes não temos tempo para parar e pensar se isto faz sentido ou não faz sentido e outras pessoas fora do processo podem nos ajudar a fazer outro tipo de reflexão. Portanto é sempre uma vantagem fazer auditoria interna.

5. Com a mudança da auditoria *SOX* dos auditores externos para os auditores internos verificou um maior número de melhorias no seu trabalho diário? Se sim, por favor identifique as melhorias.

Olha é assim desde que eu estou à frente do departamento não houve nenhuma chamada de atenção com pontos de melhoria que possamos fazer, pelo menos nos últimos 2 anos, não me recordo de nada específico. Quando o Frederico Cochofel estava à frente do departamento fizemos algo nesse sentido: Antigamente, o que nós fazíamos era pedir ao *BAAN* para gerar um *PDF* de uma encomenda e a seguir fazíamos manualmente um email a dizer ao cliente “conforme o seu pedido abaixo segue em anexo confirmação da encomenda”. Portanto, era um processo manual. Atualmente, temos contactos definidos dos clientes a quem devemos enviar, por exemplo, *reminders* de pagamento, envio da fatura final ou envio da confirmação da encomenda. E agora basta dizer ao *BAAN* que para a encomenda “ABCD” quero enviar a confirmação da encomenda e existe um email predefinido para cada tipo de situação já com o *PDF* anexado. Já não temos que fazer tudo.

Portanto sim, é um dos pontos que foi melhorado e acredito que seja no seguimento desse tipo de necessidade colocada pelo auditor interno, de nós conseguirmos provar que o cliente foi informado a tempo da data, da hora, do preço ou da encomenda em si, ao mesmo tempo que enviamos esta confirmação por via automática o próprio sistema também guarda a confirmação numa pasta na rede e se alguma vez nos perguntarem se o cliente foi informado fica lá a prova de como foi enviada essa informação.

APÊNDICE 5. RESULTADO DA ENTREVISTA À DIRETORA DO DEPARTAMENTO DE COMPRAS.

O impacto da SOX no tempo despendido em auditorias

Esta entrevista foi desenvolvida no âmbito de um projeto de Mestrado em Controlo de Gestão, aprovado pela *Coimbra Business School* | ISCAC, com o tema: “As auditorias e a SOX – o estudo do caso Crisal”.

Esta entrevista é composta por 5 questões e a sua realização demora, aproximadamente, 5 minutos. O principal objetivo do mesmo será avaliar o tempo despendido em todo o processo de auditoria, com auditores externos vs. auditores internos.

A informação prestada é de carácter confidencial e destina-se apenas a desenvolvimento de conclusões no âmbito deste projeto.

Muito obrigada pela sua colaboração!

1. Quanto tempo demora o seu departamento a recolher todos os documentos solicitados pelos auditores no âmbito das auditorias de controlo interno na SOX:

a) Quando a mesma era realizada por auditores externos?

b) Quando a mesma era realizada por auditores internos?

Eu não notei diferença nenhuma em relação a isso, eu é que recolhia os documentos. Não existia diferença entre internos e externos, era o mesmo tempo, porque não era ele que recolhia os documentos era eu. Eu antes entregava á Solanje e depois passei a entregá-lhe a ele. A recolha dos documentos era a mesma.

2. Existiam diferenças na quantidade ou detalhe dos documentos quando o processo de auditoria em SOX era realizado por:

a) Auditores externos?

b) Auditores internos?

Se sim, por favor especifique quais.

Isso depende: eles às vezes tinham amostras de 10 ordens compra, outras vezes tinham amostras de 25, e depende se me calhavam casos complicados ou não, porque às vezes

calhavam casos em que tinha que andar a recolher justificações para tudo e mais alguma coisa. Mas é assim, eu para recolher isso tudo, a minha equipa demorava para os testes da *SOX* (atenção, não é para aquelas coisas que tínhamos que fazer diariamente) normalmente um dia e meio a fazer a recolha de tudo e a verificar. Tínhamos de ter tudo em papel e pediam-nos para agrupar os testes por número e pela ordem da listagem, com os printscreens todos, com tudo anexado em papel. Depois com o auditor interno era o mesmo trabalho, mas passou a ser tudo em *PDF*.

Além da recolha dos documentos, tinha de verificar tudo e se não estivesse tudo OK, tinha que pedir mais elementos à equipa, portanto, isto resumindo, a preparação para os auditores externos dos testes, considerando o maior número de testes pedidos, uns 25 (isto não quer dizer nada, às vezes os 10 eram mais complicados), se calhar considera-se umas 5 horas, para 4 pessoas, umas 4 a 7 horas por pessoa.

Às vezes a recolha era fácil, mas depois faltavam elementos e eles tinham que ir outra vez procurar e depois às vezes estavam algumas coisas trocadas.

3. Como classifica o nível de eficácia das provas recolhidas com os:

a) Auditores externos?

b) Auditores internos?

Não se aplica esta questão pois não existiu alteração nas provas recolhidas.

4. No seu entender, quais as vantagens ou desvantagens com os:

a) Auditores externos?

b) Auditores internos?

A vantagem que eu vejo é que os auditores internos podem nos aconselhar a cumprir ou a adaptar os processos às regras da *SOX*, é a vantagem que eu vejo. Como eles estão dentro da organização entendem mais facilmente aquilo que queremos dizer, têm uma relação mais próxima e é mais fácil explicar-lhes porque é que fazemos assim. Às vezes vinham cá auditores externos que não fazem ideia do que é que é a produção de vidro, têm uma visão muito geral, não sabem mais nada à parte de auditoria, não olham tanto para o processo e acham que isto é igual a um Banco, e se num Banco tem que ser assim aqui também tem de ser assim.

5. Com a mudança da auditoria *SOX* dos auditores externos para os auditores internos verificou um maior número de melhorias no seu trabalho diário? Se sim, por favor identifique as melhorias.

Ouve colaboração do Diogo (auditor interno) a tentarmos melhorar algumas lacunas que existiam nos processos, nomeadamente ao nível da manutenção, ao pedir orçamentos e a encomendar as coisas sem recorrer às compras. Ajudou, mas não foi ao nível do nosso processo, ajudou foi os outros departamentos a terem de cumprir com a *SOX* e não sermos nós a ter de dizer: “olha que isto não está de acordo com a *SOX*”.

A nível de horas de trabalho houve, mas não foi redução de horas, até teve um incremento de horas porque começou a passar tudo para as compras, mas assim é que tem de ser o processo, não tem a ver com o auditor interno ou com o auditor externo. Quer dizer, aumentou, mas não aumentou, porque felizmente deram luz verde para o *IT* colaborar connosco no *process improvement* e estamos a fazer com que determinados processos *SOX*, passassem a estar mais informatizados ou fossem mesmo excluídos e foi também a abertura para podermos recorrer ao *BAAN* para cumprir com determinadas coisas.

ANEXOS

ANEXO 1

ACT CITED FROM SARBANES-OXLEY ACT OF 2002

Retirado de (Deloitte, 2019).

Public Law 107–204
107th Congress

An Act

To protect investors by improving the accuracy and reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes.

Be it enacted by the Senate and House of Representatives of the United States of America in Congress assembled,

SECTION 1. SHORT TITLE; TABLE OF CONTENTS.

(a) **SHORT TITLE.**—This Act may be cited as the “Sarbanes-Oxley Act of 2002”.

(b) **TABLE OF CONTENTS.**—The table of contents for this Act is as follows:

- Sec. 1. Short title; table of contents.
- Sec. 2. Definitions.
- Sec. 3. Commission rules and enforcement.

TITLE I—PUBLIC COMPANY ACCOUNTING OVERSIGHT BOARD

- Sec. 101. Establishment; administrative provisions.
- Sec. 102. Registration with the Board.
- Sec. 103. Auditing, quality control, and independence standards and rules.
- Sec. 104. Inspections of registered public accounting firms.
- Sec. 105. Investigations and disciplinary proceedings.
- Sec. 106. Foreign public accounting firms.
- Sec. 107. Commission oversight of the Board.
- Sec. 108. Accounting standards.
- Sec. 109. Funding.

TITLE II—AUDITOR INDEPENDENCE

- Sec. 201. Services outside the scope of practice of auditors.
- Sec. 202. Preapproval requirements.
- Sec. 203. Audit partner rotation.
- Sec. 204. Auditor reports to audit committees.
- Sec. 205. Conforming amendments.
- Sec. 206. Conflicts of interest.
- Sec. 207. Study of mandatory rotation of registered public accounting firms.
- Sec. 208. Commission authority.
- Sec. 209. Considerations by appropriate State regulatory authorities.

TITLE III—CORPORATE RESPONSIBILITY

- Sec. 301. Public company audit committees.
- Sec. 302. Corporate responsibility for financial reports.
- Sec. 303. Improper influence on conduct of audits.
- Sec. 304. Forfeiture of certain bonuses and profits.
- Sec. 305. Officer and director bars and penalties.
- Sec. 306. Insider trades during pension fund blackout periods.
- Sec. 307. Rules of professional responsibility for attorneys.
- Sec. 308. Fair funds for investors.

TITLE IV—ENHANCED FINANCIAL DISCLOSURES

- Sec. 401. Disclosures in periodic reports.
- Sec. 402. Enhanced conflict of interest provisions.
- Sec. 403. Disclosures of transactions involving management and principal stockholders.

- Sec. 404. Management assessment of internal controls.
- Sec. 405. Exemption.
- Sec. 406. Code of ethics for senior financial officers.
- Sec. 407. Disclosure of audit committee financial expert.
- Sec. 408. Enhanced review of periodic disclosures by issuers.
- Sec. 409. Real time issuer disclosures.

TITLE V—ANALYST CONFLICTS OF INTEREST

- Sec. 501. Treatment of securities analysts by registered securities associations and national securities exchanges.

TITLE VI—COMMISSION RESOURCES AND AUTHORITY

- Sec. 601. Authorization of appropriations.
- Sec. 602. Appearance and practice before the Commission.
- Sec. 603. Federal court authority to impose penny stock bars.
- Sec. 604. Qualifications of associated persons of brokers and dealers.

TITLE VII—STUDIES AND REPORTS

- Sec. 701. GAO study and report regarding consolidation of public accounting firms.
- Sec. 702. Commission study and report regarding credit rating agencies.
- Sec. 703. Study and report on violators and violations
- Sec. 704. Study of enforcement actions.
- Sec. 705. Study of investment banks.

TITLE VIII—CORPORATE AND CRIMINAL FRAUD ACCOUNTABILITY

- Sec. 801. Short title.
- Sec. 802. Criminal penalties for altering documents.
- Sec. 803. Debts nondischargeable if incurred in violation of securities fraud laws.
- Sec. 804. Statute of limitations for securities fraud.
- Sec. 805. Review of Federal Sentencing Guidelines for obstruction of justice and extensive criminal fraud.
- Sec. 806. Protection for employees of publicly traded companies who provide evidence of fraud.
- Sec. 807. Criminal penalties for defrauding shareholders of publicly traded companies.

TITLE IX—WHITE-COLLAR CRIME PENALTY ENHANCEMENTS

- Sec. 901. Short title.
- Sec. 902. Attempts and conspiracies to commit criminal fraud offenses.
- Sec. 903. Criminal penalties for mail and wire fraud.
- Sec. 904. Criminal penalties for violations of the Employee Retirement Income Security Act of 1974.
- Sec. 905. Amendment to sentencing guidelines relating to certain white-collar offenses.
- Sec. 906. Corporate responsibility for financial reports.

TITLE X—CORPORATE TAX RETURNS

- Sec. 1001. Sense of the Senate regarding the signing of corporate tax returns by chief executive officers.

TITLE XI—CORPORATE FRAUD AND ACCOUNTABILITY

- Sec. 1101. Short title.
- Sec. 1102. Tampering with a record or otherwise impeding an official proceeding.
- Sec. 1103. Temporary freeze authority for the Securities and Exchange Commission.
- Sec. 1104. Amendment to the Federal Sentencing Guidelines.
- Sec. 1105. Authority of the Commission to prohibit persons from serving as officers or directors.
- Sec. 1106. Increased criminal penalties under Securities Exchange Act of 1934.

ANEXO 2

CÓDIGO DE ÉTICA DE AUDITORIA INTERNA

Retirado de (The Institute of Internal Auditors, 2019)

Código de Ética

Introdução

O objectivo do *Código de Ética* do Instituto é o de promover uma cultura ética na profissão de auditoria interna.

A auditoria interna é uma actividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação dos processos da eficácia da gestão de risco, do controlo e de governação.

É necessário e apropriado dispor de um código de ética para a profissão de auditoria interna, fundamentada que está na fiabilidade posta na governação, gestão do risco, e controlo.

O Código de Ética do Instituto ultrapassa a mera Definição de Auditoria Interna, para incluir dois componentes essenciais:

1. Princípios relevantes para a profissão e prática de auditoria interna;
2. Normas de conduta que regem o comportamento que se espera dos auditores internos. Tais normas são uma ajuda na interpretação dos Princípios em aplicações práticas e destinam-se a orientar a conduta ética dos auditores internos.

A designação de “auditores internos” refere-se aos membros do Instituto, detentores e candidatos a certificações profissionais do Instituto e outras entidades que prestem serviços de auditoria interna, ao abrigo da Definição de Auditoria Interna.

Aplicabilidade e Cumprimento

Este *Código de Ética* aplica-se quer aos indivíduos, quer às entidades que prestem serviços de auditoria interna.

O incumprimento do *Código de Ética* por parte dos membros do Instituto, ou por parte daqueles a quem tenham sido conferidas ou sejam candidatos a certificações profissionais do IIA, será avaliado e administrado de acordo com os Estatutos e as Directivas Administrativas do Instituto. A circunstância de uma determinada conduta não estar mencionada nas Normas de Conduta não a impede de ser considerada inaceitável ou desonrosa, e, por conseguinte, o membro, detentor ou candidato a certificação poderão estar sujeitos a acção disciplinar.

Princípios

Os auditores internos deverão aplicar e respeitar os seguintes princípios:

1. *Integridade*

A integridade dos auditores internos gera confiança e, por conseguinte, proporciona o fundamento para confiar no seu julgamento

2. *Objectividade*

Os auditores internos manifestam o mais elevado grau de objectividade profissional ao coligirem, avaliarem e comunicarem a informação sobre a actividade ou processo em análise. Os auditores internos fazem uma avaliação equilibrada de todas as circunstâncias relevantes e os seus julgamentos não são influenciados por interesses particulares e por opiniões alheias.

3. *Confidencialidade*

Os auditores internos respeitam o valor e a propriedade da informação que recebem e não divulgam a informação sem a devida autorização, excepto em caso de obrigação legal ou profissional de o fazer.

4. *Competência*

Os auditores internos aplicam os conhecimentos, técnicas e experiência necessárias no desempenho dos serviços de auditoria interna.

Normas de Conduta

1. *Integridade*

Os auditores internos:

- 1.1 Deverão executar o seu trabalho com honestidade, diligência e responsabilidade.
- 1.2 Deverão respeitar as leis e divulgar o que se espera seja feito ao abrigo das leis e da profissão.
- 1.3 Não deverão, em consciência, participar em actividade ilegais, ou em actos que desacreditem a profissão de auditoria interna ou a organização.
- 1.4 Deverão respeitar e contribuir para os objectivos legítimos e éticos da organização.

2. *Objectividade*

Os auditores internos:

- 2.1 Não deverão participar em qualquer actividade ou manter uma relação que prejudique ou que se presume possa prejudicar o seu julgamento imparcial. A participação inclui actividades ou relações tais, que possam estar em conflito com os interesses da organização.
- 2.2 Não deverão aceitar nada que possa prejudicar ou que se presume possa prejudicar o seu julgamento profissional.
- 2.3 Divulgarão todos os factos materiais de que tenham conhecimento, os quais, a não serem divulgados, possam distorcer a informação das actividades em análise.

3. Confidencialidade

Os auditores internos:

- 3.1 Deverão ser prudentes na utilização e protecção da informação obtida no desempenho das suas actividades.
- 3.2 Não deverão utilizar a informação para qualquer benefício próprio ou que de outra maneira estaria em desacordo com as leis ou em detrimento dos objectivos legítimos e éticos da organização.

4. Competência

Os auditores internos:

- 4.1 Aceitarão apenas serviços para os quais disponham do necessário conhecimento, proficiência e experiência.
- 4.2 Desempenharão os serviços de auditoria interna de acordo com as *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna*
- 4.3 Deverão continuamente aperfeiçoar a sua proficiência e a eficiência e qualidade dos seus serviços.