

**Instituto Politécnico de Coimbra**

Instituto Superior de Contabilidade  
e Administração de Coimbra

Lília Menezes Afonso

**RELATÓRIO DE ESTÁGIO:  
DIRECÇÃO DE AUDITORIA INTERNA DA EMPRESA  
WAYFIELD – TRADING INTERNACIONAL, S.A.**

Relatório de estágio: Direcção de Auditoria Interna da empresa Wayfield – Trading Internacional, S.A.

Lília Menezes Afonso

ISCAC | 2017

Coimbra, Outubro de 2017





**Instituto Politécnico de Coimbra**

Instituto Superior de Contabilidade  
e Administração de Coimbra

Lilia Menezes Afonso

**RELATÓRIO DE ESTÁGIO:  
DIRECÇÃO DE AUDITORIA INTERNA DA EMPRESA  
WAYFIELD – TRADING INTERNACIONAL, S.A.**

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Auditoria Empresarial e Pública**, realizado sob a orientação de Dra. Georgina Morais e supervisão de Dr. André Santos.

Coimbra, Outubro de 2017

## **TERMO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro ser a autora deste relatório de estágio, 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 relatório de estágio.

# PENSAMENTO

“Não devemos ter medo de prosseguir, se ficarmos parados é pior.  
E se cair!? Levanta-se e continua-se a caminhar”.

Tailini Girardi

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este trabalho especialmente aos meus pais Lidio Soares Tavares Afonso e Águeda Rosa Menezes Benguela Tavares Afonso e, particularmente, ao meu namorado Ridelgil de Carvalho Tavares, pelo apoio e incentivo que contribuíram para a concretização deste trabalho.

## **AGRADECIMENTOS**

As minhas primeiras palavras de agradecimento são dirigidas à Deus, pelo Dom da vida, pela sua bênção e coragem que me concedeu ao longo de todo o meu percurso académico, e em especial, neste curso.

À Professora Dra. Georgina Morais, por ter aceitado orientar este estágio e relatório, pelas riquíssimas sugestões e concelhos, determinantes para a elaboração deste trabalho.

À empresa Wayfield – Trading Internacional, S.A. pela oportunidade concedida de realizar o estágio curricular.

Ao Dr. André Santos, enquanto supervisor do estágio, pela simplicidade, cordialidade, receptividade e disponibilidade com que sempre me acolheu. Claro, agradecimentos extensivos à todos os colegas da Direcção de Auditoria Interna da Wayfield, pela formação afável com que me receberam, pelo apoio constante e por todo o conhecimento transmitido.

A todos, os meus sinceros agradecimentos.

## RESUMO

O presente relatório integra a fase final do mestrado em Auditoria Empresarial e Pública do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC). Com este relatório procura-se apresentar o resultado do estágio curricular no âmbito da área de Auditoria Interna, na empresa Wayfield – Trading Internacional, S.A. que teve a duração de cerca de 5 meses e meio.

Este exercício contempla duas partes distintas, contudo, relacionadas. Uma componente teórica de enquadramento sobre vários temas relacionados à auditoria interna, desde a história, conceito, processos relacionadas à auditoria interna que marcam a evolução do seu paradigma, nomeadamente, o controlo interno, gestão de risco e *corporate governance*, até as suas normas.

E, posteriormente, debruça sobre as actividades desenvolvidas durante o estágio curricular, fazendo-se encadeamento às fases e normas de auditoria interna, bem como a apresentação de um estudo de caso aplicado aos colaboradores dos clientes da entidade acolhedora de estágio, com objectivo de obter a percepção dos mesmos sobre a auditoria interna. O resultado deste estudo mostrou que os colaboradores têm uma percepção bastante positiva sobre a auditoria interna, reconhecendo-a como uma função que agrega valor à organização e que os auditores internos não são vistos como “policías” que actuam na perspectiva de caça ao erro.

**Palavras-chave:** auditoria interna, controlo interno, gestão de risco, *corporate governance*.

## **ABSTRACT**

This report integrates the final phase of the Master in Public and Corporate Audit at Coimbra Business School (ISCAC). The main goal of this report is to present the results of the internship program in the Internal Audit Department at the company “Wayfield – Trading Internacional, S.A.”, which had the duration of approximately five and a half months.

This project contemplates two different sections, yet they are related and complementary. First, we have a theoretical framework component on diverse topics related to internal audit, from the history, concept, processes related to the internal audit that marks the evolution of its paradigm, namely, internal controls, risk management and corporate governance, up to its regulatory standards.

It then focuses on the activities carried out during the traineeship, linking them to the internal auditing phases and norms, as well as presenting a case study applied to the audited employees of the welcoming company, in order to obtain their perception of internal audit. The result of this study showed that the employees have a very positive perception about the internal audit, recognizing it as a function that adds value to the organization and therefore the internal auditors are not seen as "police" who act from the perspective of “error-hunting”.

**Keywords:** internal audit, internal controls, risk management, corporate governance.

# ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO .....	1
1 REVISÃO DE LITERATURA.....	3
1.1 Origem e história da Auditoria Interna .....	3
1.2 Conceito de Auditoria Interna.....	8
1.3 Os processos relacionados com a Auditoria Interna .....	10
1.3.1 A relação entre o Controlo Interno e a Auditoria Interna .....	10
1.3.2 A Gestão de Risco e a Auditoria Interna .....	16
1.3.3 A Auditoria Interna no contexto da Governança Corporativa .....	20
1.4 Princípios orientadores para a prática profissional de Auditoria Interna.....	24
1.4.1 Princípios fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna	26
1.4.2 Definição de Auditoria Internam .....	26
1.4.3 Código de ética da auditoria interna .....	27
1.4.4 Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (NIPPAI).....	28
1.5 A percepção dos auditados sobre a Auditoria Interna.....	31
2 ENTIDADE ACOLHEDORA E ACTIVIDADES DESENVOLVIDAS .....	35
2.1 Wayfield –Trading Internacional, S.A. ....	35
2.1.1 DAI – Direcção de Auditoria Interna .....	38
2.2 O estágio na DAI.....	41
2.2.1 Enquadramento Geral .....	41
2.2.2 O processo de auditoria interna .....	42
2.2.3 Actividades desenvolvidas – área financeira .....	43
2.2.3.1 Análise documental às rúbricas de fornecimentos e serviços externos (FSE’s).....	43
2.2.3.2 Planeamento .....	43

2.2.3.3	Execução.....	43
2.2.3.4	Papéis de trabalho.....	44
2.2.3.5	Reconciliação de saldos de fornecedores .....	46
2.2.3.6	Planeamento .....	46
2.2.3.7	Execução.....	46
2.2.3.8	Elaboração do relatório sobre circularização/reconciliação de fornecedores.....	46
2.2.4	Actividades desenvolvidas – área operacional .....	48
2.2.4.1	Auditoria à Loja Wayfield (Contagem de Stoks).....	48
2.2.5	Estudo de caso: Avaliação da percepção dos auditados sobre a auditoria interna.....	56
2.2.5.1	População-alvo .....	58
2.2.5.2	Apresentação e análise de resultados .....	58
2.2.5.3	Discussão dos resultados .....	74
2.2.6	Reflexão crítica .....	75
CONCLUSÃO .....		77
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....		79
APÊNDICES .....		83
APÊNDICE 1. Questionário sobre a percepção dos auditados sobre a auditoria interna.....		84
ANEXOS .....		93
ANEXO I – Modelo de Carta de Circularização de Fornecedor .....		94
ANEXO II – Reconciliação de Fornecedores.....		95
ANEXO III – Modelo de Folha de Inventário .....		96

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Nova Estrutura Internacional para a prática Profissional de Auditoria Interna .....	25
Figura 2 – Organograma DAI.....	39
Figura 3: Normas afectas às fases do processo de auditoria interna.....	42
Figura 4 – Colaboradores: Género.....	59
Figura 5 – Colaboradores: Idade.....	59
Figura 6 – Colaboradores: Formação académica.....	60
Figura 7 – Colaboradores: Área de actuação na organização.....	60
Figura 8 – Colaboradores: Função na organização.....	61
Figura 9 – Colaboradores: Antiguidade na função .....	61
Figura 10 – Colaboradores: Frequência da auditoria.....	62
Figura 11 – Colaboradores: Comunicação da auditoria.....	63
Figura 12 – Colaboradores: Reacção à comunicação da auditoria .....	64
Figura 13 – Colaboradores: Conhecimento dos processos de auditoria .....	64
Figura 14 – Colaboradores: Objectivo principal da auditoria interna .....	65
Figura 15 – Colaboradores: Auditoria interna vs agregar valor.....	66
Figura 16 – Colaboradores: Auditoria interna vs melhoria de desempenho.....	66
Figura 17 – Colaboradores: Comunicação informal dos trabalhos de auditoria interna	67
Figura 18 – Colaboradores: Eficácia dos trabalhos de auditoria interna .....	68
Figura 19 – Colaboradores: Desempenho dos profissionais de auditoria interna.....	68
Figura 20 – Colaboradores: Reacção face a evidência/não conformidade encontrada...	69
Figura 21 – Colaboradores: importância que atribui às evidências .....	70
Figura 22 – Colaboradores: Frequência com que analisa as evidências.....	70
Figura 23 – Colaboradores: Classificação dos resultados reportados pela auditoria interna .....	71

Figura 24 – Colaboradores: Classificação das recomendações emitidas pela auditoria interna .....	72
Figura 25 – Colaboradores Contributo das recomendações .....	72
Figura 26 – Colaboradores: Tempestividade do relatório de auditoria .....	73

## ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Tipos de controlos.....	15
Quadro 2 – Código de ética do IIA.....	28
Quadro 3 – Ideias sobre a Auditoria Interna.....	32
Quadro 4 – Quadro de <i>follow-up</i> .....	51

## **Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas**

AC – Antes de Cristo

AI – Auditoria Interna

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

DAI – Direcção de Auditoria Interna

DC – Depois de Cristo

DF's – Demonstrações Financeiras

ECIIA – *European Confederation of Institutes of Internal Auditing*

FSE – Fornecimentos e Serviços Externos

IIA – *Institute of Internal Auditors*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna

IPCG – Instituto Português de Corporate Governance

IPPF – *International Professional Practices Framework*

ISO - *International Organization for Standardization*

NA – Norma de Atributo

ND – Normas de Desempenho

NI – Normas de Implementação

NIPPAI – Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna

SAP – Software de Gestão

SIAS – *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*

SOX – Sarbanes Oxley

## **INTRODUÇÃO**

A opção pela realização de estágio curricular surge pelo facto de a estagiária reconhecer que esta etapa constitui uma importante componente no seu processo de formação académica e profissional e, ao mesmo tempo, constituir uma oportunidade de preparação para o mercado de trabalho, estando munida de uma maior “bagagem” em termos de experiência profissional (prática), adquirida através da participação em contexto real de trabalho.

O objectivo geral do estágio consistia em permitir à mestranda estar inserida num ambiente de trabalho e em funções concretas da sua área de formação (auditoria). Os objectivos específicos foram proporcionar o aprofundamento de conhecimentos no âmbito da auditoria interna do tipo financeira e operacional, desenvolver competências práticas como um profissional de auditoria interna, ser capaz de exercer função de apoio à gestão acrescentando valor.

Assim, o presente relatório visa, apresentar um enquadramento teórico da Auditoria Interna em termos gerais, descrever as tarefas que a estagiária teve oportunidade de realizar, e perceber, igualmente, através da realização de um estudo de caso, qual a visão/percepção que os auditados têm relativamente aos trabalhos de auditoria interna desenvolvidos pelos auditores internos na organização. O estudo teve como objectivos específicos como: identificar a percepção dos auditados em relação ao objectivo da auditoria interna; perceber se a visão actual do papel da auditoria é equiparada à percepção dos auditados; perceber se os auditados reconhecem o auditor como um colaborador que acrescenta valor à empresa contribuindo para a melhoria dos procedimentos da empresa e dos próprios colaboradores e, se as práticas de auditoria interna são bem vistas pelos colaboradores em geral.

Com efeito, o presente trabalho encontra-se estruturado em dois capítulos.

O primeiro capítulo é dedicado à revisão de literatura, no qual se fez um enquadramento histórico da Auditoria Interna, abordou-se igualmente o conceito e os processos relacionados. As normas relativas à Prática Profissional de Auditoria Interna também são abordadas nesse capítulo, e no último ponto, é feito um enquadramento teórico sobre a percepção dos auditados sobre a auditoria interna, que serviu de base para o estudo de caso que se apresenta neste trabalho.

No segundo capítulo, realiza-se a apresentação da entidade acolhedora e da direcção de auditoria interna na qual decorreu o estágio, a descrição das actividades que foram desenvolvidas, no decurso do estágio, sempre estabelecendo uma íntima ligação com as normas da auditoria, bem como estudo empírico realizado através de um questionário, seguido da discussão dos resultados obtidos.

E, por fim, são apresentadas as conclusões do relatório.

## 1 REVISÃO DE LITERATURA

### 1.1 Origem e história da Auditoria Interna

Etimologicamente, a palavra auditoria provém do latim *audire*, que significa “ouvir”. Esta palavra foi utilizada pelos ingleses como *auditing*, para referir um conjunto de procedimentos e técnicas destinadas à revisão dos registos contabilísticos. Não obstante, a história do surgimento da auditoria não é consensual.

Segundo apontam alguns autores, é difícil determinar-se com precisão o momento do surgimento da auditoria. Boynton & Kell (1996:8) referem que “a auditoria surge numa época tão remota quanto a contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tenha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em certa medida, a outro, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara”.

Podemos depreender, que a ideia do contexto que nos é apresentado por estes autores, segundo o qual a auditoria emerge, nos remete à “Teoria da Agência”. Conforme ideia que nos é transmitida por Hendriksen & Breda (1999) citado por Pereira *et al.* (2010), esta teoria, tem subjacente a separação entre a propriedade (o detentor dos recursos económicos/capitais, designado de “o principal”) e a gestão das empresas (a pessoa que controla/gera os recursos, designado de “agente”). O desenvolvimento das economias à escala mundial, a globalização dos mercados, criação de grandes empresas, surgimento de variados investidores e a complexidade e diversidade dos processos que envolvem os negócios, fizeram com que os detentores de capitais deixassem de ter capacidade de acumular as funções de administradores de suas próprias empresas, passando a delegar o controlo de seus recursos aos administradores.

Ora, a informação é o activo mais valioso numa organização, pois as decisões são tomadas com base nelas. Sendo assim, ela deve ser isenta de erros, e deve ser fiável, credível e verdadeira, e consequentemente, a fonte de informação deve ser igualmente credível. Segundo Fernandes & Machado (2011), o “agente” enquanto gestor/administrador ao actuar directamente com as actividades da organização, possui mais informação que o “principal”, logo a informação que chega à este último é incompleta, o que gera assimetria de informação. Numa perspectiva de obter garantia sobre o comportamento fiável dos “agentes” e validar a informação prestada por eles, e tendo em conta que os mesmos representam na íntegra os seus interesses, os “principais” recorrem à uma figura externa à empresa, os auditores.

Deste modo, Jensen & Meckling (1976) definem a relação da agência como um contrato através do qual, o “principal” emprega o “agente”, para que este execute em seu nome, algum serviço que implica a concessão de algum poder de decisão ao “agente”. O conflito de interesse surge, uma vez que existe a possibilidade de nem sempre o “agente” actuar em prol dos interesses do “principal, dado que nesta relação ambas as partes têm igualmente interesse em maximizar a sua utilidade, daí e necessidade do “principal” recorrer à figura do auditor, para emitir uma opinião independente sobre a conduta do “agente”, salvaguardando assim, os seus interesses.

Outros autores, também referem sobre factos que apontam para utilização da auditoria nos primórdios dos tempos. Costa (2010) por exemplo, aponta que na Babilónia, na China e no Egipto, por volta do ano 4000 antes de Cristo, eram efectuadas auditorias, mas estas relacionavam-se sobretudo com a cobrança de impostos e com o controlo dos armazéns dos faraós.

Este autor, também faz referência à realização de auditorias de surpresa e controlos internos, entre os anos de 1800 AC a 95 DC, e à realização de inspecções pelos funcionários às contabilidades das diversas províncias, por ordem do imperador na época do império romano.

Almeida (2014), por seu lado, alega que nos tempos das civilizações egípcia, grega e romana utilizava-se a auditoria como mecanismo de controlo dos oficiais aos quais eram confiados os dinheiros públicos.

Não obstante as teorias acima apresentadas por alguns autores sobre o surgimento e a utilização da auditoria em períodos tão primórdios da história da humanidade, outros autores referem que o processo de auditoria, à semelhança do que conhecemos hoje, surge com a Revolução Industrial.

Madeira (1997:31) defende que “embora se possa falar da existência de actividades com algumas semelhanças às da auditoria desde há muitos séculos, a auditoria, porém, só surgiu na segunda metade do século XIX e na Grã-Bretanha, como resposta às novas necessidades decorrentes do desenvolvimento resultante da Revolução Industrial”.

A Revolução Industrial despoletou grandes transformações económico-sociais, e conseqüentemente e com o decorrer do tempo, ocorreram transformações tecnológicas, crescimento e expansão das empresas que atraíram investimentos externos, o que

resultou na criação e desenvolvimento das sociedades anónimas. É neste contexto que surgiu a auditoria.

A ideia de que é no contexto da Revolução Industrial que a auditoria começa a afirmar-se, tal como é hoje, também é partilhada por Boynton, Johnson & Kell (2002) citado por Lélis (2010:27). Estes autores afirmam que “a auditoria começou a destacar-se com a legislação britânica durante a Revolução Industrial. Antes disso, no entanto, autoridades providenciavam verificações independentes nos registos de arrecadação de impostos no Egipto Antigo, contas de funcionários públicos eram inspeccionadas na Grécia e os romanos confrontavam gastos com autorizações de pagamentos, tudo isso remontando aos primórdios da actividade”.

Na perspectiva de Sá (1980), o conceito que se atribuía à auditoria era primitivo e limitava-se à uma simples actividade de verificação, sendo que a tendência actual e moderna representa uma evolução desta actividade. O conceito hoje é dinâmico e não se resume somente às actividades mas também a todo o organismo da empresa e da administração.

Costa (2010) afirma que as primeiras normas de relato financeiro e de auditoria foram publicadas na Grã-Bretanha, e em 1854 foi criada *The Society of Accountants in Edinburgh*. Este autor acrescenta ainda que, nos países europeus, à excepção da Grã-Bretanha e Holanda, o desenvolvimento da auditoria não foi muito divulgado.

A actividade de auditoria era semelhante a de um “polícia”. Como apontam Morais & Martins (2013:89), o objectivo “era detectar erros, irregularidades e fraudes, através de uma análise detalhada das transacções”. Porém, com o passar do tempo e com o crescimento das empresas, quer ao nível de dimensão quer em termos de complexidade das transacções, tornou-se necessário a concepção e implementação de complexos sistemas de controlo interno. Além disso, verificou-se também a necessidade de criar uma auditoria que estivesse presente, de forma permanente na organização, a fim de verificar os controlos contabilísticos e os controlos administrativos, atendendo aos objectivos da organização. Daí resultou que, segundo Morais & Martins (2013:90), “em torno dos anos 40/50, impôs-se nos Estados Unidos da América (EUA), a ênfase na revisão do controlo interno empresarial”. Para acompanhar mais de perto as operações das organizações e efectuar a revisão de tais controlos era necessário arranjar pessoas da própria entidade que exercessem a função de auditoria, os auditores internos.

Após o seu surgimento, vários são os marcos históricos associados à evolução da auditoria interna. Assim, a história da Auditoria Interna é marcada, em 1941, nos EUA, pela criação do *Institute of Internal Auditors* (IIA), organismo que veio dar um grande impulso e credibilidade à profissão (Morais & Martins, 2013).

Neste âmbito, Morais & Martins (2013:90) apontam outros acontecimentos que marcaram a Auditoria Interna ao longo dos tempos, a saber:

“Em 1947, surge, pela primeira vez, o *Statement of Responsibilities of the Internal Auditor* do IIA, alargando o âmbito das auditorias para além das áreas económico-financeiras, estendendo-se às áreas operacionais”.

“Em 1978 foram aprovados os *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (SIAS), normas orientadoras para o exercício da profissão de Auditoria Interna”. Entretanto, em 1981, estas normas foram revistas, no sentido de reforçar as responsabilidades do auditor interno na organização onde desempenha as suas actividades, em conformidade com as Normas para a Prática Profissional da Auditoria Interna e com as normas de conduta do Código de Ética do IIA”.

“Em 1982, surgiu na Europa o *European Confederation of Institutes of Internal Auditing* (ECIIA)”, associação que representa a profissão de Auditoria Interna na Europa, “com sede na Bélgica”.

“Em 1992, surge em Portugal, a associação que representa os profissionais da auditoria interna, o Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI), com objectivo de defender e actualizar permanentemente aqueles profissionais”.

“Em 1999, o conceito de auditoria interna foi actualizado de forma a cobrir todas as funções a desempenhar pelo auditor interno, incluindo a gestão de risco e os processos de *governance*, originando um ajustamento no Código de Ética em 2000, e uma reforma das normas vigentes a partir de 2001.”

“Em 2002, por via da secção 404 da Lei SOX, o papel e a importância da Auditoria Interna é reforçado”

“Em 2004, o IIA publicou uma declaração sobre a função de Auditoria Interna no ERM<sup>1</sup> focalizada nas actividades de gestão de risco”.

“Em 2008, o IIA publicou uma reformulação aprofundada das normas e mais recentemente, em 2012, foram actualizadas”.

Além destes acontecimentos, importa referenciar também que mais recentemente, em 2016, o IIA, voltou a proceder à revisão e reformulação das normas, o que resultou na sua actualização, que passaram a entrar em vigor em Janeiro do ano corrente.

A auditoria interna não é uma função estática, tem evoluído gradualmente e é utilizada em todo o mundo. É uma profissão transversal e regida por normas que, atendendo às necessidades vão sendo revistas e actualizadas de forma a melhor orientar os auditores no exercício das suas funções e corresponder às expectativas das partes interessadas.

---

<sup>1</sup> *Enterprise Risk Management*, emitido pelo COSO em 2004.

## **1.2 Conceito de Auditoria Interna**

O conceito de auditoria interna tem evoluído ao longo dos tempos e cada vez mais é reconhecida como uma importante ferramenta para a administração na tomada de decisão. É uma função que contribui sobremaneira para uma gestão eficaz numa perspectiva de melhoria contínua.

A visão actual do funcionamento da auditoria interna é mais abrangente, e centrada nas actividades, funções e processos, direccionada numa perspectiva de ajudar a entidade na eliminação de desperdícios, simplificação de tarefas, redução de custos, minimização de riscos, isto é, na eficácia e eficiência de recursos. A auditoria que outrora era centralizada nas áreas contabilísticas e financeiras, passou a ampliar o seu âmbito de actuação para áreas operacionais e de sistema de informação, deixando as primeiras de ter exclusividade.

Pinheiro (2014) aponta no sentido de que, outrora, a auditoria era voltada para identificação de erros e fraudes. Esta concepção mudou, passando a auditoria a estar mais voltada para a identificação de situações de perdas de oportunidades e para a formulação de recomendações com vista a auxiliar a gestão na melhoria do seu desempenho, tencionando fornecer valor à empresa.

Lawrence B. Sawyer e Olivier Lemant, citados por Pinheiro (2014), defendem uma auditoria proactiva em detrimento das conservadoras (aquelas voltadas para identificação de erros e não de oportunidades). Segundo aqueles autores, a identificação de erros corresponde apenas à um terço do objectivo do trabalho do auditor, sendo que os outros dois terços dizem respeito à identificação das soluções/recomendações/acções correctivas para as deficiências encontradas, e à capacidade de convencer os gestores operacionais a participar na sua implementação, através da realização de *Follow-up's* (acompanhamento das acções correctivas).

O “*Standard for the Professional Practice of Internal Auditing*” (SIAS), citado por Costa (2010:92), define a auditoria interna como sendo:

“Uma função de apreciação independente, estabelecida dentro de uma organização, como um serviço para a mesma, para examinar e avaliar as suas actividades, com o objectivo de auxiliar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades. Com esta finalidade, a auditoria

interna fornece-lhes análises, apreciações, recomendações, conselhos e informações respeitantes às actividades analisadas”.

Por sua vez, Silva (2016:24), salienta que a auditoria interna é definida pelo IIA, como sendo “uma função de apreciação independente no seio da organização, para contribuir para uma gestão adequada dos recursos e dos meios colocados à disposição dos elementos constituintes da organização”.

Morais & Martins (2013:14), descrevem que a função da Auditoria Interna terá que ver essencialmente com o fornecimento das “análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações, relativas às actividades, unidades, divisões ou processos auditados, incluindo a promoção do controlo eficaz a custo razoável”. É, portanto, uma função de auxílio, onde o auditor interno é um intermediário entre duas ou mais partes numa organização, é um “*terceiro olho da administração*”. Lemant (1982), citado por Pinheiro (2014:19) refere que “ser auditor é responder à preocupação da Administração: observem, façam o diagnóstico e o ponto de situação e apresentem-me as vossas conclusões”.

Face às adaptações que se fazem necessárias, decorrentes das mudanças contantes no ambiente de gestão, o IIA, tem vindo a rever o conceito de Auditoria Interna. Tal como aponta Minõn & Dominguez (2003), a definição actual inclui o conceito de consultoria na definição de Auditoria Interna.

Assim, de acordo com o IIA, a Auditoria Interna é definida com sendo:

“uma actividade independente, de garantia objectiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinar, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação” (Morais & Martins, 2013:91).

Estas definições mostram que, tal como defende Castanheira (2007) citado por Lélis (2010:21), a auditoria interna passou por dois modelos, encontrando-se, neste momento, num terceiro. No primeiro modelo, o foco era a observação e a contabilização, enquanto que no segundo passou-se a incluir o conceito de sistema de controlo interno. Actualmente, o novo (terceiro) modelo tem enfoque nos riscos de negócio e nas práticas de *corporate governance*.

A Auditoria Interna é, portanto, uma função desempenhada, normalmente<sup>2</sup>, pelos colaboradores da própria empresa auditada, isto é, são funcionários dessa empresa. A sua missão é auxiliar a gestão no cumprimento das suas responsabilidades, na manutenção de um controlo interno eficaz capaz de assegurar que os objectivos da organização sejam alcançados, por meio de análises e recomendações das actividades que examina.

### **1.3 Os processos relacionados com a Auditoria Interna**

Como se pode constatar no conceito elencado pelo IIA, a função de AI é uma função que foca em três aspectos determinantes: risco, controlo, e governação. Tal como aponta Morais & Martins (2013), e bem, sublinha-se, a Auditoria Interna é uma função contínua e independente, que tem por finalidade auxiliar a organização no cumprimento dos seus objectivos, desenvolvendo as suas actividades mediante uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação do processo de gestão de risco, verificação de existência, cumprimento e eficácia dos controlos internos e dos processos de *Governance*. Neste sentido, os pontos a seguir, versam sobre esses três aspectos elementares ligados à auditoria.

#### **1.3.1 A relação entre o Controlo Interno e a Auditoria Interna**

Segundo Nabais (1993), em alguns países, não há distinção entre controlo interno e auditoria interna, existindo assim, a concepção errada de que estes dois conceitos são sinónimos. Porém, o referido autor explica que não são na medida em que o controlo interno refere-se a procedimentos e métodos que uma empresa adopta tendo em vista os objectivos a atingir, ao passo que a Auditoria Interna traduz-se na função responsável pela revisão do controlo interno. É com base na revisão efectuada ao controlo interno que a auditoria é desenvolvida, e é determinada a natureza e a extensão dos procedimentos de auditoria.

---

<sup>2</sup> Podendo recorrer aos serviços de outsourcing. “A actividade de Auditoria Interna poderá ser realizada sob subcontratação, em *outsourcing* total ou parcial. No entanto, caso se trate de *outsourcing* total, o IIA recomenda que haja um responsável interno, uma vez que esta responsabilidade não pode ser delegada” Morais & Martins (2013:144).

Tal como refere Morais & Martins (2013), a figura de controlador interno não existe, pois o controlo interno não é uma função. Existe sim a figura do auditor interno, ao qual recai a responsabilidade de, no exercício da sua função, avaliar se o sistema de controlo interno é adequado e eficaz. Apesar de não serem sinónimos, os referidos conceitos estão estritamente relacionados, isto é, complementam-se, sendo Auditoria Interna uma função independente, cujo objectivo é acrescentar valor à organização, mediante avaliações e revisões periódicas dos controlos internos, contribuindo para aumentar a eficiência operacional da empresa.

Qualquer entidade, por mais pequena que seja, deve ter implementado um sistema de controlo interno eficaz e eficiente, adaptado às suas características, que contribua para optimização do processo de gestão, e que previna a ocorrência de erros e fraudes. Quanto maior for a empresa e mais complexas as suas actividades, mais sofisticados deverão ser esses controlos.

Ao longo dos anos, foram surgindo várias definições de controlo interno. No entanto, a primeira definição foi apresentada pelo *American Institute of Certified Public Accountants* – AICPA, em 1934, que num estudo desenvolvido por aquela associação, citada por Morais & Martins (2013:28), conceitualiza que:

“O controlo interno compreende o plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adoptadas na empresa para salvaguarda dos seus activos, verificar a exactidão e fidelidade dos dados contabilísticos, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas”

O conceito de controlo interno é também definido por vários outros organismos internacionais e nacionais. Embora apresentando nuances diferentes, em todas elas, o controlo interno é mencionado como um meio para atingir um fim.

Ao nível internacional, o IFAC, citado por Nabais (1993:151), define o controlo interno como sendo:

“O plano de organização e todos os métodos e procedimentos adoptados pela administração de uma entidade para auxiliar a atingir o objectivo de gestão, de assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da administração, a salvaguarda dos

activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna”

O IIA, citado por Costa (2008:6), entende o controlo interno como:

“Qualquer acção empreendida pela gestão e outros membros da entidade, para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade de alcance dos seus objectivos e metas”.

A nível nacional, o Tribunal de Contas de Portugal (1999:47), como uma instituição de controlo, explica o controlo interno, compreendendo-o como sendo:

“Uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade na qual se insere.”

Não obstante os conceitos apresentados pelos organismos referidos acima, a definição do controlo interno universalmente aceite como a mais consensual, é aquela apresentada pelo COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, 2013), na estrutura do ICIF – *Internal Control - Integrated Framework*. Este organismo define o controlo interno como sendo:

“Um processo conduzido pelo conselho de administração, pela direcção e outros membros da organização, com a finalidade de proporcionar uma segurança razoável no que respeita a realização dos objectivos, relativamente à:

- eficácia e eficiência das operações;
- fiabilidade de informação;
- conformidade com as leis e normas”.

A definição apresentada por este organismo, permite extrair alguns conceitos fundamentais, a saber:

**Processo** – a ideia que se pretende transmitir é a de que o controlo interno é um meio para atingir um fim e não um fim em si mesmo, constituído por um conjunto de acções contínuas que envolve todas as actividades, processos e tarefas da entidade.

**Levado a cabo por pessoas** – o objectivo é transmitir que o controlo interno não é somente um manual de políticas e procedimentos, mas também diz respeito às pessoas em cada nível da entidade. O sistema de controlo interno é concebido e implementado por pessoas, afectando a actuação de todos os membros da entidade.

**Confiança razoável** - significa que, por mais que se tenha um sistema de controlo interno muito bem concebido, somente poderá proporcionar um grau de segurança razoável, e não absoluto, sobre a realização dos objectivos da entidade, uma vez que não se consegue eliminar a totalidade dos riscos, mas somente minimiza-los.

**Concretização dos objectivos** – o controlo interno é concebido de forma a permitir a prossecução dos objectivos (gerais e específicos) estabelecidos pelas organizações, a vários níveis, e que devem ser consistentes e coerentes.

O modelo do COSO vem permitir que as organizações adoptem sistemas de controlo interno eficazes, eficientes e ajustados às suas características aumentando assim a probabilidade de alcançar os objectivos da entidade, minimizando os riscos associados. Assim, o modelo estrutural apresentado pelo COSO, de acordo com Morais (2004), baseia-se em cinco componentes de controlo interno que interagem entre si, a saber:

- a) **Ambiente de controlo** – é o clima que emana no seio da organização, que parte da própria gestão e se reflecte em todos os colaboradores da organização. É a base de todos outros componentes do sistema de controlo interno, e integra factores como integridade, valores éticos, competência, responsabilidade, autoridade e formação do pessoal;
- b) **Avaliação de risco** – consiste na identificação e análise de factores que possam colocar em causa a consecução dos objectivos definidos pela organização e determinar a melhor forma de os gerir;
- c) **Actividades de controlo** – referem-se às políticas e aos procedimentos que ajudam a assegurar que os objectivos definidos são cumpridos, minimizando os riscos;
- d) **Informação e comunicação** – dizem respeito à identificação, recolha e comunicação da informação pertinente, de forma a que cada um possa assumir as suas responsabilidades, sendo por isso indispensável ao controlo.

- e) Supervisão** - é um conjunto de análises e verificações que se destinam a avaliar o desempenho do controlo interno ao longo do tempo verificando se estes estão a funcionar de forma adequada.

O controlo interno é de grande importância para as empresas e traduz-se em planos e procedimentos coordenados, implementados por uma organização, com objectivo de prevenir a ocorrência de erros e de fraudes e maximizar o desempenho da organização, sendo por isso um dos principais campos de actuação da auditoria interna.

A responsabilidade da implementação e funcionamento de um Sistema de Controlo Interno eficaz e adequado às características e realidade de uma determinada organização, compete ao órgão de gestão, e ao auditor compete, nas auditorias que realiza, obter a compreensão suficiente dos controlos relevantes e avalia-los. Além disso, a Norma do IIA 2130 (2016) estabelece que a auditoria interna deverá auxiliar a organização no estabelecimento de controlos efectivos, através da avaliação da sua eficácia e eficiência, promovendo assim, uma melhoria contínua.

Assim, qualquer Sistema de Controlo Interno deve incluir controlos adequados que minimizem os riscos, estes que constituem entrave à concretização dos objectos definidos. De acordo com Morais & Martins (2013: 32), tais controlos são classificados, conforme o Quadro 1.

### Quadro 1 – Tipos de controlos

Tipos de controlo	Exemplos
<p><u>Preventivos</u> – servem para impedir que factos indesejáveis ocorram. São considerados controlos à priori, que entram imediatamente em funcionamento, impedindo que determinado factos indesejáveis se processem.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Obriga duas assinaturas em todos os pagamentos.</li> <li>- Obter lista de fornecedores aprovada.</li> <li>- Confrontar as facturas com as guias de recepção antes de autorizar o pagamento.</li> <li>- Verificar exactidão matemática das facturas antes do pagamento.</li> <li>- Adoptar um sistema de vigilância de controlo de entradas na fábrica.</li> </ul>
<p><u>Detectivos</u> – servem para detectar ou corrigir factos indesejáveis que já tenham ocorrido. São considerados controlos à posteriori.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Elaborar reconciliações bancárias.</li> <li>- Efectuar conciliação de extractos de contas com terceiros.</li> <li>- Efectuar contagens físicas.</li> <li>- Observar a distribuição de salários numa base de amostragem.</li> <li>- Solicitar certidões de dívidas.</li> </ul>
<p><u>Correctivos</u> – servem para rectificar problemas identificados.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Relatórios de artigos obsoletos.</li> <li>- Relatórios de atrasos de cobrança de dívidas.</li> <li>- Relatórios de atrasos de pagamentos a fornecedores e outros credores.</li> <li>- Relatórios dos cheques do pessoal, não descontados.</li> <li>- Lista de reclamações de clientes.</li> </ul>
<p><u>Orientativos ou directivos</u> – servem para provocar ou encorajar a ocorrência de um facto desejável, isto é, para produzir efeitos “positivos”, porque boas orientações previnem que más aconteçam.</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A Administração de uma entidade, como forma de criar uma boa imagem local, dá indicação aos dirigentes para contratarem mão-de-obra local.</li> <li>- Estabelecer determinados requisitos para o recrutamento de pessoal.</li> <li>- Criar regulamentos internos na entidade.</li> <li>- Criar instruções para os documentos em circulação na entidade.</li> </ul>
<p><u>Compensatórios</u> – servem para compensar eventuais fraquezas de controlo noutras áreas da entidade</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Os totais de vendas por produto registados pela área comercial podem ser cruzados com total dos créditos das vendas na contabilidade.</li> <li>- O total dos salários processados pelo departamento de pessoal pode ser cruzado com o total dos créditos feitos à segurança social pela contabilidade.</li> <li>- O valor das entradas registadas pelo armazém pode ser cruzado com a contabilidade através da conciliação da conta de compras.</li> </ul>

**Fonte:** Morais & Martins (2013:32-33)

A Treadway Commission (1987) citado por Lima (2014: 12) “divulgou um relatório em que enfatiza a importância dos controlos internos na redução das ocorrências de fraudes em divulgações financeiras”. No entanto, importa reter que o controlo interno não impossibilita a ocorrência de irregularidades, erros ou fraudes, sendo por isso uma ferramenta preventiva para limitar a sua ocorrência ou facilitar a sua descoberta de forma atempada. Por isso, tal como refere Castanheira & Rodrigues (2009:2), “os auditores internos devem evoluir para outro tipo de preocupações, como sejam a análise dos riscos do meio envolvente, adoptando uma visão antecipativa, e incorporando a gestão do risco nas suas actividades”.

### **1.3.2 A Gestão de Risco e a Auditoria Interna**

A gestão de risco marca o processo de evolução da abordagem da auditoria interna, que passa de uma abordagem voltada aos controlos internos, a incluir também uma abordagem com enfoque na gestão de risco de negócio. De facto, tal como aponta Lélis (2010:46) o processo de Gestão de Risco Empresarial (conceito que provém do inglês *Enterprise Risk Management* – ERM) tem merecido grande destaque no seio das organizações, nos últimos anos, uma vez que através dele é possível gerir e reduzir as ameaças ao alcance das metas organizacionais e de seus objectivos estratégicos.

Os riscos são inerentes a todas as actividades de uma organização, isto é, são uma componente intrínseca ao negócio. Todas as organizações, independentemente das suas características, que podem variar em tamanho, finalidade, ramo de negócio e outros, estão susceptíveis à incerteza e ameaças que podem afectar o alcançar dos objectos preconizados.

De acordo com a ISO<sup>3</sup> 31000 (2009:4), existem factores internos e externos que influenciam as organizações condicionando o atingir dos objectivos definidos.

Teixeira (2006) aponta que a instabilidade do ambiente de negócio onde as organizações estão inseridas, que, por conseguinte, estão cada vez mais competitivos, os meios tecnológicos extremamente sofisticados e com ciclos de vida muito curto e a globalização da informação constituem factores significativos no incremento dos riscos de negócio.

Assim, é necessário as organizações adoptarem mecanismos no sentido de gerir os riscos, através da gestão e controlo das incertezas e ameaças que podem afectar os objectivos da organização.

A auditoria interna tem um importante papel a desempenhar neste processo, “assumindo uma postura pró-activa na análise do risco e sugerindo propostas de correcção que permitam reduzir a exposição ao risco” (Lima, 2014:29).

Segundo David McNamee, citado por Morais & Martins (2013), o risco pode ser definido como a medida da incerteza associada à concretização dos objectivos

---

<sup>3</sup> ISO - *International Organization for Standardization*.

organizacionais, que resulta em consequências positivas (oportunidades) ou negativas (apenas riscos).

Por sua vez, o IIA (2016:24), define o risco como “a possibilidade da ocorrência de um evento que possa ter impacto sobre o alcance de objectivos. É medido em termos de impacto e probabilidade de ocorrência”.

Do exposto, pode-se dizer então que risco é a possibilidade de um determinado evento ocorrer e impactar negativa ou positivamente a consecução dos objectivos definidos pela organização.

Nesta ordem de ideia, o COSO (2004:16) considera que os “eventos podem derivar de fontes internas ou externas à organização e que estes podem implicar impactos positivos e/ou negativos. Os eventos que provocam impactos negativos constituem riscos que podem impedir a criação de valor ou mesmo destruir o valor existente. Os de impacto positivo podem compensar os de impacto negativo ou representar oportunidades, isto é, a possibilidade de ocorrer um evento que favoreça a realização dos objectivos”.

Ora, como fontes externas e internas que podem desencadear tais eventos, podemos apresentar os seguintes<sup>4</sup>:

❖ Fontes externas:

- A criação de novas leis e regulamentos podem implicar a alteração de políticas e estratégias da empresa;
- O desenvolvimento tecnológico pode influenciar a natureza e avaliação dos trabalhos de investigação e desenvolvimento, ou provocar mudanças nos fornecimentos;
- Mudanças económicas podem ter repercussões no financiamento das decisões de investimento e desenvolvimento;
- Desastres naturais podem causar alterações nos sistemas operacionais ou de informação, salientando a necessidade de desenvolver planos de emergência.

---

<sup>4</sup> Ana Rita Matos Veloso (2010). Relatório de Estágio Derovo Group. Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública. ISCAC.

❖ Fontes internas:

- Avarias ao nível dos sistemas de informação podem prejudicar a continuidade das operações;
- Mudanças de responsabilidade dos gestores podem afectar a forma de realização de determinados controlos;
- A natureza das actividades de uma entidade, bem como o nível de acesso dos colaboradores aos activos da mesma, podem ser a causa de desvios de recursos.

Segundo Bergamini Jr. (2005) “O Risco é um facto da vida corporativa. Assumir e gerir riscos é parte do que as empresas precisam para obter lucros e criar valor para seus accionistas. Na medida em que todas as actividades empresariais envolvem riscos, o empresário deve avaliar e mensurar os riscos envolvidos em determinada decisão e deve administrá-los com base em sua propensão ou apetite para o risco.” Tendo em conta essa perspectiva, surgiu a gestão de risco de empresarial.

Segundo essa linha de pensamento, COSO (2004:4) considera que a Gestão de Risco é:

“Um processo desenvolvido pela administração, gestão e outras pessoas, aplicado na definição estratégica ao longo da organização, desenhado para identificar potenciais eventos que podem afectar a entidade, e gerir os riscos para níveis aceitáveis, fornecendo uma garantia razoável de que os objectivos da organização serão alcançados.”

Esclarece o IIA (2016:24) que a Gestão de Risco é “um processo para identificar, avaliar, gerir e controlar potenciais eventos ou situações, que forneça uma segurança razoável de que os objectivos da organização serão alcançados”.

Assim, pode-se entender que gestão de risco são procedimentos, realizados pela gestão ou outras pessoas internas à organização, que servem para identificar, avaliar, gerir e controlar situações que constituem potenciais perdas para as organizações, com vista a proporcionar uma garantia razoável de que os objectivos traçados possam ser alcançados. Portanto, a gestão de risco constitui assim, um meio para atingir um fim, e não um fim em si mesmo.

Neste processo, a auditoria interna assume o papel de um verdadeiro *partner* da gestão, sendo reconhecido o seu importante papel como um instrumento de identificação de vulnerabilidades e, até mesmo, de auxílio à implementação de processos de correcção.

Teixeira (2006) afirma que, apesar do crescente reconhecimento atribuído à importância do papel da auditoria interna no processo de gestão de risco, este é um dos assuntos controversos da actualidade, o que tem gerado debates acerca desta matéria.

Neste sentido o IIA dos EUA, em coordenação com o IIA – United Kingdom & Ireland, emitiu um *position paper* para esclarecer a sua posição acerca do papel da auditoria interna nas organizações relativamente à gestão de risco.

Citando Morais (2008:5), no contexto de risco, o IIA, relativamente à posição da auditoria interna, considera que:

“O principal papel da auditoria interna no processo de gestão de risco é fornecer segurança objectiva acerca da eficácia das actividades de gestão de risco das organizações, contribuir para assegurar que os principais riscos do negócio estão a ser geridos de forma apropriada e que os sistemas de controlo interno estão a funcionar eficazmente”.

A Norma do IIA 2120 (2016) estabelece que a auditoria interna deverá identificar se os processos de gestão de risco são eficazes e também contribuir para a melhoria desses processos.

Importa ressaltar que cabe à administração, aos gestores e aos colaboradores da empresa a responsabilidade efectiva pela gestão dos riscos, e, à auditoria interna, sobre a função de “identificar e avaliar a eficácia da gestão e controlo dos riscos dos processos de negócio e dos sistemas de informação, bem como dos riscos de não conformidade com a legislação, contratos, políticas e procedimentos da Organização” (Castanheira, 2016).

De acordo com o guia de implementação 2120 do IIA, os gestores deverão garantir a implementação e o funcionamento de um processo eficaz de gestão de risco que garantam a consecução dos objectivos de negócio, e o papel a desempenhar pela auditoria interna é de supervisão, no sentido de verificar a eficácia, adequação e eficiência dos processos de gestão de risco, e desta forma, recomendar melhorias.

A auditoria interna passou a representar um dos alicerces essenciais da estrutura de gestão de riscos da organização, contribuindo para a redução dos riscos inerentes à

actividade de negócio das organizações, adoptando uma postura pró-activa na análise do risco e sugerindo propostas de correcção que permitam reduzir a exposição ao risco. Importa acrescentar que a gestão de risco deve estar alinhada com a gestão estratégica da organização, sua visão, missão e objectivos.

Tudo visto, podemos concluir, que as organizações que adoptam um processo de gestão de risco eficaz para melhor gerir os riscos associados às suas actividades encontram-se em vantagem competitiva face as outras por estarem melhor capacitadas para dar resposta aos riscos inerentes às suas actividades

### **1.3.3 A Auditoria Interna no contexto da Governança Corporativa**

O conceito de Governança Corporativa é relativamente recente, entretanto, foi ganhando notoriedade a nível mundial, particularmente com a lei SOX. Após os escândalos financeiros que envolveram grandes corporações nos Estados Unidos da América como Enron, WorldCom, Xerox, na Itália como a Parmalat, dentre outras, relacionados com fraudes, falta de transparência e inadequada gestão das empresas, viriam a surgir mecanismos de prevenção ou mitigação de fraudes corporativas, e com isso, começou-se a dar mais ênfase a questão de *governance*.

Lélis (2010) corrobora afirmando que a governança corporativa surge como forma de reduzir a desconfiança que se instalou no seio dos investidores após os escândalos financeiros relacionados com fraudes contabilísticas realizadas por administradores de grandes empresas, através do controlo dos riscos de erros na divulgação das demonstrações financeiras.

Segundo a União Europeia, citando Geada (2011:12) a governação traduz-se no:

“Conjunto das relações entre a gestão da empresa, o seu órgão de administração, os seus accionistas e outros sujeitos com interesses relevantes, estabelecendo igualmente a estrutura através da qual são fixados os objectivos da empresa e são determinados e controlados os meios para os alcançar”.

Para o IIA (2016:23) a Governação é “a combinação de processos e estruturas implementados pelo Conselho, para informar, dirigir, gerir e monitorizar as actividades da organização para o alcance dos seus objectivos”.

Como se pode observar pelos conceitos, a governação envolve participantes como os órgãos de administração, os gestores, os accionistas e outros sujeitos com interesses relevantes. Estes últimos incluem, funcionários, fornecedores, clientes, bancos e outros credores, instituições reguladoras (CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, o Banco Central, entre outros) e a comunidade em geral.

Segundo a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico – OECD (1999), citado por Morais (2008:6), a Governança Corporativa:

“é o sistema através do qual as organizações são dirigidas e controladas. A estrutura do *Corporate Governance* especifica a distribuição dos direitos e das responsabilidades ao longo dos diferentes participantes na empresa – o conselho de administração, os gestores, os accionistas e outros intervenientes – e dita as regras e os procedimentos para a tomada de decisões nas questões empresariais. Ao fazê-lo, fornece também a estrutura através da qual a empresa estabelece os seus objectivos e as formas de atingi-los e monitorizar a sua performance.”

A Governança Corporativa é considerada pela OECD (2004) como um factor fundamental na melhoria da eficiência e do crescimento económico, assim como na promoção e aumento da confiança dos investidores, necessários ao bom funcionamento de uma economia de mercado. Além disso, considera ainda que “um bom sistema de Governança Corporativa deve fornecer incentivos adequados para que o conselho e a administração atinjam objectivos que sejam do interesse da empresa e dos seus accionistas e devem facilitar um monitoramento efectivo”. Contudo, Marques (2006:9) frisa que “o objecto central dos sistemas de *Corporate Governance* não é o de intervir na autonomia das organizações mas, ao contrário, pretende equilibrar a competitividade e produtividade da empresa com uma gestão responsável e transparente da mesma”.

Segundo apontam alguns autores, a Governança Corporativa está bastante relacionada com a Teoria da Agência. Uma vez que esta teoria, conforme já foi abordado *supra*, trata de questões que dizem respeito ao conflito de interesses que resultam da separação entre a propriedade e controlo do capital (os interesses daquele que gere a propriedade, o “agente”, nem sempre estão alinhados com os de seu titular “principal), a Governança Corporativa constitui, de acordo com Martins *et al.* (2005), um conjunto de mecanismos eficientes de controlo de gestão para superar tais conflitos, e garantir que o

comportamento dos executivos esteja direccionado para o cumprimento dos objectivos estipulados pelo “principal”.

Essa ideia também é partilhada por Silveira (2004), citado por Lélis (2010) ao definir Governança Corporativa como um conjunto de mecanismos internos e externos, que conduzem ao alinhamento entre os interesses de “agentes” e “principais”, de forma a aumentar a probabilidade dos detentores de capital garantirem para si o retorno sobre o seu investimento.

Segundo Morais (2008), sendo OCED um dos principais impulsionadores da Governança Corporativa criou princípios que deverão servir de ponto de referência para empresas e países desenvolvidos criarem seus próprios princípios e aplicarem nas suas próprias entidades, o que levou ao estabelecimento das suas bases fundamentais. Assim, de acordo com tais princípios, estabeleceu-se que o governo das sociedades:

- “envolve um conjunto de relações entre a gestão, o conselho de administração, os accionistas (*shareholders*) e os outros interesses (*stakeholders*) na empresa;
- proporciona uma estrutura através da qual os objectivos da empresa, os meios para os atingir e medir são estabelecidos;
- proporciona incentivos ao conselho de administração e à gestão para atingir os objectivos, os quais são do interesse da empresa, dos seus accionistas e restantes *stakeholders*”.

Em Portugal, a temática *Corporate Governance* começou a ganhar visibilidade através das recomendações sobre o Governo das Sociedades emitidas, em 1999, pela entidade reguladora do mercado bolsista, a CMVM. Mais recentemente, neste mês de Outubro, IPCG (Instituto Português de Corporate Governance), e em cooperação com a CMVM, assinaram um protocolo de cooperação relativo ao novo Código de *Corporate Governance* (2017) do IPCG, que entrará em vigor em Janeiro de 2018.

O OECD considera que uma boa governança corporativa não é um fim em si mesmo, mas sim, um meio de apoiar a eficiência económica, o crescimento sustentável e a estabilidade financeira. Constitui também um mecanismo facilitador do acesso das empresas ao capital para investimentos de longo prazo e ajuda a garantir que os accionistas e outras partes interessadas que contribuam para o sucesso da corporação

sejam tratados de forma justa<sup>5</sup>. É portanto, um mecanismo que, de acordo com o IBGC (2009), citado por Fernandes & Machado (2011), assenta nos princípios da equidade, transparência, responsabilidade corporativa e prestação de contas.

De acordo com Teixeira (2006:70), a auditoria interna contribui para o modelo de governação corporativa ao:

- “actuar em áreas críticas da organização, promovendo a redução dos riscos de gestão;
- fortalecer o sistema de controlo interno por meio de um eficiente monitoramento;
- recomendar decisões que procurem solucionar falhas nos processos organizacionais;
- garantir credibilidade e transparência ao processo de prestação de contas;
- provocar maior envolvimento e responsabilidade do Conselho de Administração, do Conselho Fiscal e do Comité de Auditoria frente às recomendações mencionadas nos seus pareceres e relatórios”.

A Norma 2100 do IIA (2016) estabelece que “a actividade de auditoria interna deve avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de governança, gestão de riscos e controlos da organização, utilizando uma abordagem sistemática, disciplinada e baseada em riscos”.

No mesmo âmbito, a Norma 2110 do IIA (2016) estabelece que “a actividade de auditoria interna deve avaliar e propor recomendações apropriadas para melhorar os processos de governança” tendo em conta os seguintes objectivos:

- “Tomar decisões estratégicas e operacionais;
- Supervisionar o gerenciamento de riscos e controlos;
- Promover a ética e os valores apropriados dentro da organização;
- Assegurar o gerenciamento eficaz do desempenho organizacional e a prestação de contas.

---

<sup>5</sup> Obtido do <http://www.oecd.org/corporate/principles-corporate-governance.htm>. Consultado a 15 de Setembro de 2017.

- Comunicar as informações relacionadas aos riscos e aos controlos às áreas apropriadas da organização.
- Coordenar as actividades e a comunicação das informações entre o conselho, os auditores externos e internos, outros prestadores de avaliação e a administração”.

A governança corporativa busca assim, as melhores práticas, que contribuem para aumentar a transparência e a confiança nas acções organizacionais, a fim de proteger o interesse dos investidores, empregados e credores. É, portanto uma forma de gestão que envolve toda a empresa, principalmente seus dirigentes e conselhos, com a finalidade de garantir os direitos dos accionistas, a continuidade da sociedade, melhorando o seu desempenho e valor de mercado assentes na transparência e cultura ética.

#### **1.4 Princípios orientadores para a prática profissional de Auditoria Interna**

Segundo o IIA (2016), a actividade da auditoria interna é praticada mundialmente e vários são os factores que podem afectar a sua prática no ambiente organizacional. Esses factores vão desde a diversidade do próprio ambiente onde ela é desempenhada em todo o mundo, à finalidade, dimensão e estrutura que variam de organização para organização, até as leis e os costumes dos diversos países que diferem entre si.

Neste sentido, o IIA, enquanto organismo internacional, orientador da profissão de auditoria interna, criou o *International Professional Practices Framework – IPPF*, uma estrutura conceptual que deve ser aplicada por todos os profissionais de auditoria interna a nível global.

Com vista a fortalecer a relevância da referida estrutura no desempenho adequado das responsabilidades do auditor interno, recentemente, o IIA introduziu melhorias, passando a nova estrutura a constar a definição da Missão de Auditoria Interna, que indica o propósito da auditoria interna numa organização, sendo neste sentido, a seguinte:

“Aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo avaliação (*assurance*), assessoria (*advisory*) e conhecimento (*insight*) baseados em risco”.

Além da missão, os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, que será abordado no ponto a seguir, também foram introduzidos na Nova

Estrutura Internacional para a Prática Profissional de Auditoria Interna, que é ilustrada na Figura 1.



**Figura 1** – Nova Estrutura Internacional para a prática Profissional de Auditoria Interna

**Fonte:** IIA – [www.globaliia.org](http://www.globaliia.org)

Esta nova estrutura contém duas orientações.

A primeira diz respeito às orientações obrigatórias, que são constituídas pelos Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, a definição de Auditoria Interna, o Código de Ética e as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (NIPPAI).

A segunda corresponde às orientações recomendadas, que são constituídas pelas:

- Guias de implementação: denominadas na anterior estrutura de práticas recomendadas, servem para orientar os auditores internos a utilizar a Definição de Auditoria Interna, as normas (NIPPAI), o Código de Ética, e as boas práticas. São orientações de práticas profissionais e estão relacionadas com abordagens, metodologias e considerações, mas não detalham processos e procedimentos. Incluem práticas relacionadas com questões específicas de natureza geográfica ou sectorial, tipos de compromissos específicos e questões legais ou regulamentares.

- Guias suplementares: ou Guias Práticos na anterior estrutura, proporcionam uma orientação detalhada para a condução das actividades de Auditoria Interna. Incluem processos detalhados e procedimentos, tais como ferramentas e técnicas, programas e abordagens passo-a-passo, incluindo exemplos explicativos.

#### **1.4.1 Princípios fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna**

Os princípios fundamentais determinam a eficácia da auditoria interna, e contribuem para alcançar a missão de auditoria interna.

De acordo com IIA Brasil (2015), os princípios fundamentais são:

- Demonstrar integridade;
- Demonstrar competitividade e zelo profissional devido;
- Ser objectivo e livre de influências indevidas (independente);
- Estar alinhado com as estratégias, objectivos e riscos da organização;
- Estar apropriadamente posicionado e adequadamente equipado;
- Demonstrar qualidade e melhoria contínua;
- Comunicar-se com eficácia;
- Prestar avaliações com base em riscos;
- Ser perspicaz, proactivo e focado no futuro;
- Promover a melhoria organizacional.

#### **1.4.2 Definição de Auditoria Internam**

Tal como já foi referenciado, a definição de Auditoria Interna é uma das orientações obrigatórias, que integra o IPPF. O seu conceito, apresentado pelo IIA, foi abordado no ponto 1.2.

### **1.4.3 Código de ética da auditoria interna**

Ética<sup>6</sup> é um conjunto de valores, regras e princípios, que regem a conduta humana na sociedade. A função da ética é manter a ordem social, determinando o que é certo e o que é errado.

Neste sentido, no âmbito da auditoria, podemos definir a ética como regras ou normas que pautam a conduta moral dos indivíduos e empresas prestadoras de serviços de auditoria na condução da auditoria interna.

Segundo Morais & Martins (2013), qualquer que seja o trabalho a ser realizado pelo auditor, este deve guiar-se por princípios éticos. Esta constitui uma obrigação que aplica-se tanto aos indivíduos, como às entidades que prestam serviços de auditoria interna.

Segundo estes autores, o AICPA foi o primeiro organismo, que em 1917, adoptou o Código de Ética. Posteriormente, seguiram-se outros organismos, destacando-se o IIA, segundo o qual define que o propósito do código de ética “é o de promover uma cultura ética na profissão de auditoria”.

O código de ética está dividido em duas partes. Por um lado, temos os princípios éticos que constituem as bases estruturantes da profissão, que são a integridade, objectividade, confidencialidade e competência. Por outro, temos as regras de conduta que auxiliam na aplicação prática dos princípios. O Quadro 2 apresenta as duas partes referenciadas.

---

<sup>6</sup> Parte da Filosofia que estuda os fundamentos da moral; Conjunto de regras de conduta. Obtido do <https://www.priberam.pt/dlpo/ética> (acedido em 27 de Julho de 2017)

## Quadro 2 – Código de ética do IIA

Princípios	Regras de Conduta
<p><b>Integridade</b></p> <p>A integridade dos auditores internos gera confiança e, por conseguinte, proporciona o fundamento para confiar no seu julgamento.</p>	<p>Os auditores internos deverão:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• executar o seu trabalho com honestidade, diligência e responsabilidade.</li> <li>• respeitar as leis e divulgar o que se espera que seja feito ao abrigo das leis e da profissão.</li> <li>• respeitar e contribuir para os objectivos legítimos e éticos da organização.</li> </ul> <p>Os auditores não deverão:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• em consciência, participar em actividades ilegais, ou em actos que desacreditem a profissão de auditoria interna ou a organização.</li> </ul>
<p><b>Objectividade</b></p> <p>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.</p>	<p>Os auditores internos deverão:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• divulgar todos os factos materiais de que tenham conhecimento, os quais, a não serem divulgados, possam distorcer a informação das actividades em análise.</li> </ul> <p>Os auditores internos não deverão:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• participar em qualquer actividade ou manter uma relação que prejudique ou que se presuma que possa prejudicar o seu julgamento imparcial. A participação inclui actividades ou relações tais, que possam estar em conflito com os interesses da organização.</li> <li>• aceitar nada que possa prejudicar ou que se presuma que possa prejudicar o seu julgamento profissional.</li> </ul>
<p><b>Confidencialidade</b></p> <p>Os auditores internos respeitam o valor e a prioridade da informação que recebem e não divulgam a informação sem a devida autorização, excepto em caso de obrigação legal ou profissional de o fazer.</p>	<p>Os auditores internos deverão:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ser prudentes na utilização e protecção da informação obtida no desempenho das suas actividades.</li> </ul> <p>Os auditores internos não deverão:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• utilizar 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.</li> </ul>
<p><b>Competência</b></p> <p>Os auditores internos aplicam os conhecimentos, técnicas e experiência necessárias no desempenho dos serviços de Auditoria Interna.</p>	<p>Os auditores internos deverão:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• aceitar apenas serviços para os quais disponham do necessário conhecimento, proficiência e experiência.</li> <li>• desempenhar os serviços de auditoria interna de acordo com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna.</li> <li>• continuamente aperfeiçoar a sua proficiência e a eficiência e qualidade dos seus serviços.</li> </ul>

**Fonte:** Tradução adaptada do IIA – [www.globaliia.org](http://www.globaliia.org)

### 1.4.4 Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (NIPPAI)

As Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (NIPPAI) servem para orientar os profissionais da auditoria interna no exercício da sua função, pelo que constitui um importante instrumento, e o seu cumprimento é essencial para o desempenho adequado das suas responsabilidades.

Segundo Pinheiro (2014:238), “o IIA possui um conjunto de interpretações<sup>7</sup> das Normas para a Prática Profissional de Auditoria Interna, que são um instrumento de ajuda importante para os Auditores Internos, não só como um processo de normalização dos conceitos utilizados na função de Auditoria Interna, bem como um passo para promover as trocas de ideias sobre a função, num mundo de informação em permanente mutação e recheado de novos desafios”.

O estabelecimento de normas surge, por um lado, pela necessidade de uniformização profissional, representando um suporte a partir do qual os auditores internos de todo o mundo desempenham a sua função e, por outro lado, “pela necessidade de uniformização no tratamento de informação para conseguir uma maior compreensão e intercomunicação das práticas de auditoria dos diferentes países” (Morais, 2016).

A revisão e desenvolvimento das normas<sup>8</sup> constituem um processo contínuo, o qual envolve uma extensa consulta e discussão, a nível internacional, antes da sua publicação. Este processo é efectuado através da disponibilização de versões de rascunho, no *website* do IIA, a fim de se recolher pareceres e sugestões. Essas versões são também distribuídas a todos os institutos afiliados do IIA.

Assim, no âmbito das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna emanadas pelo IIA (2016), as normas têm como objectivo:

- Orientar a aderência com os elementos obrigatórios da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais;
- Proporcionar um enquadramento para o desempenho e promoção de um espectro alargado serviços de auditoria interna de valor acrescentado;
- Estabelecer uma base para a avaliação do desempenho da auditoria interna;
- Promover a melhoria dos processos e das operações das organizações.

---

<sup>7</sup> Em Janeiro de 2004, as Normas Interpretativas SIAS – *Statements on Internal Auditings Standards* passaram a designar-se *Implementation Standards*, que segundo a tradução do IPAI, designa Práticas Recomendadas. Entretanto, de acordo com a nova Estrutura para Prática Profissional de Auditoria Interna, é designada *Implementation Guidance*.

<sup>8</sup> Norma – uma declaração profissional emitida pelo Conselho de Normas de Auditoria Interna, que enumera os requisitos para o desempenho de uma vasta gama de actividades de auditoria interna, e para avaliação do desempenho de auditoria interna. Obtida do Glossário IIA.

Ainda de acordo com o IIA (2016), a estrutura das normas está dividida em:

- Normas de Atributo (NA) – relacionadas com as características das organizações e dos indivíduos que exercem actividades de auditoria interna;
- Normas de Desempenho (ND) – descrevem a natureza das actividades de auditoria interna e fornecem critérios de qualidade através dos quais o seu desempenho é avaliado;
- Normas de Implementação (NI) – são aplicadas às normas de atributo e de desempenho, fornecendo orientação na execução de trabalhos específicos de auditoria, classificados como Auditoria (A) ou Consultoria (C).

Segundo Morais & Martins (2013:56), “as normas de Atributo e as normas de Desempenho são aplicadas aos serviços de auditoria interna em geral”.

As normas de Implementação aplicadas às NA e ND são identificadas por código que sucede ao número da norma (NI nnnn.Xn). Assim sendo, para normas de Implementação estabelecida para actividades de Auditoria (A), tem-se (NI nnnn.An) e, para normas de Implementação estabelecida para actividades de Consultoria (C) tem-se (NI nnnn.Cn).

“Quer as NA, como as ND e NI são objecto de Práticas Recomendadas (PR), que constituem orientações facultativas e representam as melhores práticas reconhecidas pelo IIA para assuntos específicos relacionados com uma delas” (Morais & Martins, 2007:54-55).

Do conjunto das normas emanadas pelo IIA, importa ressaltar duas características profissionais, importantes para a prática profissional de auditoria interna, a independência<sup>9</sup> e a objectividade<sup>10</sup>. Segundo a Norma 1100 do IIA (2016) a actividade de auditoria interna deverá ser independente e os auditores internos deverão ser objectivos no desempenho do seu trabalho.

---

<sup>9</sup> Independência - é a imunidade quanto às condições que ameaçam a capacidade da actividade de auditoria interna de conduzir as responsabilidades de maneira imparcial (Norma 1100 do IIA, 2016).

<sup>10</sup> Objectividade – a objectividade exige que os auditores internos devem ter uma atitude imparcial de tal forma que ao realizar a auditoria acreditem honestamente no resultado do seu trabalho e não estabeleçam compromissos que possam colocar em causa a qualidade dos seus trabalhos (Norma 1100 do IIA, 2016). O guia de implementação 1130 do IIA determina também que os auditores internos não devem avaliar actividades que no ano precedente estavam sobre a sua responsabilidade.

O auditor interno não deve realizar actividades que possam afectar a sua independência e objectividade nem aceitar nada que possa prejudicar o seu desempenho profissional.

As normas também fazem referência à independência organizacional. De acordo com a Norma 1110 do IIA (2016), o responsável pela auditoria deve reportar hierarquicamente à um nível dentro da organização que tenha suficiente autoridade, no sentido de promover a sua independência e permitir que o auditor possa cumprir as suas responsabilidades.

### **1.5 A percepção dos auditados sobre a Auditoria Interna**

Segundo Araújo & Sanches (2016) a auditoria interna tem sido utilizada pelas empresas desde há muitos anos, mas o seu reconhecimento é recente, fruto da mudança de perspectiva de actuação que a mesma tem assumido, passando a adoptar uma postura de actuação voltada para a prevenção dos problemas, que vai além da inicial postura fiscalizadora e punitiva.

Morais & Martins (2013:14) defendem que “o auditor interno não é um “polícia”, mas um profissional proactivo e criativo, que pretende responder às expectativas da Administração sobre os maiores riscos da entidade: observando, aconselhando, e esclarecendo os responsáveis envolvidos, persuadindo-os a implantar as acções correctivas necessárias”.

Os auditores internos são profissionais da própria entidade que audita (quando não seja por via de *outsourcing*, conforme já foi referenciado). Como parte da organização, assiste os seus membros no desempenho efectivo das suas funções, que de forma independente, isenta e imparcial realiza análises criteriosas aos procedimentos e aos controlos existentes. Para que o trabalho do auditor interno seja executado de forma eficaz, o contributo dos auditados reveste-se de particular importância, na medida em que é indispensável a colaboração dos mesmos no fornecimento de toda informação que for solicitada.

Porém, muitas vezes, o auditor é temido pelo auditado e visto como uma ameaça, alguém que busca apenas encontrar erros e falhas para comunicá-los à administração, e não como um parceiro na busca de melhoria, a fim de aprimorar o funcionamento geral

da organização. A propósito disso, no Quadro 3, apresenta-se algumas ideias elucidativas sobre a auditoria interna.

**Quadro 3 – Ideias sobre a Auditoria Interna**

<b>Errada</b>	<b>Correcta</b>
1. A Auditoria Interna é um problema.	1. A Auditoria Interna é uma ajuda para a empresa/gestão.
2. A Auditoria Interna é um mal imposto pela Administração.	2. A Auditoria Interna é uma função desejada e de conselho da empresa.
3. A Auditoria só relata os erros detectados.	3. A Auditoria Interna elabora um relatório equilibrado com recomendações de alto valor.
4. A Auditoria Interna tem uma actuação pouco clara, ligada à punição.	4. A Auditoria Interna actua de forma clara e transparente, informando a gestão das áreas a auditar.
5. A Auditoria Interna identifica problemas.	5. A Auditoria Interna efectua análises, de forma a obter recomendações para melhoria da eficiência e eficácia no processo de organização.

**Fonte:** Pinheiro (2014:42)

A ideia errada da auditoria interna pode ser explicada pela imagem deixada de anos de práticas de controlos detectivos e práticas punitivas, o que constitui um entrave na comunicação e procedimentos entre a auditoria interna e os auditados.

Segundo um estudo realizado pelo IIA em 1988, citado por Pinheiro (2014), apesar dos auditores internos considerarem-se consultores os gestores continuavam a ter a percepção dos auditores como “polícias”. Nesta ordem de ideia, este autor avança que a sua experiência permite-lhe afirmar que em Portugal essa concepção ainda existe nalgumas empresas devido a falta da adopção por parte dos próprios auditores internos de uma estratégia de mudança deste paradigma. “Falta uma estratégia global de divulgar a função de Auditoria Interna e o seu contributo estratégico para as empresas (fornecer valor), desde que o seu exercício assente em valores éticos, competência e integridade profissional”, Pinheiro (2014:29).

Para Ando (2014), o medo do auditado resulta do facto dos auditores internos terem que informar aos superiores as falhas encontradas causando certo “desconforto” e “ansiedade” relativamente às expectativas dos resultados espelhados no relatório. Assim, esta autora defende que, para ultrapassar essa barreira, e uma vez que é

necessário a cooperação dos auditados para que se possa realizar um bom trabalho, deve-se discutir de imediato com os auditados os problemas encontrados, criando-se assim uma relação de parceria.

Contudo, segundo apontam alguns autores, esse panorama tem vindo a mudar e pode-se verificar que as actividades de auditoria interna são, actualmente, orientadas à parceria ao invés da punição, e os auditados passaram a compreender os benefícios do trabalho da auditoria interna para a organização como um todo.

Pinheiro (2014) refere que, para que as recomendações sejam implementadas com sucesso, é necessário o envolvimento dos principais intervenientes nos processos de controlo, pelo que a relação do Auditor Interno-Auditado (gestor operacional) deve ser de cooperação. Este autor acrescenta que “a proposta de recomendação partilhada pela gestão é mais importante, para potenciar a melhoria da *performance* da empresa/organização. Este foi o grande paradigma mais recente da auditoria interna: ter a capacidade de apresentar soluções em partilha com os auditados (Pinheiro, 2014:20) ”.

Um estudo realizado por Teixeira (2006) contempla opiniões de gestores e auditores sobre o contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz, tendo como objectivo comprovar o contributo da auditoria interna para a gestão, a fim de verificar se as opiniões convergem para o mesmo objectivo, que é a gestão, de modo a concluir se, efectivamente, existe ou não um contributo.

Foram enviados questionários à 180 empresas que integram as “500 Maiores e Melhores” a actuarem no mercado português. O resultado do estudo permitiu concluir que a auditoria interna contribui para uma gestão eficaz por meio das avaliações, recomendações e comentários pertinentes sobre as operações examinadas, apoiando a gestão no cumprimento das suas funções e responsabilidades, proporcionando-lhe informações oportunas e relevantes capazes de a auxiliar no processo de tomada de decisão, acrescentando, deste modo, valor à organização.

Elliott *et al.* (2007) desenvolveram um estudo com objectivo de investigar e compreender por parte dos auditores e auditados, as razões pelas quais a auditoria interna as vezes não é percebida como uma actividade que agrega valor às entidades.

Para isso, foi enviado dois questionários, um para os auditores e outro para os auditados de uma empresa britânica de energia nuclear, AWE Plc. As respostas obtidas indicaram

que o processo de auditoria interna é muito bem conhecido e, no geral, considerado como sendo necessário. No entanto, os resultados não reúnem consenso quanto à agregação do valor da auditoria interna e os benefícios por ela gerados. Uma das razões apontadas no estudo diz respeito as acções de responsabilidade das gerências auditadas, que demonstram uma fraqueza na gestão desta importante interface entre auditoria e área auditada, essencial para que as melhorias sejam implementadas.

É necessário haver coordenação entre auditor e auditado, para que a auditoria seja realizada com sucesso. Caso contrário, a auditoria resumir-se-á a emissão de relatórios sobre a detecção de falhas nos processos, sem gerar as correcções e melhorias, necessárias e pretendidas, que poderiam agregar valor e melhorar os procedimentos da empresa.

Lima (2014), com objectivo de avaliar a percepção dos auditores internos e empresas auditadas no que diz respeito às práticas de auditoria interna e averiguar se essa percepção converge para às boas práticas da actividade de auditoria interna, realizou um estudo que se incidiu na análise de alguns aspectos qualitativos da auditoria interna.

Assim, para a vertente dos auditados, foi enviado questionário às empresas portuguesas que integram o *ranking* das “maiores e melhores” e para a vertente dos auditores internos, foi enviado questionário aos auditores internos participantes do IX Fórum de Auditoria Interna e aos participantes do Encontro de Auditores Internos das Autarquias. Foram, neste sentido, analisados aspectos como: os benefícios da auditoria interna, relacionamento entre auditores e gestores; a qualidade dos serviços da auditoria interna; o processo de auditoria e reporte e a qualidade da equipa de auditoria interna.

O resultado do estudo permitiu concluir que a percepção dos inquiridos sobre as boas práticas de auditoria interna confluem relativamente aos atributos de qualidade citados em diversas literaturas, que a percepção dos auditores internos e auditados são coerentes relativamente aos trabalhos de auditoria interna corresponderem às expectativas da organização e garantirem maior eficiência dos processos internos e que, de forma geral, os sujeitos da amostra, consideram que a actividade de auditoria interna contribui para uma gestão eficaz.

Araújo & Sanches (2016) num estudo de caso realizado, obtiveram opiniões de gestores sobre a percepção que têm relativamente à actuação da auditoria interna, tendo, dentre

os seus objectivos, os de investigar se estes reconhecem que a Auditoria Interna possui um papel importante na organização, se a empresa tinha uma cultura voltada à gestão de risco, e principalmente se auditoria interna tinha aceitação por parte dos gestores da empresa analisada.

Foi aplicado um questionário aos gestores de uma empresa brasileira do sector de autopeças. Os resultados apontaram para identificação de uma gestão voltada ao risco pela empresa, revelando também uma percepção positiva sobre a eficácia da actuação da Auditoria Interna de forma a agregar valor tanto para a organização como para suas actividades do dia-a-dia.

## **2 ENTIDADE ACOLHEDORA E ACTIVIDADES DESENVOLVIDAS**

### **2.1 Wayfield –Trading Internacional, S.A.**

A Wayfield – Trading Internacional, S.A. é uma empresa de *trading*<sup>11</sup> que se encontra a operar em Portugal desde 1998, e tem actualmente a sua sede na Avenida D. João II, em Lisboa-Expo.

É uma empresa voltada para pesquisa de soluções, compra de matérias-primas, equipamentos e todo o processo de exportação para um grupo de clientes específicos, que estão localizados e a operar no mercado angolano. Esta empresa dispõe ainda de uma Direcção de Auditoria Interna – DAI, que presta serviços de auditoria interna àqueles clientes, que estão em Angola e também aos seus clientes em Portugal. São esses clientes: Refriango, Kinda Home, Reviva, MEGA Cash & Carry, Bem Me Quer, Bem Perto, Cross África, Africatering e Vive, estas localizadas em Angola, e o Grupo Luís Vicente, localizado em Portugal.

A opção de investir no mercado angolano surge por acreditar que todas as empresas que se pretendem afirmar num mercado cada vez mais global e competitivo, terão de apostar nos mercados emergentes e providenciar-lhes os recursos necessários ao desenvolvimento das suas indústrias e serviços. A Wayfield antecipou essa necessidade

---

<sup>11</sup> Trading – é o processo de troca de bens e serviços numa operação de exportação e importação.

e apostou num mercado que se veio a revelar de grande potencial. Assim, a missão desta empresa consiste em prestar um serviço de qualidade aos seus clientes.

Os clientes da Wayfiled – Trading Internacional, S.A. actuam nas mais diversas áreas de negócio, por isso, e no âmbito da auditoria, é importante ter noção sobre o ramo de negócio de cada uma delas, pelo que de seguida, são apresentados cada um dos clientes acima mencionados.

**a) Refriango**

A Refriango surge em 2005, com a construção da unidade fabril destinada à produção de refrigerantes. É uma empresa especializada na produção e distribuição de refrigerantes, sumos, águas, bebidas energéticas e bebidas alcoólicas. Actualmente é uma das maiores referências no Continente Africano, e detentora de marcas como a Blue (marca mais emblemática desta empresa), Nutry, Pura, e mais recentemente, em 2016, foi lançada a cerveja Tigra.

**b) Kinda Home**

Localizada em Luanda, Kinda Home é uma loja criada em 2013, especializada em decoração e mobiliário, com uma vasta gama de produtos e estilos diferenciadores.

**c) Reviva**

É uma empresa de referência no sector dos detergentes e da higiene pessoal, em Angola. A missão da Reviva é levar ao consumidor a preços acessíveis, as melhores soluções e produtos no tratamento, limpeza e cuidado do lar.

No que diz respeito à higiene do lar, os seus produtos são da marca Viva, Fada, Kienza, BangTox, Alegro. Relativamente à higiene pessoal, a marca dos produtos é DayCare Cosmetics.

Criada em 2012, assim como a Refriango, a Reviva detém a sua própria unidade fabril, onde grande parte dos produtos é desenvolvida.

**d) MEGA Cash & Carry, Bem Me Quer e Bem Perto**

A operar no mercado angolano desde 2010, o Mega é um negócio do ramo de distribuição alimentar, dirigido tanto a clientes particulares como profissionais, particularmente o Retalho alimentar, o “canal HORECA”<sup>12</sup> e todas as Instituições e Empresas que privilegiem a aquisição e comercialização de produtos de qualidade.

Associado a esta unidade de negócio, estão as unidades de negócio, Bem Me Quer e Bem Perto, sendo que a primeira funciona como uma espécie de *franchising* e a segunda, como um armazém de venda a grosso.

**e) Cross África**

Empresa angolana da área de serviços de transporte, logística e armazenamento integrados (*inbound* e *outbound*)<sup>13</sup>, criada em 2013.

**f) Africatering**

A Africatering é uma empresa de restauração, que disponibiliza no mercado angolano um conjunto de soluções inovadoras na prestação integrada de serviços alimentares, como:

- *Bankete* – serviço de *catering* para eventos especiais;
- *Africatering* – serviço de *catering* para refeitórios;
- *Chef Jindung* – restaurantes em serviços *free flow*.

**g) Vive**

É uma empresa angolana de engenharia e construção, que surgiu em 2009. Assegura a execução de obras de construção e a gestão de todos os subempreiteiros e fornecedores relacionados com os trabalhos e fornecimentos inerentes à construção de edifícios.

---

<sup>12</sup> O termo “HoReCa” é uma concatenação das palavras Hotéis/Restaurantes/Cafês, sendo portanto, o chamado “canal Horeca”, utilizado para referir-se à estabelecimentos de hotelaria, restauração e cafetaria.

<sup>13</sup> *Inbound* e *outbound* são estratégias de marketing. O *inbound* é quando a estratégia consiste em tentar fazer com que os clientes cheguem até a empresa, o objectivo é atrair potenciais clientes, ou seja, aqueles que realmente tenham interesse nos serviços que a empresa oferece. O *outbound* é quando a estratégia é tentar chegar aos seus clientes.

Uma das importantes vertentes do negócio está ligada à venda de inertes, nomeadamente, betão.

#### **h) Grupo Luís Vicente**

O Grupo Luís Vicente é uma entidade empresarial de raiz familiar, que nasceu há cerca de 50 anos na Freixofeira, em Portugal, operando desde o início no sector das frutas e legumes. Conforme já foi referido, inicialmente, tinha-se apenas um posto de venda. Em 1974, dá-se o primeiro grande passo com a construção do primeiro armazém, que abriu portas para, anos mais tarde, em 1987, constituir-se a empresa Luís Vicente, Lda (em 2004, alterou-se a denominação social para Luís Vicente, SA) e, conseqüentemente, a construção do armazém principal (sede) na Freixofeira, por volta dos de 1990.

Em 1999, é adquirida uma central fruteira em Sobral (Lourinhã) – que integra uma organização de produtores, a Global Frut, donde provém uma parte da produção nacional. É neste período também, que inicia-se o projecto de produção na Herdade de Penique em Ferreira do Alentejo.

O crescimento do negócio nos anos que se seguiram e a internacionalização, propiciou a criação de outras empresas dedicadas à comercialização, e em alguns casos também à produção de fruta: a Plump Brasil, a Plump Costa Rica, a Plump Espanha, a Plump Fruits BV (Holanda), a Plump Angola, a Nuviagro – projecto agrícola de produção hortícola e frutícola em Angola e mais recentemente a Nuvi Fruits - cujas instalações se situam junto às da Luís Vicente, SA, destinando-se à produção de fruta fresca cortada.

O Grupo Luís Vicente possui ainda, dois postos de venda no MARL – Mercado Abastecedor da Região de Lisboa e uma sucursal na Ilha Terceira – Açores.

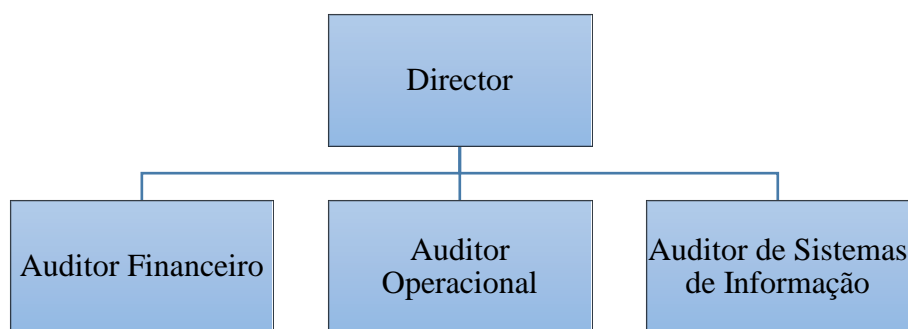
#### **2.1.1 DAI – Direcção de Auditoria Interna**

Neste ponto é descrito o ambiente onde se desenvolveu o estágio, mais concretamente na DAI.

A DAI foi criada em 2012 e é constituída por um Director de Auditoria Interna, um auditor financeiro, um auditor operacional e um auditor de sistemas de informação.

Assim, pode-se dizer que neste departamento existem três tipos de auditoria interna com funções distintas, a saber<sup>14</sup>.

- **Auditoria Financeira:** que consiste em auditar a informação financeira de forma a avaliar a sua credibilidade, isto é, se estão em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites e com as normas de contabilidade; auditar, igualmente, a salvaguarda dos activos; verificar o cumprimento das normas estabelecidas pela Administração e prosseguir a detecção de erros materialmente relevantes.
- **Auditoria Operacional:** tem por missão auditar as diversas áreas operacionais da entidade, ou seja, audita as actividades/processos da empresa de forma a avaliar se os recursos estão a ser utilizados de forma eficaz, eficiente e económica, atendendo a complexidade das operações, o controlo interno implementado e a disposição geográfica destas mesmas áreas operacionais.
- **Auditoria de Sistemas de Informação:** esta em que o auditor de sistemas de informação tem a incumbência de avaliar se nas aplicações informáticas da empresa estão implementados controlos e se estes funcionam eficazmente de forma a assegurar a integridade e fiabilidade da informação financeira, se existem controlos de forma a proteger a informação contra uso indevido e avaliar se os recursos estão a ser utilizados adequadamente.



**Figura 2** – Organograma DAI

**Fonte:** Adaptado da Sebenta DAI da Wayfield 2016

Morais & Martins (2013) referem que são os recursos que um departamento de auditoria dispõe, nomeadamente, de pessoas e materiais que determinam a eficácia do trabalho. A

---

<sup>14</sup> Obtido da sebenta interna da DAI- Apresentação da Direcção de Auditoria Interna (2016).

DAI dispõe actualmente de uma equipa de 4 auditores internos (incluindo o director), e como recursos materiais tem à sua disposição, para desenvolvimento das suas actividades, algumas ferramentas tais como: *Office*<sup>15</sup>, *IDEA*<sup>16</sup> e *SAP*<sup>17</sup>.

Além destas ferramentas, a DAI dispõe ainda de um plano anual de auditoria onde constam as actividades a desenvolver, plano esse que está sujeito a alterações decorrentes do próprio exercício em questão, das solicitações do órgão com o pelouro da Direcção em causa, bem como das ocorrências detectadas pela própria equipa da Direcção. É realizada também uma avaliação no desenrolar do plano, bem como são efectuadas reuniões de ponto de situação com o órgão que detém o pelouro da Direcção.

Em termos de avaliação da evolução dos trabalhos desenvolvidos pela DAI, esta direcção efectua a análise de alguns indicadores a saber: grau de execução do plano; ponto de situação de relatórios em aberto; acompanhamento de recomendações não implementadas; evolução das recomendações emanadas nas diversas auditorias (de períodos diferentes) sobre a mesma temática.

Na entidade acolhedora do estágio, por forma a garantir a sua independência, esta direcção, está posicionada na estrutura da empresa, reportando ao órgão de gestão posicionado ao mais alto nível, conforme está estipulado nas Normas 1100 e 1110 do IIA (2016).

Para além disso, está garantido aos membros dessa direcção o pleno acesso, livre e sem restrições à toda informação que necessitem consultar, seja por meios físicos, ou informáticos, o que reforça ainda mais a sua independência. A Norma 1000 do IIA (2016) refere que no estatuto de auditoria interna deve estar estabelecida a autorização relativa ao “acesso aos registos, aos funcionários e às propriedades físicas relevantes ao desempenho do trabalho da auditoria”.

---

<sup>15</sup> *Office* – é a designação utilizada para se referir à um conjunto de programas, criados pela empresa americana Microsoft, para ajudar o usuário em ambiente de trabalho. Constitui o *office*, programas como Word, Excel, Power Point, OneNote, Outlook, entre outros.

<sup>16</sup> *IDEA* – é uma ferramenta de análise, importação e manuseamento de dados de qualquer tipo de sistema de informação e/ou base de dados. É uma ferramenta bastante útil para a auditoria na realização de testes.

<sup>17</sup> *SAP* – é um *software* de gestão de empresas.

## **2.2 O estágio na DAI**

### **2.2.1 Enquadramento Geral**

O estágio foi realizado na Direcção da Auditoria Interna – DAI, e teve o seu início a 17 de Janeiro de 2017 e término no dia 07 de Julho de 2017, perfazendo assim, um total de 960 horas.

O plano de estágio contemplava a realização do estágio em duas áreas, nas quais a estagiária iria acompanhar e desenvolver actividades, bem como experiência de trabalho em regime internacional. Assim, o estágio foi realizado em duas vertentes, nas quais, durante sensivelmente os primeiros três meses, foram acompanhadas e desenvolvidas actividades relacionadas com a área de auditoria financeira, e posteriormente, os meses seguintes, foram dedicados ao desenvolvimento de tarefas ligadas à área de auditoria operacional.

Além das actividades desenvolvidas, o estágio propiciou o desenvolvimento de um estudo de caso por meio da aplicação de um questionário dirigido aos colaboradores dos clientes da Wayfield.

No primeiro dia foi efectuada uma sessão de acolhimento, que contemplou a apresentação da estagiária aos vários departamentos, um enquadramento sobre a história da empresa, nomeadamente, como surgiu, quem fundou, actividade (ramo de negócio), e depois, procedeu-se à apresentação, acompanhada de vídeos elucidativos, das várias empresas/negócios que constituem o leque de clientes da empresa. Além disso, foi realizada uma reunião com o director da DAI, durante a qual o mesmo fez apresentação da direcção que dirige, enfatizando alguns aspectos gerais como o conceito e função da auditoria interna, a perspectiva sobre a qual esta direcção trabalha, o objectivo “padrão” e os princípios fundamentais que norteiam a função/trabalho do auditor nesta direcção, e a apresentação da estrutura e organograma do departamento. Foi também realizada a apresentação da estagiária a um dos administradores da empresa e à equipa que compõe a DAI.

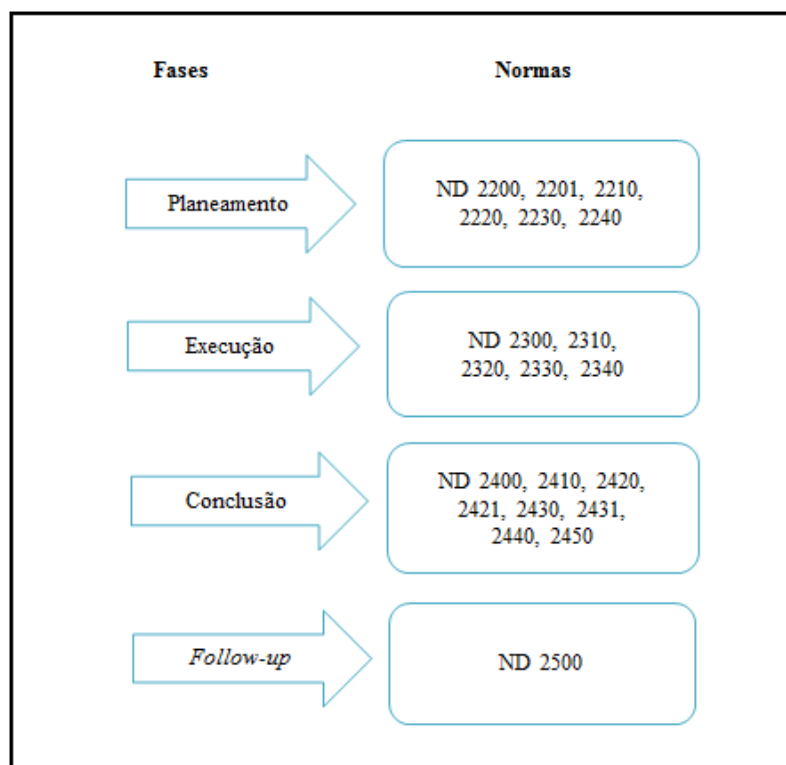
O estágio contemplou também uma viagem de trabalho à Angola, no quadro da auditoria às Demonstrações Financeiras – DF’s dos clientes da Wayfield naquele país. Foi também uma oportunidade para conhecer-se as empresas e unidades de negócio, proporcionando assim à estagiária uma melhor visão do âmbito e dimensão dos negócios desses clientes.

Concluído o enquadramento geral, de seguida é apresentada uma pequena abordagem relativa ao processo de auditoria (as suas fases) e as NIPPAI associadas, uma vez que na descrição das actividades desenvolvidas durante o estágio, serão abordadas as fases e as respectivas normas.

### **2.2.2 O processo de auditoria interna**

Segundo Morais & Martins (2013), um processo de auditoria interna envolve múltiplas acções que compreendem planejar, examinar, verificar, interpretar, valorizar, opinar, recomendar, acompanhar, entre outras. Neste sentido, independentemente do tamanho da organização, de forma geral, qualquer auditoria deve compreender as quatro fases, nomeadamente, planeamento, execução, comunicação e *follow-up*.

As actividades de auditoria interna são extremamente vastas abarcando toda a organização, em todos os aspectos das suas operações e a todos os níveis da sua estrutura orgânica. Visto assim, as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna constituem uma ferramenta orientativa para a prática profissional de auditoria interna, garantindo qualidade técnica e eficiência às auditorias. Nesta ordem de ideia, apresenta-se na Figura 3, as normas afectas às referidas fases de auditoria.



**Figura 3:** Normas afectas às fases do processo de auditoria interna

**Fonte:** Adaptado de Morais, Georgina (2016)

Tendo em conta a figura acima, descreve-se as actividades desenvolvidas em cada uma das áreas, as quais decorreu o estágio, pela ordem verificada.

### **2.2.3 Actividades desenvolvidas – área financeira**

Durante os três primeiros meses de estágio, foi possível participar em quatro actividades diferentes, entre as várias áreas que compõem o leque constante do plano de auditoria elaborado pela DAI, no âmbito das auditorias às DF's dos clientes em Angola.

#### ***2.2.3.1 Análise documental às rúbricas de fornecimentos e serviços externos (FSE's)***

##### ***2.2.3.2 Planeamento***

A Norma 2200 do IIA (2016) estabelece que “o responsável pela auditoria deve desenvolver e documentar um plano para cada trabalho da auditoria, incluindo os objectivos, o escopo, o prazo e a alocação de recursos do trabalho”.

O desenvolvimento desta actividade encontra-se de acordo com o plano de auditoria às DF's de 2016 elaborado pelo responsável da auditoria em questão (o auditor financeiro, e aprovadas pelo director de auditoria interna), onde constavam as rúbricas a serem analisadas, os testes a serem efectuados, o período de realização e o auditor responsável pela realização dos testes. Nesta auditoria, estiveram envolvidos todos os elementos da DAI.

##### ***2.2.3.3 Execução***

A Norma 2300 do IIA (2016) estabelece que “os auditores internos devem identificar, analisar, avaliar e documentar informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis para cumprir os objectivos do trabalho da auditoria”. Para isso, durante a execução, o auditor deve ter acesso a todas as informações necessárias (registos, documentação, instalações, pessoas, etc).

Esta actividade consistiu na execução e validação de testes relativos à documentos que constituem o arquivo de suporte aos lançamentos de custos na contabilidade da organização, relacionados com os FSE's. No total, foram analisados 1225 documentos.

Assim, esta análise consistiu na verificação e validação dos seguintes parâmetros:

- Tipo de documento – neste parâmetro, verifica-se se o registo do custo está suportado por uma factura, nota de crédito, nota de débito, notas de lançamento ou recibos.
- Nome da empresa alocado no documento – concerne à validação dos custos imputados às empresas como correctas ou não, isto é, se a empresa onde o custo foi imputado (registo do lançamento constante na contabilidade da organização) é a mesma que consta no documento de quitação desses mesmos custos.
- Montante correcto no documento – esta análise é feita, no sentido de se apurar a conformidade do valor do custo registado pela contabilidade da organização com o valor constante no documento de quitação que suporta o lançamento efectuado.
- Data do documento concordante – visa confirmar se os custos foram registados no período a que respeitam.
- Natureza da conta – com este parâmetro, procura-se atestar se os custos foram registados nas contas de acordo com a sua natureza e de acordo com o Plano Geral de Contabilidade Angolano.
- Correcto arquivo documental – parâmetro destinado à verificação da documentação de suporte das despesas registadas na contabilidade com vista a determinar-se a sua legibilidade, integridade e analisabilidade e se de facto existem (encontram-se disponíveis no arquivo).

Para que esse trabalho fosse possível, primeiramente foi facultado à estagiaria um ficheiro de *excel* com a amostra dos documentos seleccionados, através do qual se procedeu à recolha e análise/verificação.

Os documentos recolhidos, estavam arquivados em pasta física (suporte papel) ou em suporte digital, e organizados por empresa.

#### **2.2.3.4 Papéis de trabalho**

De acordo com o guia de implementação 2330 do IIA, “os auditores internos devem documentar informações suficientes, confiáveis, relevantes e úteis para dar suporte às conclusões e aos resultados do trabalho da auditoria.” Refere ainda que “Os papéis de trabalho são usados para documentar as informações geradas ao longo do processo de

trabalho, incluindo o planeamento; teste, análise e avaliação de dados; e a formulação dos resultados e conclusões do trabalho

Quer dizer que os papéis de trabalho servem como prova das informações obtidas e das análises efectuadas e também para suportar as conclusões e recomendações a relatar.

Nestes termos, durante a análise documental e numa perspectiva de recolha de evidências que sustentassem a análise, quando fosse encontrada alguma não conformidade, fazia-se uma observação relativamente à esta não conformidade encontrada (que posteriormente serviria de base para o relatório) e fotocopiava-se o documento como evidência.

A execução desta tarefa, permitiu colocar em prática alguns conhecimentos adquiridos, no que concerne à validação das asserções em auditoria. Ao validar-se os parâmetros acima referidos, está-se a validar as asserções em auditoria. Por exemplo, ao validar se o custo foi registado no período correcto, está-se a validar uma das asserções em auditoria, que é a existência, ao verificar-se se as transacções e acontecimentos foram registados no período contabilístico a que diziam respeito. Outro exemplo, prende-se com a validação do montante. Neste caso, está-se a validar a asserção da exactidão, que consiste em verificar se os valores e outros dados relacionados com as transacções e acontecimentos registados foram apropriadamente registados. Ainda neste âmbito, outra asserção que se validou neste procedimento de auditoria é a classificação, que consiste em verificar se as transacções e acontecimentos foram registados nas contas apropriadas. Este exemplo aplica-se quando se validou a natureza da conta em que os custos foram registados.

Além deste procedimento de análise/verificação documental, em alguns casos, para validar as informações registadas pela contabilidade da organização, foi necessário proceder à indagação, questionando os colegas responsáveis pelos registos dessas informações.

A tarefa incumbida à estagiária, não contemplou a comunicação/conclusão dos resultados nem o *follow-up*.

### ***2.2.3.5 Reconciliação de saldos de fornecedores***

#### ***2.2.3.6 Planeamento***

Assim como a análise documental, esta tarefa constava no plano de auditoria às DF's de 2016, conforme determina a Norma 2200 do IIA (2016). Deve-se planejar de forma atempada o trabalho a ser realizado, pois o sucesso de uma auditoria também depende do planeamento da mesma.

#### ***2.2.3.7 Execução***

Esta tarefa consistiu em reconciliar os saldos dos fornecedores discordantes (quando o saldo enviado pelo fornecedor não corresponde ao saldo em aberto na contabilidade da organização) e/ou fornecedores que não responderam, no sentido de apurar

Para executar este trabalho, procedeu-se à circularização dos fornecedores (ver o modelo de carta de circularização em Anexo I), ou seja, foi enviada uma amostra seleccionada de fornecedores das diversas empresas auditadas um pedido de informação (via carta ou e-mail) de dívida, isto é, dos saldos em aberto/pendentes nas suas contabilidades à data de 31-12-2016.

Depois de se obter as respostas dos fornecedores, maioritariamente por e-mail, a estagiária procedeu à reconciliação de saldos.

Foi disponibilizado um ficheiro através do qual se efectuava o registo no *excel* e o controlo das respostas recebidas dos fornecedores. Este ficheiro permite saber quais os fornecedores que têm respostas (saldos) discordantes, ou seja, aqueles em que o saldo enviado na resposta diferia do saldo constante na contabilidade da organização. Igualmente, foi facultado o ficheiro sobre o qual foram executadas as reconciliações.

O procedimento de reconciliação de saldos de conta efectuou-se com base no valor registado em SAP pela contabilidade da organização (balancete de fornecedores) e no extracto de conta corrente enviado pelo fornecedor.

#### ***2.2.3.8 Elaboração do relatório sobre circularização/reconciliação de fornecedores***

Esta tarefa vem na sequência do ponto 2.2.3.2, e corresponde a fase de auditoria, conclusão/comunicação dos resultados – relatórios.

O relatório em auditoria é o resultado/conclusão do trabalho do auditor – é o produto do auditor. É através dele que o auditor espelha as actividades desenvolvidas, o que revela a extrema importância e residual pertinência de participação nesta actividade.

De acordo com Morais & Martins (2013), as NIPPAI não se referem especificamente aos relatórios, e sim ao processo de comunicação dos resultados. De acordo com o guia de implementação 2410 do IIA, “as comunicações de resultados deverão incluir os objectivos do trabalho e o seu âmbito bem como as conclusões aplicáveis, recomendações e planos de acção”.

O contributo da estagiária, traduziu-se em proceder à elaboração do relatório, relativamente ao ponto que diz respeito à reconciliação de saldos dos fornecedores (um dos pontos do relatório global), que foi da sua responsabilidade. Este trabalho, consistiu em analisar, detalhadamente, fornecedor a fornecedor por empresa as respostas discordantes, isto é, as reconciliações feitas. Desta análise resultaram algumas conclusões, que com base nelas, se elaboraram as respectivas recomendações das oportunidades de melhoria identificadas.

#### ***2.2.3.8.1 Participação no inventário à empresa MEGA – COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO***

Esta actividade também se enquadrava no âmbito da auditoria às DF's, a qual estava sobre a responsabilidade do auditor operacional.

A participação nesta actividade, traduziu-se em colaborar, de forma bastante activa, na contagem e verificação dos artigos seleccionados.

Esta tarefa, constituiu uma oportunidade para a estagiária adquirir conhecimentos e prática nesta matéria, e uma vez que uma parte do estágio será realizado no âmbito da auditoria operacional, a participação da estagiária neste inventário torna-se uma mais-valia, ainda maior, e serviu de veículo da sua preparação para inventários posteriores, para os quais deverá estar, com certeza, melhor capacitados para, se necessário, executar esta tarefa singularmente.

#### **2.2.4 Actividades desenvolvidas – área operacional**

As actividades/tarefas desenvolvidas na segunda fase do estágio, no âmbito da área operacional, permitiram à estagiária tomar um maior e mais directo contacto com os colaboradores e com os procedimentos inerentes às funções desempenhadas por eles, dada a natureza da auditoria em si, que permite essa maior abertura e contacto.

##### **2.2.4.1 Auditoria à Loja Wayfield (Contagem de Stocks)**

###### **2.2.4.1.1 Planeamento**

Esta auditoria desenrolou-se por solicitação do Director da DAI que atribuiu à estagiária a tarefa de realizar a contagem de *stocks* da Loja Wayfield<sup>18</sup>.

Conforme estabelecido na Norma 2200 do IIA (2016), foi desenvolvido um plano, onde constam os objectivos, as tarefas a desenvolver, as datas de realização das tarefas, os recursos necessários para realização da auditoria.

###### **2.2.4.1.2 Objectivo**

O objectivo era apurar/validar se o *stock* registado em sistema (SAP), correspondia ao *stock* existente fisicamente e, também verificar e analisar os controlos existentes.

###### **2.2.4.1.3 Comunicação da auditoria**

Segundo Morais & Martins (2013), a dimensão da entidade e, ou a actividade de auditoria determinará a forma de comunicação da auditoria, sendo que poderá ser efectuada por vias mais ou menos formal, e com maior ou menor antecedência.

Na auditoria em questão, a comunicação da auditoria foi efectuada via-email, com três dias de antecedência

###### **2.2.4.1.4 Recolha de informação**

Antes de proceder à execução da auditoria é essencial para qualquer auditor, recolher e analisar informação sobre a actividade que vai auditar. Neste sentido, foi efectuada:

---

<sup>18</sup> Loja Wayfield – é uma pequena loja interna, inserida no edifício da empresa Wayfield, e criada com o objectivo de proporcionar aos seus colaboradores a possibilidade de adquirirem, à um custo mais baixo, os produtos que os clientes da Wayfield produzem/comercializam.

- Uma reunião com a responsável da loja, que serviu para obter entendimento sobre o funcionamento da loja, sua dimensão (o que contribuiu para definir a amostra), os procedimentos inerentes à mesma e os respectivos intervenientes;
- Uma reunião com cada um dos intervenientes mencionados pela responsável da loja;
- Análise da listagem dos *stocks*.

O auditor operacional efectuou o acompanhamento do desenrolar das reuniões e deu o suporte necessário (fornecer a listagem de *stocks* retirada do SAP)

#### **2.2.4.1.5 Execução**

Uma vez que a dimensão da loja é reduzida e, a quantidade e variedade de produtos comercializados também é limitada, decidiu-se proceder à contagem de todo o *stock* da loja, isto é, analisou-se todo o universo, não recorrendo à amostragem.

Antes de realizar a contagem, deve-se garantir que não existe *stock* em transferência antes do início do inventário e que todos os registos estão efectuados em sistema e que não haja movimentação de *stocks* no decorrer na contagem. É também retirada do SAP, momentos antes de se proceder às contagens, uma listagem com a posição actualizada dos *stocks*.

Utilizou-se para o efeito da contagem, um modelo de folha de inventário (ver Anexo III) facultado pelo auditor operacional. Tratou-se de uma contagem efectuada “às cegas”, isto é, sem referência do nome dos materiais e sem código dos mesmos. A contagem foi efectuada seguindo uma orientação/sequência lógica por forma a garantir que todos os produtos fossem contados, de esquerda para a direita e de cima para baixo.

#### **2.2.4.1.6 Relatório preliminar**

Após a execução, foi elaborado um relatório com as principais conclusões e recomendações.

#### **2.2.4.1.7 Conclusão**

Entende Pinheiro (2014:192), que “ a equipa de auditoria deve validar os problemas e recomendações com os responsáveis das áreas/subprocessos e sem os quais as recomendações não podem ser implementadas de forma adequada, no sentido de

participarem activamente na eliminação das situações identificadas geradoras de riscos e efeitos negativos para a empresa”.

Neste sentido, em reunião com a responsável da loja e com os demais intervenientes, foram apresentadas e discutidas as principais conclusões, por forma a garantir que não se verificam mal entendidos sobre os factos e incompreensão dos factos.

#### ***2.2.4.1.8 Relatório final de auditoria***

A versão *draft* do relatório foi revista pelo auditor operacional, e posteriormente enviada ao director da DAI para uma segunda revisão. Na sequência, é emitido o relatório final.

#### ***2.2.4.1.9 Divulgação do relatório final de auditoria***

O guia de implementação 2440 do IIA estabelece que “o responsável pela auditoria interna deve divulgar os resultados aos destinatários apropriados”.

A versão final do relatório é enviada ao Conselho de Administração, ao responsável do departamento de Gestão de Risco e à direcção da área auditada.

#### ***2.2.4.1.10 Follow –up***

De acordo com o guia de implementação 2500 do IIA, “o responsável pela auditoria deve estabelecer um processo de *follow-up*, para monitorizar e assegurar que as acções da gestão foram eficazmente implementadas ou que os gestores superiores aceitaram o risco de não tomar qualquer medida”. Assim, apresenta-se de seguida o modelo de quadro utilizado para registar o acompanhamento da implementação das recomendações.

**Quadro 4 – Quadro de *follow-up***

Empresa	Recomendação DAI	Comentários Operação	Responsáveis pela implementação	Participantes na implementaçã	Data de conclusão da implementaçã	Estado

**Fonte:** Direcção de Auditoria Interna – Wayfield

#### **2.2.4.1.11 Auditoria ao Grupo Luís Vicente**

##### **2.2.4.1.12 Planeamento**

O planeamento de uma auditoria é um processo contínuo e dinâmico uma vez que no decorrer do trabalho de auditoria podem surgir situações que impliquem a mudança da estratégia de auditoria anteriormente definida.

Conforme já foi referido acima, são várias as empresas/unidades de negócio que compõem este grupo, no entanto, esta auditoria incidiu-se nas empresas/unidades de negócio Luís Vicente, SA, Global Frut e MARL.

É de salientar, que as empresas do Grupo Luís Vicente, ainda não tinham sido auditadas pela DAI, sendo esta, portanto, a primeira vez.

No ano de 2016, a DAI realizou um trabalho relativamente àquele grupo, que consistiu em obter o entendimento das empresas do grupo e dos negócios, avaliar os riscos associados e a partir daí sugerir futuras auditoria a determinadas áreas. Este trabalho resultou na emissão de um relatório, onde constava o levantamento efectuado dos processos e procedimentos inerentes às empresas/unidades de negócio daquele grupo.

#### ***2.2.4.1.13 Objectivo***

A auditoria às empresas/sociedades acima referidas tinha como objectivo:

- analisar de forma mais aprofundada os procedimentos e actividades de controlo;
- realização de testes de efectividade operacional com vista à identificação de oportunidades de melhoria.

Foram auditadas as sociedades Luís Vicente, SA e Global Frut, mais concretamente a Direcção de Operações e Logística, e a equipa de Gestão de *Stocks* da Direcção de Qualidade e Desenvolvimento.

#### ***2.2.4.1.14 Comunicação da auditoria***

A comunicação da auditoria foi efectuada formalmente, via e-mail, com uma semana de antecedência.

#### ***2.2.4.1.15 Recolha de informação***

Foram efectuadas deslocações às áreas a auditar, de forma a poder-se observar o ambiente de trabalho, as suas características físicas bem como conhecer as pessoas e a natureza das operações ali desenvolvidas. Foram também realizadas reuniões designadamente, com o Director Geral do grupo, os responsáveis das áreas a auditar, de forma a obter mais informações que permitissem conhecer e descrever os procedimentos ali realizados.

#### ***2.2.4.1.16 Execução***

Para a realização dos testes de efectividade operacional, tomou-se em conta o trabalho acima referido (do levantamento dos processos e procedimentos) bem como as actividades de controlo efectuadas pela equipa de Gestão de *Stocks*, nas suas validações diárias/semanais/mensais.

Neste sentido, obteve-se junto da operação, a lista onde consta as validações diárias/semanais/mensais que fazem, com descrição das tarefas a realizar, os sistemas sobre os quais essas validações são efectuadas/ou onde as informações são registadas (Sage-X3 ou Omnigest) e a pessoa responsável pela validação.

Foram seleccionadas os seguintes testes/análises a efectuar:

- Teste OMNIGEST vs X3
- Teste Exportação Dados para a Contabilidade
- Contagem de *Stocks* - Inventários Mensais (Luís Vicente, SA e Global Frut)

- Análise e Registo de Inventários (Luís Vicente, SA e Global Frut)
- Contagem de *Stock* - Inventários Diários MARL
- Análise e Registo de Inventários MARL
- Resumo Existências
- Fecho Mensal *Stocks*
- Teste Rastreabilidade (mercadoria)
- Teste 5 Ordens Compra

Desse conjunto de testes acima referidos, a tarefa da estagiária consistiu, especificamente, em realizar os testes de efectividade operacional relativamente à rastreabilidade e às 5 ordens de compra.

### **Rastreabilidade (mercadoria)<sup>19</sup>**

Sempre que seja solicitada a rastreabilidade de uma mercadoria, por exemplo, na sequência de uma reclamação submetida por um cliente sobre a qualidade do produto, a operação deve realizar uma análise de rastreabilidade para o produto reclamado. Neste sentido, para testar a efectividade operacional desta funcionalidade, adquiriu-se num supermercado um produto da marca da empresa auditada. O teste consistiu em verificar se, partindo das informações constante no produto, nomeadamente, o lote de expedição (externo), conseguir-se-ia obter as seguintes informações:

- Lote de origem desse produto;
- O respectivo produtor/fornecedor;

---

<sup>19</sup> Rastreabilidade é “a capacidade de detectar a origem e de seguir o rasto de um género alimentício, de um alimento para animais, de um animal produtor de géneros alimentícios ou de uma substância, destinados a ser incorporados em géneros alimentícios ou em alimentos para animais, ou com probabilidades de o ser, ao longo de todas as fases da produção, transformação e distribuição.” Artigo 3.º, n.º 15 do Regulamento (CE) N.º 178/2002 DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO de 28 de Janeiro de 2002

É um procedimento exigido por lei, à toda empresa do ramo alimentar. Conforme o Artigo 18º do Regulamento (CE) N.º 178/2002 DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO de 28 de Janeiro de 2002, “os operadores das empresas do sector alimentar e do sector dos alimentos para animais devem estar em condições de identificar o fornecedor de um género alimentício, de um alimento para animais, de um animal produtor de géneros alimentícios, ou de qualquer outra substância destinada a ser incorporada num género alimentício ou num alimento para animais, ou com probabilidades de o ser”, isto é, “devem dispor de sistemas e procedimentos que permitam que essa informação seja colocada à disposição das autoridades competentes, a seu pedido.”

- Todas as fases pela qual o produto passou, desde a chegada às instalações da empresa até à sua expedição, isto é, se passou simplesmente pela zona do *picking*.

Assim, o objectivo era verificar se esse procedimento é exequível, na medida em que o mesmo é importante para dar resposta a situações em que seja necessário proceder ao bloqueio ou recolha do referido produto associado à um determinado lote.

### **Teste às 5 ordens de compra**

A operação (área comercial), relativamente às compras, verifica se as quantidades recepcionadas correspondem às quantidades facturadas pelo fornecedor. Se tal não se acontecer, é emitida uma reclamação e esta é comunicada à contabilidade para que se proceda ao bloqueio do pagamento da referida factura, até que seja emitida uma nova factura com a correcção das quantidades ou que se proceda à emissão de uma nota de débito ou crédito. Não obstante o mencionado anteriormente, o Departamento Comercial estabeleceu (uma margem a partir da qual pondera-se efectuar uma reclamação) que, para diferenças que não ultrapassem os 2,5% sobre a quantidade recepcionada, não são efectuadas reclamações.

Relativamente a este teste, a tarefa da estagiária consistiu em confrontar as quantidades constantes nos pedidos de compra, nas guias de recepção e nas facturas emitidas pelo fornecedor, e verificar se são iguais, e para os casos em que houvesse diferenças, se estas se encontravam dentro dos limites determinados pelo Departamento Comercial, ou verificar junto da operação, qual o procedimento efectuado diante das diferenças apuradas.

Relativamente às vendas, são verificadas se as quantidades expedidas (guia de remessa) correspondem às quantidades recepcionadas pelo cliente (termo de recepção de mercadorias). Em caso de devolução ou não recepção da mercadoria por parte do cliente, procede-se à emissão da guia de devolução e ao desconto da mesma na factura a ser emitida ao cliente. Para as mercadorias devolvidas, assim como para as que foram recepcionadas pelo cliente, se houver diferenças de peso, são efectuados acertos em sistema (Sage-X3), procedimento denominado DIF – divergências à expedição.

Neste sentido, a tarefa da estagiária compreendia, partindo das 5 ordens de compra que constituíram a amostra, a actividade de seleccionar todas as guias de expedição associadas a essas ordens de compra, exceptuando os casos para os quais os clientes sejam clientes X3, isto é, clientes "internos" (MARL e Açores), uma vez que para estes, apenas se procede à transferência de mercadoria entre estabelecimentos e não vendas entre sociedades. O teste consistiu em verificar se a quantidade expedida corresponde à quantidade facturada ao cliente, e para os casos em que havia diferenças, se haviam documentação de suporte às diferenças, as guias de devolução (GSD) e os acertos efectuados em sistema (DIF – divergências à expedição).

#### **Contagem de *Stocks* (MARL, Global Frut, Luís Vicente)**

A estagiária também acompanhou e colaborou nas contagens efectuadas aos *stocks* dessas empresas.

##### ***2.2.4.1.17 Relatório preliminar***

Após a conclusão dos procedimentos de auditoria, foi emitido um relatório com as principais conclusões e recomendações do trabalho efectuado.

##### ***2.2.4.1.18 Conclusão***

Morais & Martins (2013) alertam que de acordo com o princípio da transparência, o auditor não deve relatar nada sem previamente discutir os resultados com os auditados, recolhendo os seus pontos de vista sobre as conclusões e recomendações.

O guia de implementação 2440 do IIA faz referência de que “a discussão das conclusões e recomendações é habitualmente conseguida no decorrer da auditoria e/ou em reuniões após a conclusão da auditoria (entrevista de encerramento) ”.

Foi neste sentido, que realizaram-se reuniões com os responsáveis das áreas no final da auditoria, e foram apresentadas e discutidas as principais conclusões, por forma a garantir que não se verificam mal entendidos sobre os factos nem incompreensão de factos.

#### ***2.2.4.1.18.1 Relatório final de auditoria***

Pinheiro (2014) advoga que o relatório é o resultado final do trabalho do auditor interno onde completa: diagnóstico preliminar, os testes efectuados, o trabalho de campo, as conclusões e recomendações.

Assim, foi emitida a versão inicial do relatório para revisão do director da DAI, e atendendo às considerações que fizer, é emitido o relatório final.

#### ***2.2.4.1.18.2 Divulgação do relatório final de auditoria***

A Norma 2440 do IIA (2016) estabelece que “o responsável pela auditoria interna deve comunicar os resultados às partes apropriadas”.

Assim, a versão final do relatório é enviada ao Conselho de Administração, ao responsável do departamento de Gestão de Risco e à direcção da área auditada. Isto é, àqueles cujo a posição lhes confere o poder de tomar as acções correctivas ou garantir que poderão ser tomadas.

#### ***2.2.4.1.19 Follow –up***

Segundo Morais & Martins (2013), “os objectivos do *follow-up* são o efeito das recomendações de Auditoria, o *follow-up* das decisões da gestão e uma avaliação da correcta implementação das recomendações”. É um processo contínuo de acompanhamento da implementação das recomendações. Assim, foi elaborado o quadro, conforme o modelo apresentado no Quadro 4, onde é efectuado o registo do acompanhamento da implementação das recomendações.

### **2.2.5 Estudo de caso: Avaliação da percepção dos auditados sobre a auditoria interna**

Diversos autores revelam o importante papel da auditoria interna e o seu contributo cada vez maior para as organizações. Constitui função do auditor interno a avaliação do sistema de controlo interno, os procedimentos inerentes às actividades, identificar e promover tarefas que acrescentam valor à organização e contribuir para eliminar desperdícios e tarefas desnecessárias, detectar erros e promover as devidas recomendações, auxiliar a empresa na identificação de oportunidades de melhoria, tendo

em conta os objectivos definidos pela organização com vista a que os mesmos sejam alcançados.

Sendo assim, o auditor deve ser visto como um parceiro, que orienta os colaboradores por meio das análises e avaliações que faz, contribui para melhoria dos processos e procedimentos da empresa, constituindo-se uma mais-valia para a organização.

Principalmente durante a realização da segunda fase do estágio, correspondente à realização de actividades na vertente de auditoria operacional, que permitiu a estagiária um maior contacto com os colaboradores, esta pôde perceber que a abordagem, o relacionamento que se estabelece com o auditado e a percepção que os mesmos têm da auditoria interna, influencia a abertura, motivação e estado de espírito dos auditados em contribuir para realização das auditorias e conseqüentemente a implementação das medidas correctivas decorrentes das recomendações emitidas pelo auditor interno e a qualidade do trabalho de auditoria. Assim, a estagiária entendeu ser interessante desenvolver um estudo no sentido de recolher dos colaboradores a sua percepção sobre a auditoria interna.

O desenvolvimento do estudo foi efectuado após terminado o estágio, tendo reunido consentimento e apoio da entidade acolhedora do estágio.

Para a presente pesquisa, foi utilizado como metodologia um estudo de caso. Defende Yin (2001:19) que o estudo de caso é a metodologia de investigação mais indicada quando a) se está perante questões do tipo “como?” e “porquê?”; b) o investigador detém controlo limitado dos acontecimentos; e, c) o foco de investigação está voltado para fenómenos contemporâneos que fazem parte do contexto de vida real.

Assim, e uma vez que a auditoria interna na empresa acolhedora, existe à relativamente pouco tempo, importa aferir, se esta função é bem vista e acolhida pelos colaboradores, isto é, verificar se a visão actual do papel da auditoria é equiparada à percepção dos auditados, pois a percepção que os mesmos têm reflectir-se-á na motivação/contributo dos mesmos para a realização das auditorias, sendo este o objectivo deste estudo.

Assim sendo, para a recolha dos dados, definiu-se realizar um questionário (ver apêndice 1) com perguntas fechadas e directas com opções de respostas de escolha múltipla, enviado por correio electrónico aos colaboradores (dos clientes da Wayfield)

com explicação das intenções da pesquisa. O questionário foi elaborado baseando-se no estudo de Araújo & Sanches (2016), com ligeiras adaptações.

Quanto à estrutura do questionário, este está organizado em dois grupos, num total de 23 perguntas objectivas, sendo o primeiro grupo constituído por 6 questões através das quais procura-se traçar o perfil profissional dos respondentes e as outras 17 questões com objectivos específicos, para identificar o posicionamento dos respondentes frente a actuação da auditoria interna.

Contudo, este trabalho apresenta algumas limitações relacionadas sobretudo com o curto espaço de tempo para recolha e tratamento de dados, limitações na obtenção de respostas aos questionário e escassez de bibliografias científicas que permitissem um melhor aprofundamento relativamente ao foco do estudo.

#### ***2.2.5.1 População-alvo***

Procurou-se que constituíssem população-alvo do presente estudo, todas as pessoas de áreas, sobre as quais a DAI tivesse realizado auditoria.

A DAI no âmbito das suas atribuições, realizou trabalhos de levantamentos dos processos e procedimentos de algumas áreas de algumas empresas (clientes), com vista a obter entendimento dos mesmos e identificar áreas auditáveis, para assim sugerir/programar auditorias futuras.

Uma vez que este trabalho implicou o contacto directo com algumas pessoas, decidiu-se incluí-las também no âmbito deste estudo.

Neste sentido, para a recolha de dados foi enviado um questionário a 150 colaboradores dos diversos clientes da Wayfield, tendo sido obtidas 39 respostas, o que representa um índice de retorno de 26%.

#### ***2.2.5.2 Apresentação e análise de resultados***

Neste ponto são apresentados, em gráficos, os resultados obtidos sobre a perspectiva dos auditados sobre a auditoria interna, através da recolha de dados por meio de questionários, de acordo com a metodologia anteriormente descrita.

### 2.2.5.2.1 Perfil dos respondentes

#### ✓ 1 - Género

Do total de respostas recebidas, verificou-se que 44% dos respondentes são do género masculino e 56% são do género feminino.

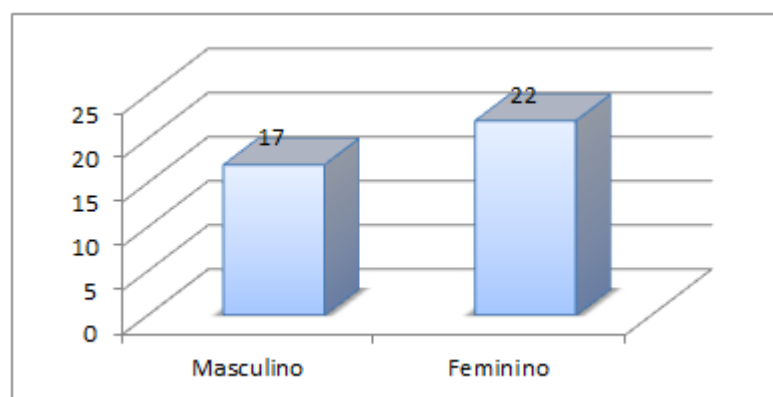


Figura 4 – Colaboradores: Género

Fonte: Elaboração própria

#### ✓ 2 – Idade

Relativamente à idade, 33% têm até 35 anos; 38% têm entre 36 e 45 anos; 26% entre 46 e 55 anos e 3% têm idade superior a 56 anos.

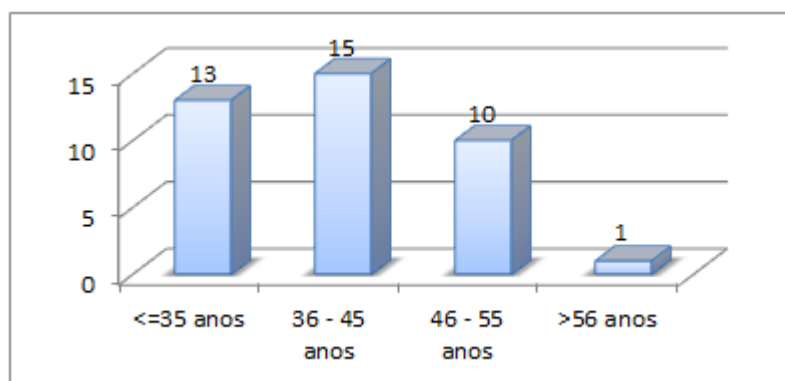


Figura 5 – Colaboradores: Idade

Fonte: Elaboração própria

#### ✓ 3 - Formação académica

Ao nível da formação académica, verifica-se que 46% dos respondentes têm o ensino secundário; 33% dos respondentes possuem licenciatura; 8% possuem pós-graduação; 13% obtiveram mestrado, e nenhum possui doutoramento nem mencionou outra opção.

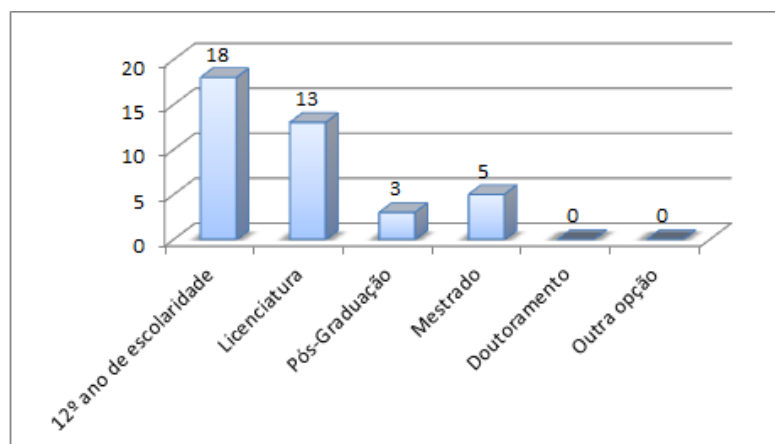


Figura 6 – Colaboradores: Formação académica

Fonte: Elaboração própria

#### ✓ 4 - Área de actuação na organização

Uma vez que se trata de respondentes de empresas de variados ramos de negócio, a área de actuação é bastante variável. Em relação a área de actuação na organização em que estão inseridos, 23% são da área financeira; 31% da área administrativa; 10% da área de logística; 2% da direcção geral, 13,6% da área comercial e restantes têm 3% cada (incluindo área da indústria, logística e qualidade, produção, técnica e produção, sistemas de informação, qualidade, marketing e arquitectura).

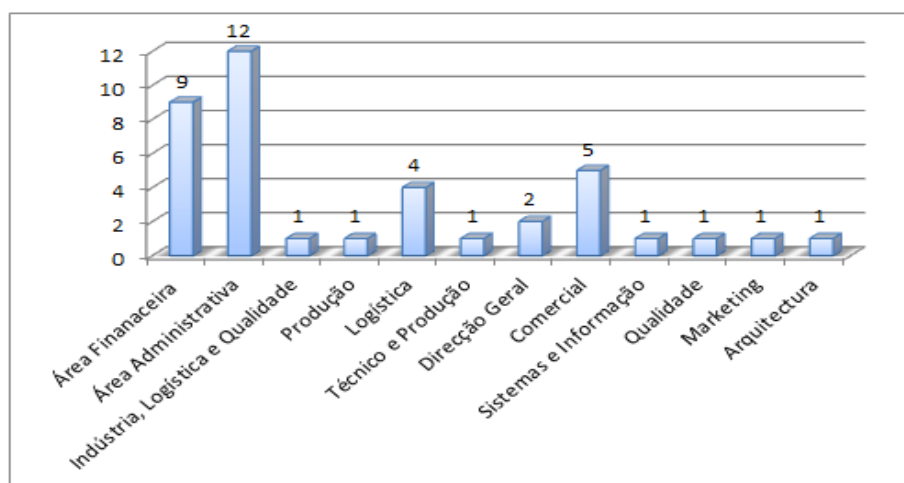


Figura 7 – Colaboradores: Área de actuação na organização

Fonte: Elaboração própria

#### ✓ 5 - Função na organização

Na actividade da organização, verificou-se que 26% são Directores/Presidente; 5% gestores; 31% são chefes/responsável de área e 38% ocupam funções que não são de chefia.

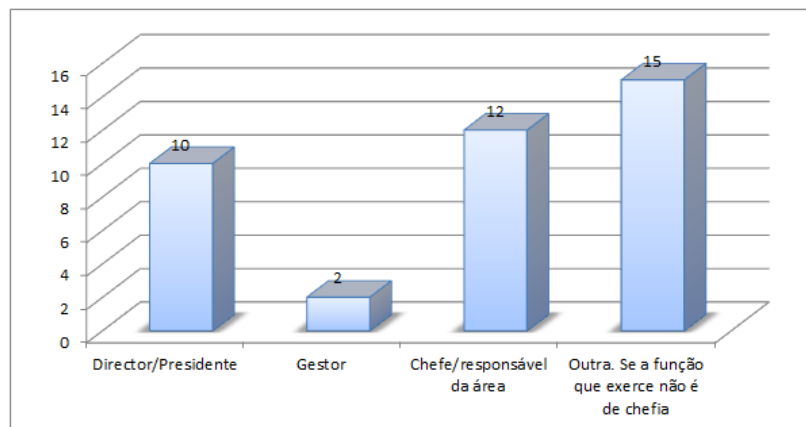


Figura 8 – Colaboradores: Função na organização

Fonte: Elaboração própria

### ✓ 6 – Antiguidade na função

Relativamente à antiguidade na função, 38% dos auditados exercem a actividade há um tempo inferior a 5 anos; 18% entre 6 e 10 anos; 26% entre 11 e 15 anos; 10% entre 16 e 20 anos e 8% superior a 20 anos.

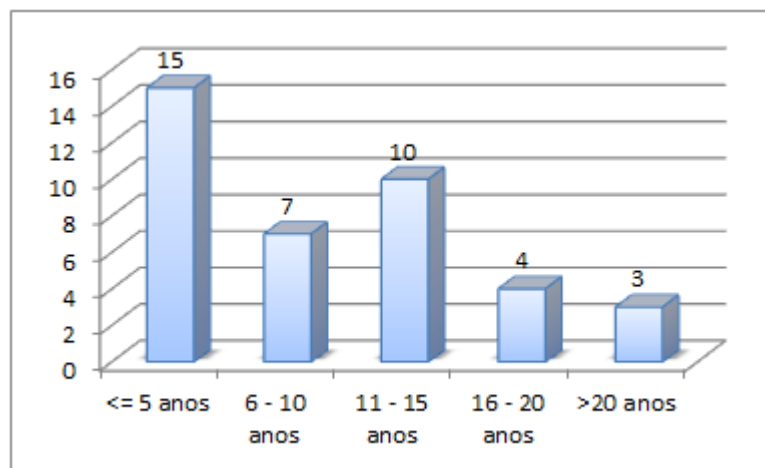


Figura 9 – Colaboradores: Antiguidade na função

Fonte: Elaboração própria

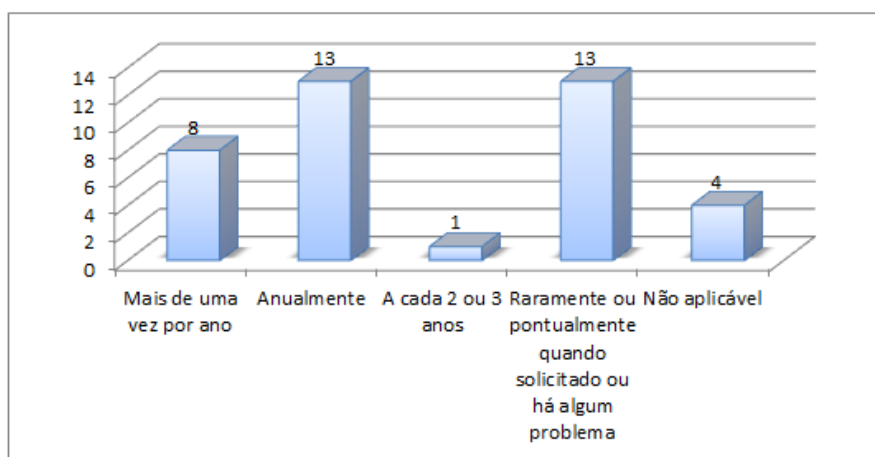
As primeiras 6 questões tiveram como objectivo traçar o perfil profissional dos respondentes. Pôde-se verificar que o grupo dos respondentes está constituído por 22 mulheres e 17 homens. Os respondentes com idade entre os 35 e 46 anos, e com formação até o termo do ensino secundário representam maior fatia, num total de 15 e 18, respectivamente. A área de actuação na organização que reuniu maior número de respondentes é a área administrativa, tendo-se obtido um total de 12 respostas. Os respondentes que ocupam funções na organização que não são de chefia, representam

maior fatia, tendo-se obtido um total de 15 respostas. Percebe-se também pelo respectivo gráfico que maior parte dos respondentes, num total de 15, possui apenas até 5 anos de experiência.

#### 2.2.5.2.2 *Posicionamento dos auditados em relação a função de auditoria interna*

As perguntas 7 à 23 reflectem a percepção dos auditados relativamente a função da auditoria interna. As questões foram apresentadas com 5 alternativas de resposta (à excepção da questão 11), seguindo a escala de Lickert, que nos “permite medir as atitudes e conhecer o grau de conformidade do entrevistado com qualquer afirmação proposta. Uma boa escala de Likert deve ser simétrica, ou seja, conter o mesmo número de categorias positivas e negativas. É recomendável que tenha um ponto central, de modo que os entrevistados possam seleccionar essa opção em caso de indecisão ou neutralidade”<sup>20</sup>. Sendo assim, seguindo esta escala que mede respostas positivas ou negativas de determinada questão, considerou-se as duas primeiras opções como percepção positiva, as duas seguintes como percepção negativa, e a última como opção neutra (à excepção da questão 8, onde a ordem das opções, por lapso, estão invertidas, isto é, as duas primeiras como percepção negativa, e as duas seguintes como percepção positiva).

#### ✓ 7 – Com que frequência a sua área é sujeita a Auditoria Interna?



**Figura 10** – Colaboradores: Frequência da auditoria

**Fonte:** Elaboração própria

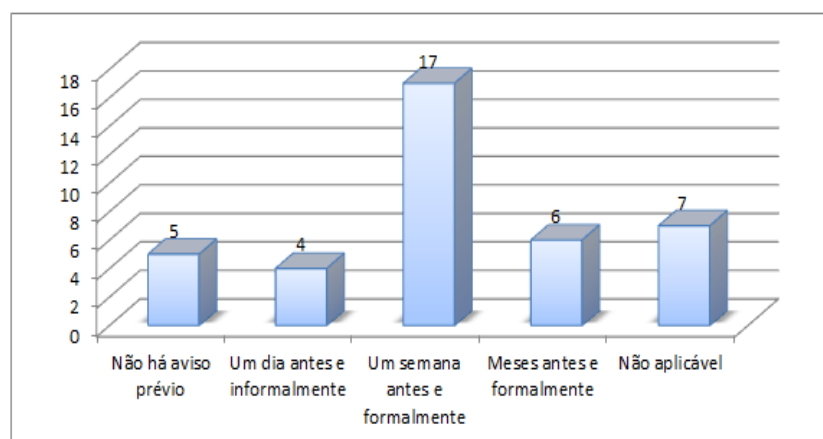
---

<sup>20</sup> Obtido do <https://www.netquest.com/blog/br/escala-likert>. Consultado em 10 de Setembro de 2017.

As respostas a esta questão mostram que não há uma convergência relativamente à frequência de auditorias realizadas. Observa-se que existem áreas sobre as quais, a Auditoria Interna realiza auditorias com mais frequência, e em outras, em que as auditorias tendem a ser mais esporádicas. Das respostas obtidas, 33% dos respondentes afirmam serem alvos de auditorias “anualmente”, e a mesma percentagem de respondentes, 33%, afirmam serem alvos de auditoria “raramente ou pontualmente quando solicitado ou há algum problema”.

Observa-se, ainda, que apenas 3% dos respondentes afirmaram que as suas áreas são sujeitas à Auditoria Interna “a cada 2 ou 3 anos”.

✓ **8 – Quando e como a Auditoria Interna informa a área sobre o início dos trabalhos?**



**Figura 11** – Colaboradores: Comunicação da auditoria

**Fonte:** Elaboração própria

No que toca à forma e antecedência de comunicação das auditorias, os respondentes apontaram que a auditoria é comunicada, maioritariamente, “uma semana antes e formalmente”, tendo essa opção acolhido 44% das respostas. Contudo, 18% dos respondentes foram neutros quanto à essa questão, seguida da opção “meses antes e formalmente” que obteve 15% das respostas.

Nota-se, pelo gráfico *supra*, uma tendência para percepção positiva relativamente à antecedência e forma de comunicação das auditorias.

✓ 9 – Como reage quando recebe a informação que haverá uma auditoria?

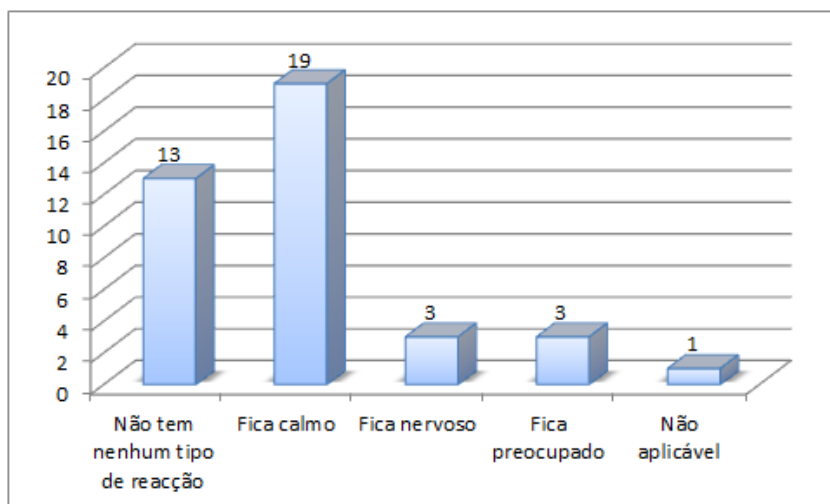


Figura 12 – Colaboradores: Reacção à comunicação da auditoria

Fonte: Elaboração própria

Os dados ilustrados no gráfico, mostram-nos claramente que o maior número de respostas converge para as duas primeiras opções, em que, 33% dos respondentes assumiram que “não tem nenhum tipo de reacção”, e 49% “fica calmo”, quando comunicados de que a sua área será alvo de uma auditoria. Apontam assim, para uma percepção positiva relativamente à reacção face a comunicação da auditoria.

Nota-se, ainda, que 3% dos respondentes tiveram um posição neutra face a questão apresentada.

✓ 10 - Qual é o seu conhecimento sobre os processos das auditorias efectuadas na sua área?

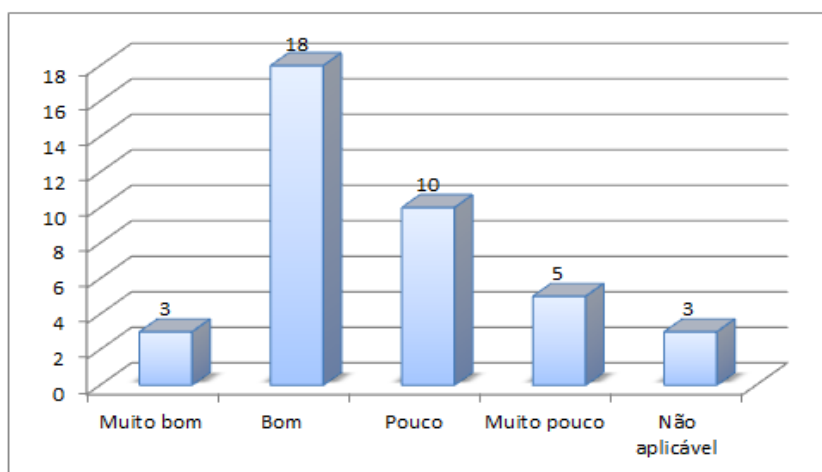


Figura 13 – Colaboradores: Conhecimento dos processos de auditoria

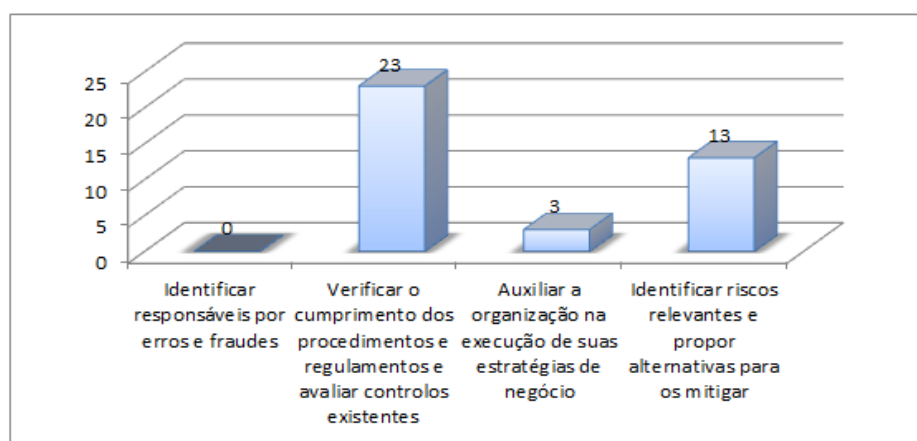
Fonte: Elaboração própria

Os dados apontaram que a maioria dos respondentes têm uma percepção positiva dos processos de auditoria interna desenvolvidos na sua área, uma vez que 46% dos respondentes consideram ter um “bom” conhecimento a respeito da questão.

Não obstante, observa-se também uma considerável inclinação para a percepção negativa, neste aspecto em concreto de conhecimento sobre os processos de auditorias efectuadas nas respectivas áreas, que apontam para os 26% dos respondentes que consideram ter “pouco” conhecimento dos processos de auditoria interna.

Repara-se ainda, que 13% dos respondentes afirmaram ter muito pouco conhecimento sobre esse aspecto.

✓ **11 - Na sua opinião, qual é o objectivo principal da Auditoria Interna?**



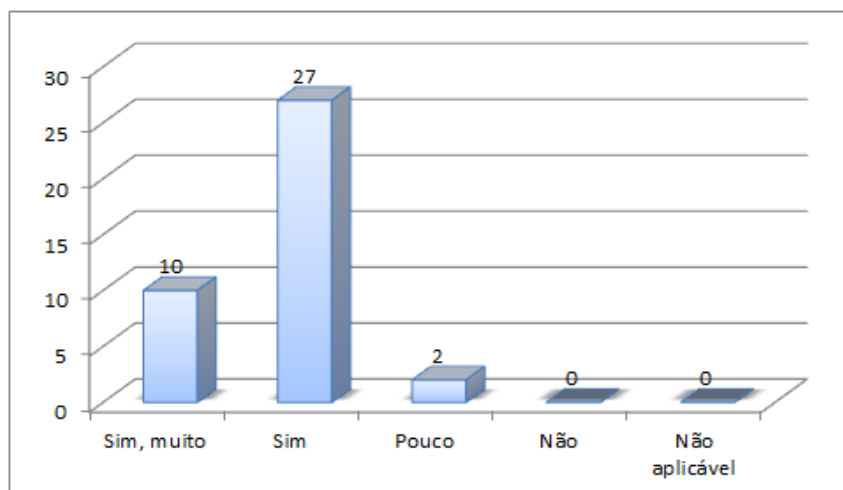
**Figura 14** – Colaboradores: Objectivo principal da auditoria interna

**Fonte:** Elaboração própria

Constata-se que a maioria dos respondentes, equivalente a 59%, apontaram como principal objectivo da auditoria interna “verificar o cumprimento dos procedimentos e regulamentos e avaliar controlos existentes”, seguido de “identificar riscos relevantes e propor alternativas para os mitigar, com 33%.

É notável, sublinha-se, que nenhum dos respondentes considera “identificar responsáveis por erros e fraudes” como objectivo principal da auditoria interna. Isto denota que a visão dos colaboradores das empresas (clientes) da Wayfield relativamente à auditoria interna, já não é a mesma de períodos passados, onde existia medo e o auditor era visto como “carrasco” de caça aos erros e irregularidades.

✓ **12 - Acredita que a Auditoria interna agrega valor para a empresa?**



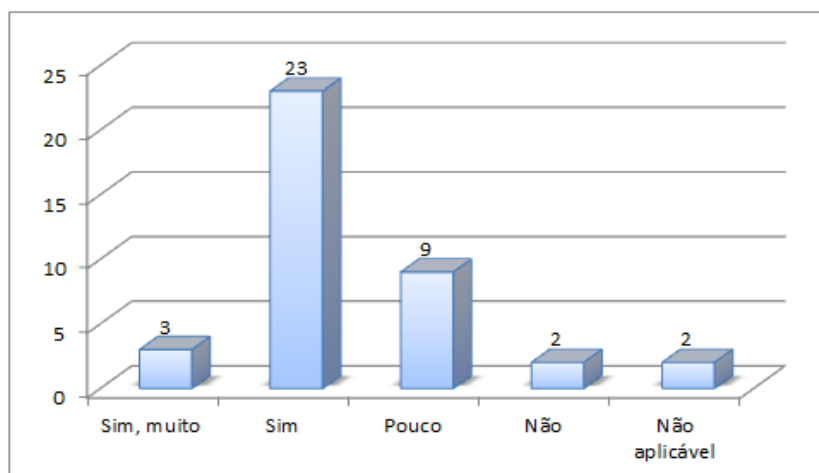
**Figura 15** – Colaboradores: Auditoria interna vs agregar valor

**Fonte:** Elaboração própria

Os resultados mostram que, a esmagadora maioria das respostas tendem para uma percepção positiva a respeito do contributo da auditoria para a organização, sendo que 69% dos respondentes acreditam que a auditoria interna agrega valor para a empresa e 26% dos respondentes acreditam que a auditoria interna agrega, e muito, valor para a empresa, o que indica que as práticas de auditoria interna são bem vistas pelos respondentes.

Não foram registadas nenhuma respostas neutras tão pouco respostas cuja opinião indicasse que a auditoria interna não agrega valor à organização.

✓ **13 - A Auditoria interna contribui para a melhoria do seu desempenho?**



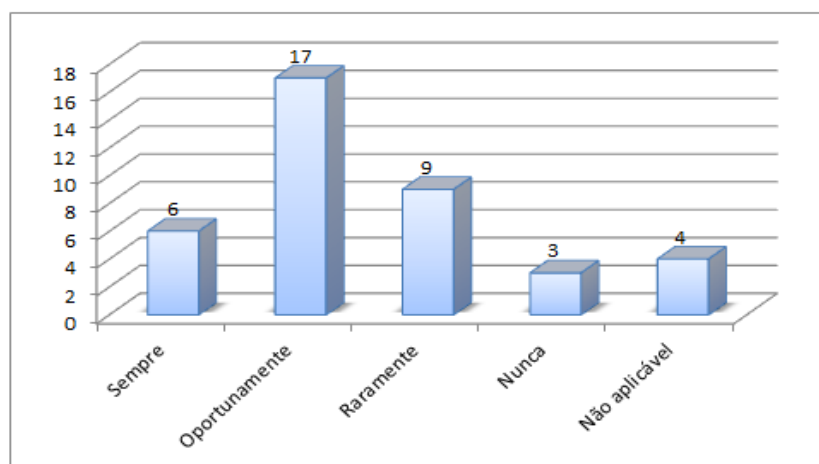
**Figura 16** – Colaboradores: Auditoria interna vs melhoria de desempenho

**Fonte:** Elaboração própria

O gráfico mostra que a maioria das respostas aponta que a auditoria interna contribui particularmente para a melhoria do desempenho dos próprios respondentes, sendo que 59% responderam “sim”. Nota-se, ainda, que apenas 8% das respostas reflecte a opinião de que a auditoria interna contribui muito a melhoria do desempenho dos colaboradores. Não obstante, 23% dos respondentes consideram que a auditoria interna contribui pouco para melhoria de seus próprios desempenhos.

Contudo, no geral, as opiniões confluem para uma percepção positiva do contributo da auditoria interna para melhoria dos seus desempenhos, de maneira que percebe-se o reconhecimento que é dado a auditoria interna e a compreensão da mesma como uma importante ferramenta para melhoria dos processos e procedimentos, da empresa, mas também, dos próprios colaboradores da empresa.

- ✓ **14 - Existe comunicação informal (durante o trabalho ou em reuniões de encerramento) dos resultados dos trabalhos de auditoria, quando necessária?**



**Figura 17** – Colaboradores: Comunicação informal dos trabalhos de auditoria interna

**Fonte:** Elaboração própria

Os resultados apontam para percepção positiva dos respondentes, dado que 44% afirmou existir “oportunamente” comunicação informal dos resultados de auditoria durante o seu processo ou em reuniões de encerramento, e 15% afirmou existir “sempre” essa comunicação, o que revela utilização de boas práticas de auditoria interna na realização dos trabalhos.

O gráfico mostra, ainda, uma parte dos respondentes, cuja opinião tende para percepção negativa, dado que 23% afirmou que “raramente” são efectuadas comunicação informal

dos resultados, e ainda uma pequena parte, correspondente a 8%, afirmou que “nunca” houve essa comunicação.

✓ **15 - Como avalia a eficácia dos trabalhos de Auditoria Interna?**

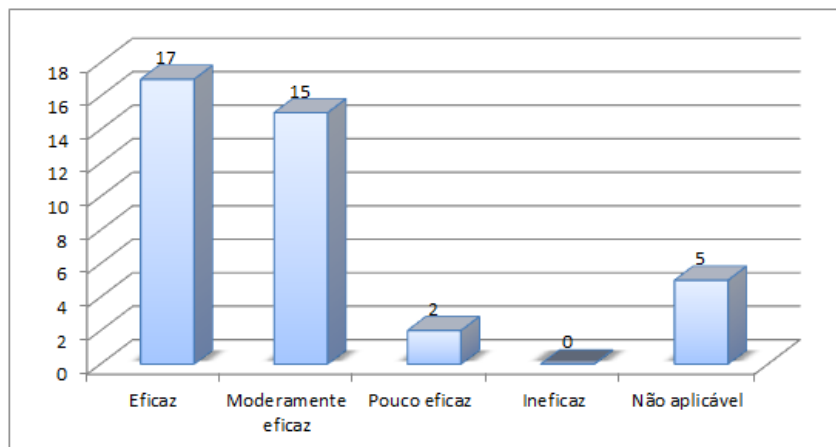


Figura 18 – Colaboradores: Eficácia dos trabalhos de auditoria interna

Fonte: Elaboração própria

As repostas variam maioritariamente entre “eficaz” e “moderadamente eficaz”, com 44% e 38% de respostas, respectivamente. O que indica claramente uma convergência para a percepção positiva dos colaboradores relativamente à eficácia dos trabalhos realizados pela auditoria interna.

Nota-se, ainda, que nenhum dos respondentes classificou o trabalho de auditoria interna de “ineficaz”, uma situação interessante de se registar.

✓ **16 - Como avalia o desempenho dos profissionais de Auditoria Interna quanto aos trabalhos realizados na sua área?**

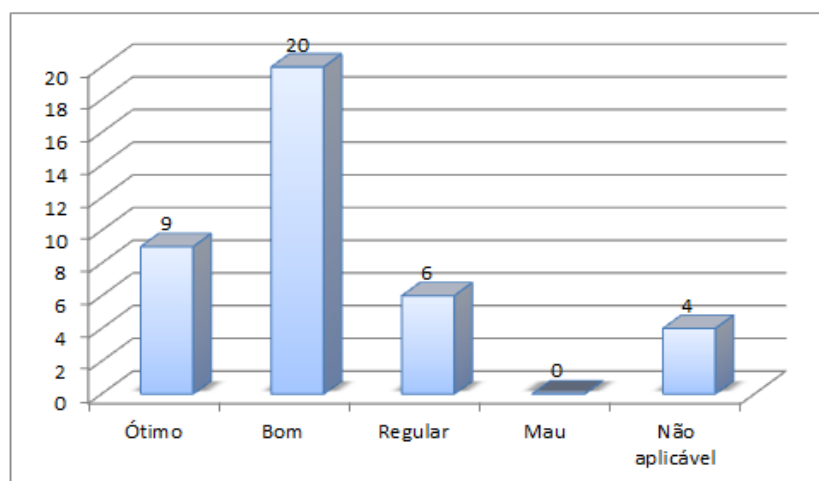


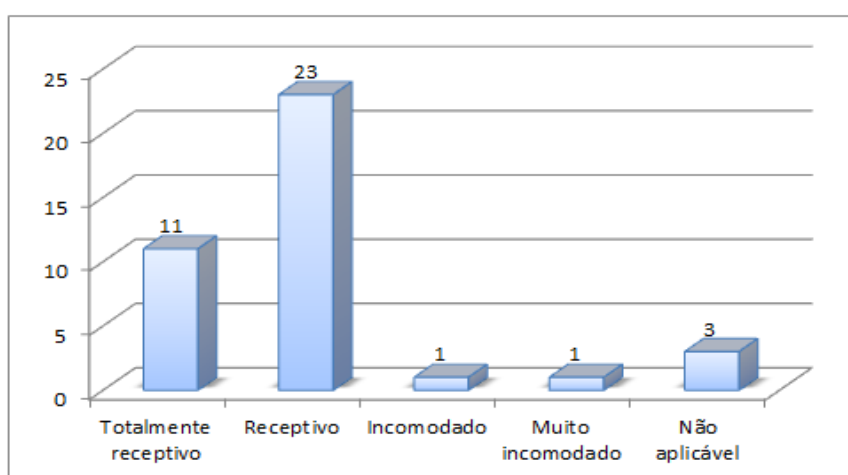
Figura 19 – Colaboradores: Desempenho dos profissionais de auditoria interna

Fonte: Elaboração própria

Assim como a questão 15, as respostas convergem para percepção positiva. O desempenho dos profissionais de auditoria interna foi classificado, na sua maioria como “bom” e “óptimo”, com 51% e 23% de respostas, respectivamente.

De notar ainda, que nenhum respondente classificou o desempenho dos profissionais de auditoria interna de “mau”. Isto denota que a equipa de auditoria interna reúne competências comportamentais e profissionais reconhecidas pelos respondentes.

✓ **17 - Como se comporta durante a evidência encontrada de uma deficiência/não conformidade?**



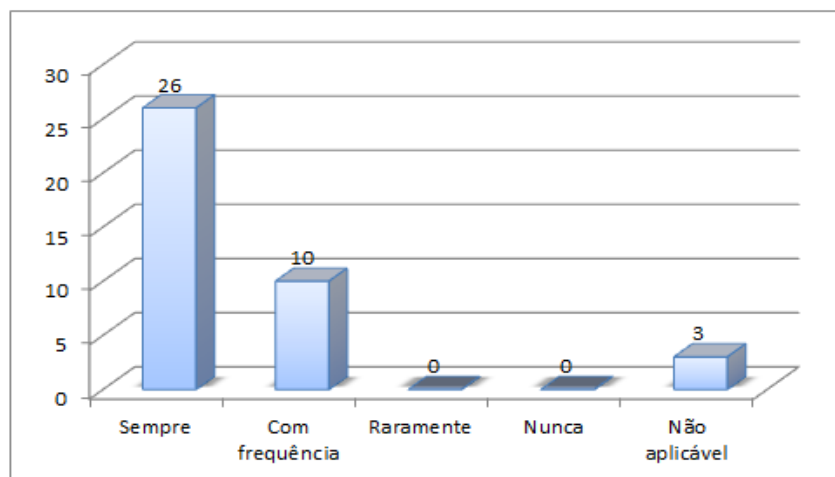
**Figura 20** – Colaboradores: Reacção face a evidência/não conformidade encontrada

**Fonte:** Elaboração própria

Quanto às deficiências/não conformidades encontradas, os resultados mostram que existe grande convergência para percepção positiva dos respondentes sobre esse aspecto, uma vez que 59% dos respondentes responderam que são “receptivos” às evidências encontradas e 28% responderam que são “totalmente receptivos”. O que indica não terem manifestado qualquer incómodo em relação às deficiências/não conformidades reportadas.

Note-se que apenas 3% dos respondentes sentiram-se incomodados com as evidências/não conformidades detectadas, o que significa que a maioria dos respondentes já está familiarizada com o trabalho da auditoria interna, encarando os auditores como coadjuvantes e não erroneamente como “fiscalizadores”.

✓ **18 - Costuma dar importância às evidências encontradas?**



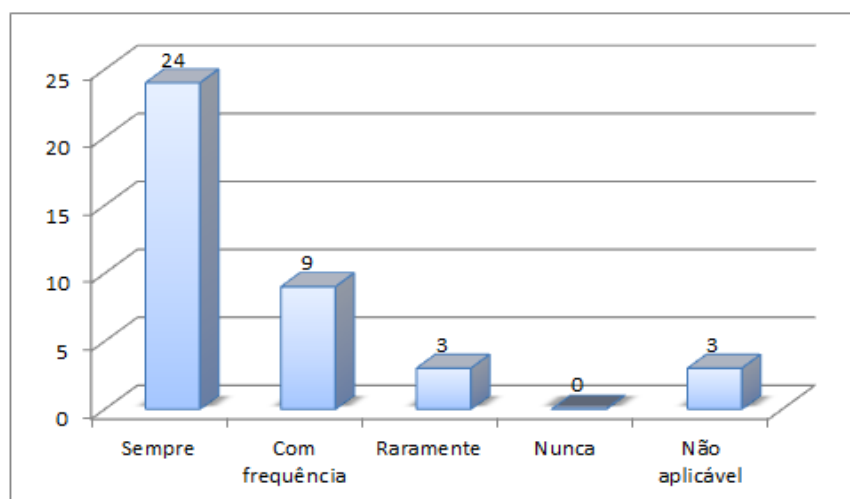
**Figura 21** – Colaboradores: importância que atribui às evidências

**Fonte:** Elaboração própria

Os resultados dessa questão mostram que as respostas convergem para uma percepção positiva dos respondentes, na medida em que a esmagadora maioria considera que importa “sempre” (67%) ou “com frequência” (26%) as evidências encontradas, o que indica os seus interesses no sentido de verem solucionados os problemas detectados.

É notável que nenhum dos respondentes apontou que raramente ou nunca dá importância às evidências encontradas, apesar de 8% não terem emitido opinião quanto a isso.

✓ **19 - Analisa as evidências encontradas?**



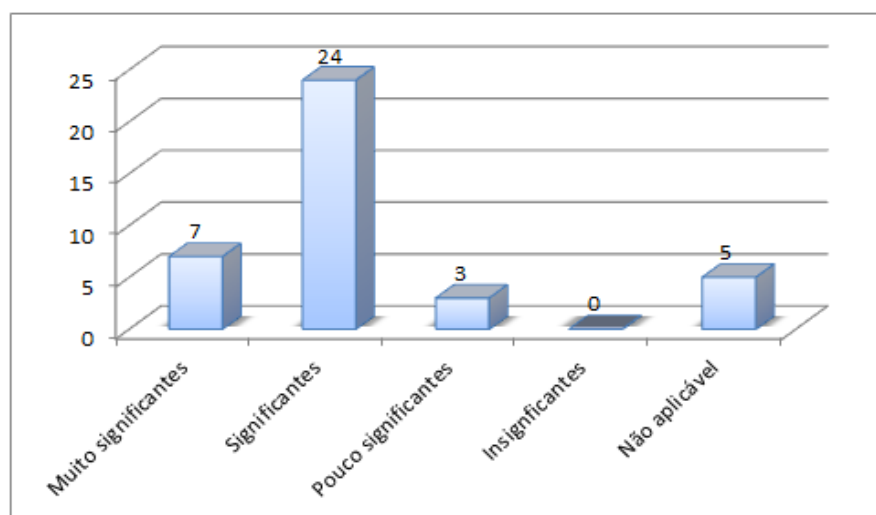
**Figura 22** – Colaboradores: Frequência com que analisa as evidências

**Fonte:** Elaboração própria

Esta questão está bastante relacionada com a anterior, ou se quisermos, vem no seguimento lógico daquela, e indica igualmente uma percepção positiva dos respondentes, sendo que 62% “sempre” analisa as evidências encontradas e 23% analisa “com frequência” tais evidências, o que revela um empenho dos respondentes em solucionar os problemas encontrados.

Os resultados também indicam-nos que nenhum dos respondentes aponta para o facto de “nunca” darem atenção às evidências encontradas, no sentido de analisá-las.

✓ **20 - Os resultados reportados pela Auditoria Interna no final dos trabalhos são:**



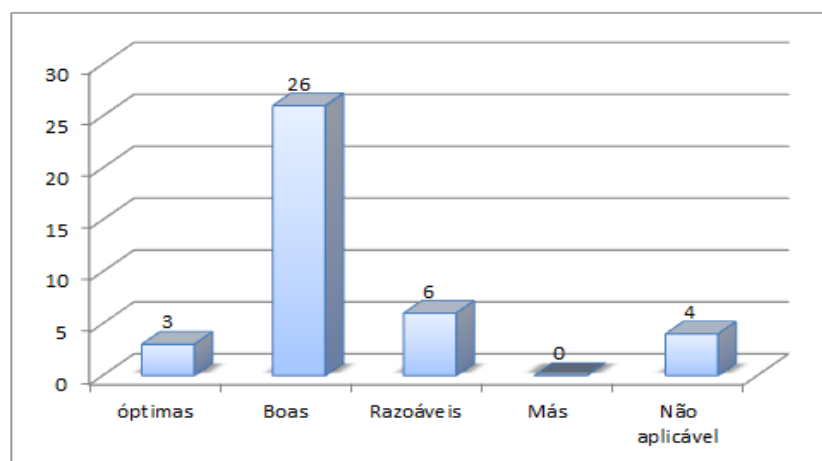
**Figura 23** – Colaboradores: Classificação dos resultados reportados pela auditoria interna

**Fonte:** Elaboração própria

Os resultados reportados pela auditoria interna, foram considerados, pela maioria dos respondentes como “significantes” (62%) e “muito significantes” (18%), o que indica uma percepção positiva sobre esse aspecto.

Nota-se, ainda, que poucos respondentes (8%) consideraram os resultados reportados “pouco significantes” e nenhum considerou os resultados de “insignificantes”.

- ✓ **21 - As recomendações da Auditoria Interna para as deficiências/não conformidades encontradas são:**



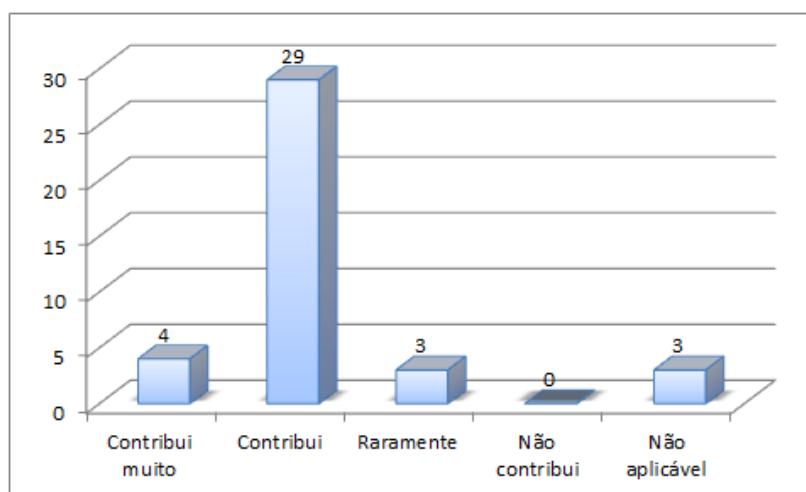
**Figura 24** – Colaboradores: Classificação das recomendações emitidas pela auditoria interna

**Fonte:** Elaboração própria

As recomendações foram consideradas de boa qualidade pelos respondentes, sendo que 67% dos respondentes consideraram-nas “boas”, o que indica uma percepção positiva sobre este aspecto, isto é, que acreditam que as recomendações contribuem para a melhoria dos processos.

Observa-se ainda que 8% dos respondentes consideraram as recomendações de “óptimas” e nenhum as considerou de “más”, o que reforça ainda mais a percepção positiva.

- ✓ **22 - As recomendações da Auditoria Interna contribuem para melhorar o alinhamento entre as actividades da sua área e a estratégia da empresa?**



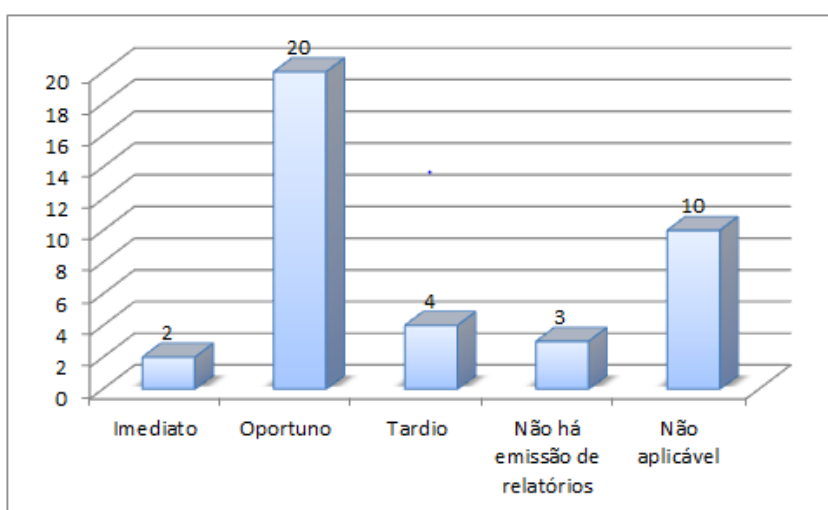
**Figura 25** – Colaboradores Contributo das recomendações

**Fonte:** Elaboração própria

Os respondentes apresentaram, pelas suas respostas, uma percepção bastante positiva, sobre o contributo das recomendações da auditoria interna para a melhoria do alinhamento das actividades com a estratégia da empresa, o que constitui um bom indicador para avaliação das práticas de auditoria interna existentes na Wayfiled. A análise das respostas mostra que as recomendações contribuem, e contribuem muito, tendo essas opções acolhido 79% e 10% de respostas, respectivamente.

Nenhum dos respondentes considerou que as recomendações não contribuem, apesar de ter-se obtido 8% de respostas neutras.

✓ **23 - O envio do relatório de auditoria à área é:**



**Figura 26** – Colaboradores: Tempestividade do relatório de auditoria

**Fonte:** Elaboração própria

A avaliação da tempestividade do relatório é positiva, dado que, como se pode observar no gráfico *supra* que ilustra tal situação, maior parte dos respondentes consideraram o envio dos relatórios “oportuno” (51%), e uma pequena parte, equivalente à 5% consideraram “imediatos”.

Não obstante, uma boa parte, correspondente a 26% dos respondentes, manteve-se neutra quanto a este aspecto.

### ***2.2.5.3 Discussão dos resultados***

Os resultados, de uma forma geral, apontam para uma percepção bastante positiva por parte dos colaboradores sobre a função da auditoria interna, o que demonstra boas práticas de auditoria interna por parte dos auditores internos e uma boa compreensão por parte dos colaboradores sobre o papel da auditoria interna. Isto é, a percepção dos colaboradores, vai de encontro à visão actual que deve prevalecer sobre esta importante função.

Por outro lado, mostra igualmente, que a concepção da auditoria interna como função de fiscalização e punição, hodiernamente, não está presente na visão dos colaboradores, antes pelo contrário, evidencia-se que visualizam na auditoria interna uma relação de parceria. Dito, resulta claro, e demonstra a boa estratégia de abordagem na realização das auditorias no sentido de divulgar e fazer perceber a função e o objectivo principal da Auditoria Interna e o seu contributo para as empresas, numa perspectiva de acrescentar valor.

A análise às respostas das perguntas 7, 8, 10, 11, 14, e 23, permite avaliar as boas práticas e a abordagem da auditoria interna. De acordo com as respostas obtidas que, no geral, apontam para uma percepção positiva, podendo-se concluir que são adoptadas boas práticas de auditoria e que os colaboradores têm bom conhecimento sobre o papel da auditoria interna.

Não obstante, observa-se na questão 14 uma tendência para a opção “raramente”, o que indica uma percepção negativa relativamente à esse aspecto. Isto significa, que há que se rever a forma de actuação da auditoria interna, pois afigura-se determinante discutir com o auditado as principais conclusões (resultados) do trabalho.

Observa-se, ainda, que relativamente à questão 7, uma boa parte dos respondentes afirmaram que suas áreas são auditadas de forma esporádica, mostrando assim uma percepção negativa dos respondentes face à essa questão. Todavia, essa percepção pode sugerir um entendimento dicotómico, na medida em que, pode-se depreender com esse resultado, que as referidas áreas não sejam consideradas pela auditoria interna como áreas críticas, ou como pode ser o caso de, dado o número de auditores que a equipa possui, priorizarem algumas áreas em detrimento de outras. Porém, é de se atender que os auditores internos devem adoptar uma postura mais proactiva e não somente reactiva, de realizar auditorias apenas quando surge um problema.

As respostas às questões 9, 17, 18 e 19 apontam claramente para uma percepção bastante positiva no que diz respeito à reacção, comportamento e opinião dos respondentes quando são auditados, o que indica uma aceitação, compreensão e colaboração dos respondentes (quando auditados), quanto aos trabalhos realizados pela auditoria interna.

Relativamente às questões 12, 13, 15, 16, 20, 21 e 22, observa-se que maior parte das repostas mostram uma percepção positiva dos respondentes concernente a contribuição, desempenho, actuação, resultados e recomendações da Auditoria Interna, o que indica um grande reconhecimento e boa aceitação do trabalho da Auditoria Interna, pois além de agregar valor para empresa, empresta um relevante e necessário contributo para melhoria do desempenho dos processos.

#### **2.2.6 Reflexão crítica**

A vertente prática a nível profissional é fundamental uma vez que através dela adquire-se e aperfeiçoa-se competências e aptidões que não podem ser substituídas pelas aprendidas e apreendidas a nível teórico e vice-versa.

Durante o período de estágio as experiências vivenciadas contribuíram para o aperfeiçoamento de algumas competências, particularmente a capacidade de adaptação a novos ambientes e situações adversas, metodologia e ferramentas de trabalho, resistência ao *stress*, maior consciência relativamente à responsabilidade, comportamento ético e sigiloso inerente à natureza dos trabalhos desenvolvidos.

Uma das dificuldades sentidas relaciona-se com o facto de, apesar da Wayfield – Trading Internacional, S.A., ter uma DAI, a estagiária não teve contacto com alguns instrumentos que contribuiriam para uma melhor orientação dos trabalhos e aplicação prática de conceitos relativos ao processo de uma auditoria, nomeadamente, um manual de controlo interno, uma matriz de risco. Por outro lado, a aplicação das NIPPAI na realização das auditorias, não é efectuada no seu todo.

Outro aspecto prendeu-se com o domínio dos *softwares* de gestão utilizados pela operação na execução de suas tarefas diárias, nomeadamente o OmniGest e o SAGE, no sentido de efectuar os testes aos controlos programados, o que implicou um esforço

adicional e dispêndio de mais tempo para obter o entendimento dos mesmos e consequentemente realizar os testes.

Actualmente aponta-se para a crescente necessidade de aplicação de abordagens orientadas para o risco do negócio no processo de auditoria interna. No entanto, a percepção que ficou foi que na entidade acolhedora, utiliza-se uma abordagem baseada no controlo no processo de auditoria.

Não obstante, o estágio permitiu à estagiária obter uma maior e melhor visão sobre a postura e comportamento do auditor, na medida em que dada a função que desempenha, deve ter um comportamento exemplar, um modelo, um espelho para toda a organização. Permitiu, igualmente, aplicar alguns conhecimentos, nomeadamente, em matéria das reconciliações, elaboração de relatórios, e estar envolvida e conduzir um processo de auditoria desde a sua fase inicial até a conclusão do mesmo, proporcionando assim à estagiária a oportunidade de vivenciar a realidade da actividade de auditoria.

Em resumo, o estágio constituiu uma experiência bastante positiva na formação da estagiária, constituindo-se um importante vector de melhoria das competências técnicas, pessoais, de relacionamento, e no geral, como um profissional.

## **CONCLUSÃO**

O estágio realizado na Wayfield – Trading Internacional, S.A. revelou-se enriquecedor para a estagiária uma vez que serviu de um importantíssimo vector de edificação de uma visão mais consistente do papel do auditor dentro de uma organização, mormente, a sua postura, funções, deveres e obrigações fruto da “passagem de testemunho” dos colegas de “equipa”, que já têm uma experiência acumulada no desempenho desta função tão relevante para as organizações, isto é, representou um contributo determinante na construção do perfil do auditor, ora em formação.

Por outro lado, muito embora não tenha sido a primeira experiência profissional, esta só veio comprovar a importância do estágio, na medida que contribuiu, sobremaneira, não só para o aprimoramento das habilidades no âmbito profissional, mas também na formação pessoal, quer no desenvolvimento de competências sociais e interpessoais quer no aumento de níveis de maturidade e de autoconfiança, pois o ambiente de trabalho é outro, as pessoas são outras, a cultura profissional é outra, o perfil é outro, a profissão é outra, os desafios e as responsabilidades são maiores (obviamente, sem pretender minorizar outras funções desempenhadas).

A realização do estágio, permitiu a mestranda um contacto directo com algumas actividades desenvolvidas pela empresa, nomeadamente, na área operacional. Desta experiência, pôde-se verificar a importância do contributo dos auditados para a eficácia da auditoria, pois, é fundamental a colaboração dos mesmos no fornecimento de informações solicitadas. Muitas vezes, a figura do auditor é encarada como a de um “polícia”, que tem a função de detectar erros e comunicá-los à administração, o que pode constituir um empecilho na relação auditor-auditado e comprometer sobremaneira a auditoria como um todo, inclusive na implementação das recomendações, já que, visto deste ângulo, o auditado não reconhecerá a auditoria interna como um parceiro em busca de melhorias, antes pelo contrário. Assim, foi assentando nesta preocupação que surgiu o interesse em realizar um estudo de caso, com objectivo de obter a percepção dos auditados face à função da auditoria interna. O resultado do estudo realizado (a nível dos colaboradores dos clientes da Wayfield) mostrou que os colaboradores têmno geral uma percepção bastante positiva sobre a auditoria interna – apesar de nuns aspectos maiores que noutros –, reconhecendo-a como uma função que agrega valor à organização e que os auditores internos não são vistos como “polícias” que actuam na

perspectiva de caça ao erro. O que significa que a visão dos respondentes confluem para a percepção actual que deve prevalecer sobre a função da auditoria interna.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, B. José. (2014). Auditoria Financeira – Uma análise integrada baseada no risco. Lisboa. Escolar Editora.

ANDO, L. (2014). A percepção dos auditados em relação à auditoria interna. Disponível em <http://portaldocantadores.blogspot.pt/search?updated-max=2014-11-11T13:41:00-02:00&max-results=50&start=173&by-date=false> (acedido em 11 de Setembro de 2017).

ARAÚJO, J. & SANCHES, J. (2016). A percepção dos gestores de uma empresa do sector de autopeças estabelecida no Brasil frente a actuação da auditoria interna. Encontro de Estudos sobre Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas (EGEPE). Março. Passo Fundo – Rio Grande do Sul. Brasil.

BAPTISTA DA COSTA, C. (2010). Auditoria Financeira. 9ª Ed. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

BERGAMINI JR., S. (2005). Controles Internos como um instrumento de Governança Corporativa. Revista do BNDES: Rio de Janeiro. V. 12, N. 24, P. 149-188, DEZ. 2005.

BOYONTON, W. C. & Kell W. G. (1996). *Modern auditing*. 6ª ed. New York : John Wiley.

CASTANHEIRA, N. & RODRIGUES, L. (2009). Factores associados à adopção de abordagens baseadas no risco no processo de auditoria interna. Trabalho realizado no âmbito do concurso “prémio IPAI para o melhor trabalho sobre Auditoria Interna”, promovido pelo IPAI.

CASTANHEIRA, N. (2016). Actas da aula de Gestão de Risco.

CARNEIRO, S. (2013). Quais os atributos que um auditor interno deve ter. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Porto. Instituto Politécnico do Porto.

COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*.

COSO (2013). *Internal Control — Integrated Framework*. Disponível em <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf> (acedido em 21 de Agosto de 2017).

COSTA, A., (2008). A Auditoria interna nos Municípios Portugueses. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

ELLIOTT, M. *et al* (2007). *An improved process model for internal auditing*. Bradford: Managerial Auditing Journal, Vol.22, nº6, pp.552 – 565.

FERNANDES, F. C. & Machado, D. G. (2011). Teoria da Agência de Governança Corporativa: Uma reflexão acerca da relação de subordinação organizacional da contabilidade à administração. Disponível em [http://www.simpoi.fgvsp.br/arquivo/2011/artigos/e2011\\_t00200\\_pcn97386.pdf](http://www.simpoi.fgvsp.br/arquivo/2011/artigos/e2011_t00200_pcn97386.pdf) (acedido em 28 de Agosto de 2017).

GEADA, F. (2011). “Crescer pela partilha do conhecimento”, Revista de Auditoria Interna, nº 44, Julho-Setembro, pp. 11-14.

GRUPO LUÍS VICENTE. Disponível em <http://www.luisvicente.eu/>. (acedido em 08 de Julho de 2017)

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (2016). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*.

INSTITUTO PORTUGUÊS DE AUDITORIA INTERNA (2011). “Crescer pela partilha do conhecimento”. VI Fórum de Auditoria Interna. Revista nº 44. Julho/Setembro.

INSTITUTO DOS AUDITORES INTERNOS DO BRASIL (2015). A Nova Estrutura Internacional de Práticas Profissionais.

JENSEN, M. C. & MECKLING, W. H., (1976). “Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure”. *Journal of Financial Economics*. Disponível em <https://www2.bc.edu/thomas-chemmanur/phdfincorp/MF891%20papers/Jensen%20and%20Meckling%201976.pdf> (acedido em 30 de Agosto de 2017).

LÉLIS, D. (2010). Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna em uma empresa do sector energético. Tese de Dissertação de Mestrado em

Ciências Contábeis. Faculdade de Ciências Económicas. Universidade Federal de Minas Gerais.

LIMA, F., (2014). A percepção dos auditores e auditados sobre os principais aspectos relativos as boas práticas profissionais de auditoria interna. Dissertação de Mestrado. Instituto Politécnico de Coimbra. Instituto Superior de Administração e Contabilidade de Coimbra.

LIMA, P. (2014). O impacto da auditoria interna no desempenho organizacional. Dissertação de Mestrado. Instituto Politécnico de Coimbra. Instituto Superior de Administração e Contabilidade de Porto. Instituto Politécnico do Porto.

MADEIRA, M. (1997). Auditoria e Gestão. 1ª ed. Lisboa. Editorial Presença.

MARQUES, M. (2006). *A Corporate Governance no Sector Público: princípios, elementos e enquadramento conceptual*. Revista de Auditoria Interna, nº23, Janeiro-Março, pp. 8-13.

MARTINS *et al.* (2005). Governança Corporativa: Teoria e Prática. Revista Electrónica de Gestão de Negócios. Vol.1, nº3, pp. 76 – 90.

MEGA Cash & Carry. Disponível em <http://www.mega-cc.com/> (acedido em 08 de Julho de 2017).

MIÑON, J. & DOMINGUEZ, M. (2003). “Auditoría Interna: situación actual y perspectivas de futuro”. *Partida Double*, Julho – Agosto: 66-75.

MORAIS, M. (2004). Como emerge a Auditoria Interna nas Pequenas e Médias Empresas, em Portugal. X Congresso de Contabilidade. Lisboa. Portugal.

MORAIS, M. (2008). A Importância da Auditoria Interna para a Gestão: Caso das Empresas Portuguesas. 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Gramada.

MORAIS, G. & Martins, I. (2013). Auditoria Interna. Função e Processo. 3ª ed. Lisboa: Áreas Editora.

MORAIS, G. (2016). Acetatos da aula de Auditoria Interna.

NABAIS, C. (1993). Noções práticas de auditoria. 2ª ed. Lisboa: Presença.

OECD. (2004). *Principles of Corporate Governance*. Disponível em <https://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf> (acedido em 23 de Agosto de 2017).

PEREIRA *et al.* (2010). Teoria dos Contratos, Governança Corporativa e Auditoria: delineamentos para a discussão em teoria da contabilidade. VII Simpósio de excelência em Gestão e Tecnologia.

PINHEIRO, J. L., (2014). Auditoria Interna – Auditoria Operacional – Manual Prático para Auditores Internos. 3ª ed. Lisboa: Rei dos Livros.

REFRIANGO. Disponível em <http://refriango.com/> (acedido em 08 de Julho de 2017)

SÁ, A. L. (1980). Curso de Auditoria. 6ª ed. São Paulo: Atlas.

SILVA, A. M. (2016). A Evolução da Auditoria Interna em Portugal: Estudo Comparativo. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto Politécnico de Lisboa. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

TEIXEIRA, M. F. (2006). O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão eficaz. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria. Universidade Aberta de Coimbra.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. A Nova Estrutura Internacional de Práticas Profissionais. Maitland: IIA, cop. 2015.

TRIBUNAL DE CONTAS (1999). Manual de Auditoria e de Procedimentos. Vol. 1. Disponível em <http://www.tcontas.pt/pt/publicacoes/manuais/map/Manual.pdf> (acedido em 04 de Setembro de 2017).

WAYFIELD – TRADING INTERNACIONAL, S.A. Disponível em <http://www.wayfield.com/pt/homepage/index.php> (acedido em 08 de Julho de 2017).

WAYFIELD. *Power point* de programa de acolhimento.

YIN, R. K. (2001). Estudo de caso: planeamento e métodos. Tradução de Daniel Grassi. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman.

## **APÊNDICES**

## **APÊNDICE 1. Questionário sobre a percepção dos auditados sobre a auditoria interna.**

### **A percepção dos auditados sobre a função de Auditoria Interna na Wayfield - Trading Internacional, S.A.**

Este questionário respeita a um estudo, realizado no âmbito do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, que tem como objectivo analisar a percepção que os auditados têm relativamente à função de Auditoria Interna.

A sua participação no preenchimento do presente questionário é de suma importância para a conclusão do estudo em questão, pelo que pedimos que dedique alguns minutos do seu tempo para respondê-lo.

O questionário está constituído por 23 questões de escolha múltipla, distribuídas em dois grupos. Por favor, certifique-se de responder a todas as questões.

Muito obrigada pela vossa colaboração e participação.

# Grupo I

Das questões que se seguem, é favor assinalar apenas uma das opções.

## 1. Género \*

Feminino

Masculino

## 2. Idade \*

<= 35 anos

36 - 45 anos

46 - 55 anos

>56 anos

## 3. Formação académica \*

12º ano de Escolaridade

Licenciatura

Pós-Graduação

Mestrado

Doutoramento

Outra opção...

#### 4. Área de actuação na organização \*

- Área Administrativa
- Área Financeira
- Comercial
- Logística
- Qualidade
- Outra opção...

#### 5. Função na organização \*

- Director/Presidente
- Gestor
- Chefe/responsável da área
- Outra. Se a função que exerce não é de chefia.

#### 6. Tempo de actividade na função \*

- <= 5 anos
- 6 - 10 anos
- 11 - 15 anos
- 16 - 20 anos
- > 20 anos

## Grupo II

Das questões que se seguem, é favor assinalar apenas uma das opções.

7. Com que frequência a sua área é sujeita à Auditoria Interna? \*

- Mais de uma vez por ano;
- Anualmente;
- A cada 2 ou 3 anos;
- Raramente ou pontualmente quando solicitado ou há algum problema;
- Não Aplicável.

8. Quando e como a Auditoria Interna informa a área auditada sobre o início dos trabalhos? \*

- Não há aviso prévio;
- Um dia antes e informalmente;
- Uma semana antes e formalmente;
- Meses antes e formalmente;
- Não Aplicável.

9. Como reage quando recebe a informação que haverá uma auditoria? \*

- Não tem nenhum tipo de reacção;
- Fica calmo;
- Fica nervoso;
- Fica preocupado;
- Não Aplicável.

10. Qual é o seu conhecimento sobre os processos das auditorias efectuadas na sua área? \*

- Muito bom;
- Bom;
- Pouco;
- Muito pouco.
- Não Aplicável.

11. Na sua opinião, qual é o objectivo principal da Auditoria Interna? \*

- Identificar reponsáveis por erros e fraudes;
- Verificar o cumprimento dos procedimentos e regulamentos e avaliar controlos existentes;
- Auxiliar a organização na execução de suas estratégias de negócio;
- Identificar riscos relevantes e propor alternativas para os mitigar.

12. Acredita que a Auditoria Interna agrega valor para a empresa? \*

- Sim, muito;
- Sim;
- Pouco;
- Não;
- Não Aplicável.

13. A Auditoria Interna contribui para a melhoria do seu desempenho? \*

- Sim, muito;
- Sim;
- Pouco;
- Não;
- Não Aplicável.

14. Existe comunicação informal (durante o trabalho ou em reuniões de encerramento) dos resultados dos trabalhos da auditoria, quando necessária? \*

- Sempre;
- Oportunamente;
- Raramente;
- Nunca;
- Não Aplicável.

15. Como avalia a eficácia dos trabalhos de Auditoria Interna? \*

- Eficaz;
- Moderadamente eficaz;
- Pouco eficaz;
- Ineficaz;
- Não Aplicável.

16. Como avalia o desempenho dos profissionais da Auditoria Interna quanto aos trabalhos realizados na sua área? \*

- Ótimo;
- Bom;
- Regular;
- Mau;
- Não Aplicável.

17. Como se comporta durante a evidência encontrada de uma deficiência/não conformidade? \*

- Totalmente receptivo;
- Receptivo;
- Incomodado;
- Muito incomodado;
- Não Aplicável.

18. Costuma dar importância para as evidências encontradas? \*

- Sempre;
- Com frequência;
- Raramente;
- Nunca;
- Não Aplicável.

19. Analisa as evidências encontradas? \*

- Sempre;
- Com frequência;
- Raramente;
- Nunca;
- Não Aplicável.

20. Os resultados reportados pela Auditoria Interna no final dos trabalhos são: \*

- Muito significantes;
- Significantes;
- Pouco Significantes;
- Insignificantes;
- Não Aplicável.

21. As recomendações da Auditoria Interna para as deficiências/não conformidades encontradas são: \*

- Óptimas;
- Boas;
- Razoáveis;
- Más;
- Não Aplicável.

22. As recomendações da Auditoria Interna contribuem para melhorar o alinhamento entre as actividades da sua área e a estratégia da empresa? \*

- Contribui muito;
- Contribui;
- Raramente;
- Não contribui;
- Não Aplicável.

23. O envio do relatório de auditoria à área é: \*

- Imediata;
- Oportuna;
- Tardia;
- Não há emissão de relatórios;
- Não Aplicável.

## **ANEXOS**

## ANEXO I – Modelo de Carta de Circularização de Fornecedor

**NOME (CLIENTE WAYFILED). (NIF 555555)**

**A/C Direcção de Auditoria Interna**

Endereço: ABCDEF

Tel. 999999999

E-mail: XYZ@hotmail.com

REF.º: XXXXXXXXXXXX, LDA  
00000000

**Assunto: Confirmação de Saldos (1º pedido)**

Exmos. Senhores,

A fim de satisfazermos o pedido que nos foi solicitado pela empresa em referência, informamos que em **31 de Dezembro de 2016** os saldos das respectivas contas na nossa contabilidade eram os seguintes:

	<u>MOEDA</u>	<u>A NOSSO FAVOR</u>	<u>MOEDA</u>	<u>A VOSSO FAVOR</u>
CONTA CORRENTE	AOA	_____	AOA	_____
OUTRA CONTA	AOA	_____	AOA	_____
_____	_____	_____	_____	_____

**Observações:** \_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

\_\_\_ / \_\_\_ / \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
(assinatura)





---