



Universidades Lusíada

Alves, Joaquim José dos Santos 1960-
Coelho, Maria Manuela Martins Saraiva Sarmiento
1952-

Auditoria Interna : objectivos, organização e funcionamento

<http://hdl.handle.net/11067/5181>

Metadados

Data de Publicação

2011

Resumo

O presente trabalho de investigação faz uma abordagem à auditoria interna procurando definir os seus objectivos e o quadro onde se desenvolvem estas actividades, designadamente os seus princípios e códigos, como se organiza, como se gere, como se planeia, executa e comunicam os resultados. Procede-se à análise dos vários conceitos de auditoria, implícitos ou explícitos, existentes nas várias obras consultadas, trabalho que também inclui a diferenciação relativamente a outros conceitos análogos, ...

This paper presents an approach to internal auditing and try to define its objectives and context where it develop its activities, particularly its principles and codes, organization, management, planning, execution and communication of the results. The paper begins by the examination of the various concepts of auditing, whether express or implied, that exist in the various works that were consulted. This work also includes differentiation from other similar concepts, that is necessary to do beca...

Palavras Chave

Auditoria, Contabilidade

Tipo

article

Revisão de Pares

Não

Coleções

[ULL-FCEE] LEE, n. 12 (2011)

Esta página foi gerada automaticamente em 2024-09-21T11:23:48Z com informação proveniente do Repositório

AUDITORIA INTERNA: OBJECTIVOS, ORGANIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO

Joaquim Santos Alves

Universidade Lusíada de Lisboa

Manuela Sarmiento

Universidade Lusíada de Lisboa

Resumo: O presente trabalho de investigação faz uma abordagem à auditoria interna procurando definir os seus objectivos e o quadro onde se desenvolvem estas actividades, designadamente os seus princípios e códigos, como se organiza, como se gere, como se planeia, executa e comunicam os resultados.

Procede-se à análise dos vários conceitos de auditoria, implícitos ou explícitos, existentes nas várias obras consultadas, trabalho que também inclui a diferenciação relativamente a outros conceitos análogos, o que se torna necessário face à proliferação de conceitos similares constantes na mais diversa bibliografia. Desta forma, são também analisados conceitos como o controlo de gestão, a gestão do risco ou o controlo interno e a forma como estes se relacionam com a auditoria interna. Tal análise também contribui para delimitar adequadamente as actividades que são desenvolvidas no âmbito da Auditoria Interna, o que não se afigura tarefa fácil em função da disparidade de opiniões sobre o assunto.

As matérias analisadas neste trabalho foram agrupadas em temas como a ética na auditoria interna, a independência dos auditores e órgãos de auditoria, a proficiência e cuidado profissional, a qualidade da auditoria interna, a gestão da actividade, o planeamento e execução, a supervisão, o relato e a monitorização do progresso e os papéis de trabalho.

Como se evidencia no artigo, o quadro segundo o qual se desenvolvem as actividades de auditoria interna é, sobretudo, proporcionado pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA), através das normas e práticas recomendadas que difunde, que apenas se tornam obrigatórias para os profissionais e entidades inscritos no IIA ou nas suas filiais.

Palavras-chave: Auditoria interna; contabilidade financeira; contabilidade pública.

Abstract: This paper presents an approach to internal auditing and try to define its objectives and context where it develop its activities, particularly its principles and codes, organization, management, planning, execution and communication of the results.

The paper begins by the examination of the various concepts of auditing, whether express or implied, that exist in the various works that were consulted. This work also includes differentiation from other similar concepts, that is

necessary to do because of the proliferation of similar concepts in the most miscellaneous bibliography that were analyzed. Thus, there were examined concepts like control of management, risk management, or internal control. The relationship between internal auditing and this concepts are studied too. Such analysis also helps to properly define the activities that are executed by the Internal Audit. That is not easy because of the disparity of opinions existing on the subject.

The materials analyzed in this study were grouped into subjects such as ethics in the internal audit, independence of the auditors and the audit, proficiency and professional care, quality of internal audit, management of the activity, planning and implementation, supervision, reporting and monitoring progress, and working papers.

As evidenced in the article, the framework of the internal audit activities is largely provided by the Institute of Internal Auditors (IIA), through its standards and best practices that only become an obligation to the professionals and entities registered in the IIA or its subsidiaries.

1. Introdução

O presente artigo tem por objectivos aclarar o conceito de auditoria interna e definir o seu âmbito de actuação, bem como determinar e analisar os requisitos que a auditoria interna deve possuir.

Neste sentido, este trabalho começa por proceder ao levantamento e à análise dos vários conceitos de auditoria, implícitos ou explícitos, existentes nas várias obras consultadas, trabalho que também inclui a diferenciação relativamente a outros conceitos análogos, o que se torna necessário face à proliferação de conceitos similares constantes na mais diversa bibliografia.

Depois, há que delimitar adequadamente as actividades que afinal são desenvolvidas no âmbito da Auditoria Interna. Como se verá, esta também não é uma tarefa fácil em função da disparidade de opiniões sobre o assunto.

Finalmente, há que encontrar o quadro segundo o qual se desenvolvem as actividades de auditoria interna, designadamente os seus princípios e códigos, como se organiza, como se gere, como se planeia, executa e comunicam os resultados, e onde se insere.

2. Conceito e âmbito da auditoria interna

2.1 Conceito

Segundo Cosserat (2004), a auditoria interna caracteriza-se pela realização das actividades de auditoria por profissionais pertencentes à organização auditada, consistindo numa ferramenta da gestão usada para melhorar o controlo interno, envolvendo ainda verificações da legalidade, investigações forenses, a revisão de sistemas complexos, a avaliação das operações e do planeamento, a área da qualidade, ou mesmo a auditoria de demonstrações financeiras.

Aqui se inclui um vasto leque de actividades de auditoria, mas realizadas por profissionais integrados na organização auditada. Do conceito de Cosserat decorre, desta forma, que a auditoria interna se caracteriza pela situação do auditor relativamente à entidade auditada, pela importância que o controlo interno assume no contexto das suas verificações e, em menor grau, pela sua incidência nas operações, no planeamento e na regulamentação.

Moeller (2005) considera que a auditoria interna cobre os aspectos chave das áreas contabilística e financeiras, bem como das actividades operacionais das organizações, pelo que os auditores internos de hoje precisam de compreender os controlos financeiros, operacionais e dos sistemas de informação.

Refere ainda Moeller (2005) que esta tese contraria a tendência que surgiu nos anos 60, segundo a qual, a designação correcta para o **trabalho** do auditor interno seria *auditoria operacional*, correspondendo esta designação a uma focalização da auditoria interna essencialmente nas actividades operacionais das organizações. Este enfoque resultou de um movimento destinado a contrariar a tendência da auditoria interna tradicional, a qual se focalizava mais nos aspectos financeiros, e reproduzia, numa perspectiva interna, a auditoria financeira.

Para o Institute of Internal Auditors [IIA] (2009, p. 10) “a auditoria interna é uma actividade independente, de garantia 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 disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão do risco, de controlo e de governação”.

A independência é um requisito fundamental que significa a não sujeição a condições que ameacem a capacidade de cumprir com as suas responsabilidades de forma imparcial, o qual se alcança através do acesso directo do responsável pela auditoria interna aos gestores de topo e ao Conselho (IIA, Norma 1100 – Independência e Objectividade).

A auditoria interna acrescenta valor quando contribui para o aumento das oportunidades da organização alcançar os seus objectivos, pela identificação de melhorias dos processos operacionais e pela redução da exposição ao risco (IIA, 2009).

Assim, ajuda na consecução dos objectivos da organização, através dos contributos e recomendações nas áreas de processos de gestão do risco, do controlo e da governação, que de acordo com a definição do IIA, constituem as grandes áreas de intervenção das actividades da auditoria interna que de seguida, são desenvolvidas.

Face ao exposto, parece consensual que a auditoria interna é uma actividade, que deve ser exercida de forma independente, de avaliação da eficácia dos processos de gestão do risco, de controlo e de governação, que ajuda a organização a melhorar as suas operações, a reduzir os riscos e a alcançar os seus objectivos, e com isso acrescenta valor.

2.2 Âmbito

O conceito do IIA aponta também para uma divisão entre serviços de garantia e de consultoria, onde se entende que (IIA, 2009):

- Os serviços de garantia consistem numa avaliação independente de processos de governação, de gestão do risco e de controlo.
- Os serviços de consultoria são de natureza consultiva e realizados a pedido do cliente, embora com o mesmo objectivo de acrescentar valor e de melhorar os processos de governação, de gestão de risco e de controlo da organização.

De acordo com o IIA (Norma 2100 – Natureza do Trabalho), no apoio à governação a auditoria interna incide nos objectivos de promover a ética, assegurar a gestão do desempenho organizacional e transmitir informação sobre risco e controlo; na gestão do risco, tem de avaliar a eficácia deste processo; e na área do controlo, tem de avaliar a eficácia e eficiência dos controlos.

Nestes processos, a avaliação das exposições ao risco da governação e sistemas de informação, e as avaliações dos controlos de resposta aos mesmos, referem-se aos seguintes aspectos:

- integridade e confiança da informação financeira e operacional;
- eficiência e eficácia das operações;
- salvaguarda dos activos;
- cumprimento das leis, regulamentos e contratos.

Desta forma, a auditoria interna focaliza-se na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão do risco, de controlo e de governação, e não em verificações de asserções das demonstrações financeiras. Na verdade, as práticas recomendadas de auditoria interna desta entidade, preconizam, em matéria de informação, que a avaliação incida na sua confiança e integridade e na sua exposição aos riscos, bem como nas medidas da organização para garantir que esta mantenha a sua integridade e fidedignidade (IIA, Prática Recomendada 2130.A1-1).

Neste sentido, como também defende Pickett (2004), a actual auditoria interna já não funciona como uma extensão da auditoria externa onde se executavam extensivamente testes aos dados contabilísticos em subordinação dos objectivos desta última, tendo ganho o seu próprio espaço.

Assim, existe uma corrente que aponta para uma mudança operada na auditoria interna, que terá deixado de se focar na auditoria de dados contabilísticos e da conformidade, e sobretudo de se subordinar à auditoria externa, para se focar nos controlos internos sobre a informação financeira, o que inclui o risco, o controlo e a governação, sem que isso prejudique a partilha de informação e a coordenação com outros agentes para garantir uma cobertura adequada e uma minimização da duplicação de esforços.

Mas será esta uma realidade transversal à generalidade das organizações? Um estudo realizado por Edwards, Kusel & Tom Oxner (2002) comparou a auditoria interna nos hospitais com esta actividade exercida noutros sectores de actividade, onde uma das vertentes em análise era o tempo alocado às várias actividades da auditoria interna. Segundo este estudo, em 2002 a distribuição do tempo alocado às várias actividades era a constante da Tabela 1.

Tabela 1: Tempo alocado às actividades de auditoria interna.

Actividade da auditoria Interna	Tempo alocado (%)
---------------------------------	-------------------

Auditoria financeira/conformidade	25,0%
Auditoria Operacional	28,3%
Revisões de Sistemas de Informação/IT	12,0%
Treino	4,4%
Ajuda a auditores independentes (certificação)	5,0%
Investigação de fraudes	5,3%
Administração/Gestão	8,9%
Outros	11,1%
Total	100,0%

Fonte: Adaptado de Edwards, Kusel & Oxner (2002, p. 14).

Analisando os dados expostos na Tabela 1, pode-se facilmente concluir que, na realidade, a auditoria financeira continua a ter um lugar de destaque no trabalho dos auditores internos, apesar da autonomia que ganhou e da evolução que tem conhecido.

Note-se, ainda, que mesmo limitando-se às áreas do risco, governação e controlo, para realizar as tarefas preconizadas pelo IIA nestas matérias, a auditoria interna não pode excluir totalmente a vertente financeira. Por exemplo, ao obter evidência para efeitos de avaliação da eficácia dos processos de controlo, a auditoria interna decerto incluirá, nos seus procedimentos, testes aos dados contabilísticos, ainda que tal não constitua o seu objectivo.

3. Auditoria interna e controlo de gestão

Aparentemente, a auditoria interna e o controlo de gestão têm áreas de actuação coincidentes, daí surgem algumas confusões. Pode-se até questionar se ambos são a mesma coisa, ou se o controlo engloba a auditoria interna, ou pelo contrário é a auditoria interna que contém o controlo de gestão. Assim, impõe-se esclarecer o conceito de controlo de gestão e delimitar o seu âmbito.

O IIA (Norma 2130 - Controlo) refere que relativamente ao controlo, a actividade de auditoria interna assiste a entidade na manutenção de controlos efectivos, no âmbito da gestão, das operações e dos sistemas de informação, avaliando a sua adequação e eficácia. Para tal, é necessário avaliar em que medida os objectivos e os programas foram atingidos tendo como referência a sua conformidade com os da organização. Mas antes, é necessária uma avaliação prévia da adequação dos objectivos e das metas estabelecidos pela gestão da entidade e um eventual ajuste dos mesmos.

O Controlo, assim como o Planeamento, a Organização, a Direcção, é uma função da gestão, que consideradas num todo constituem o processo administrativo (Chiavenato, 2004).

Para Fayol (in Chiavenato, 2004) o controlo consiste na verificação para certificar que todas as coisas ocorrem em conformidade com o plano adoptado, as instruções transmitidas e os princípios estabelecidos, com o objectivo de localizar as fraquezas e os erros no sentido de os rectificar e prevenir a sua recorrência.

Pode também dizer-se que esta função consiste em determinar e avaliar como as tarefas estão a ser realizadas, identificar desvios relativamente aos planos e introduzir correcções no sentido da actividade se realinhar com os objectivos definidos (Moeller, 2005).

Existem outras definições de controlo que privilegiam a forma como o controlo é exercido. Uma delas defende que o controlo de gestão consiste num conjunto de instrumentos que motivam os responsáveis da organização a atingirem os objectivos estratégicos da empresa, privilegiando a acção e a tomada de decisão num prazo útil e favorecendo a delegação de autoridade associada à responsabilização (Jordan et al., 2003).

Aqui releva-se a participação dos responsáveis nos seus vários níveis e em todas as funções da empresa, no alcance dos objectivos estratégicos desta, motivados por um conjunto de instrumentos de controlo em conjugação com a atribuição dos meios e da necessária autoridade para os gerir de forma a cumprirem os objectivos, mas, ao mesmo tempo, responsabilizando-os por atingirem, ou não, os seus próprios objectivos. Privilegia-se a acção e a tomada de decisão em tempo útil para a correcção dos desvios relativamente ao rumo determinado pela estratégia definida pela empresa.

A complexidade do meio envolvente onde a empresa opera e a multiplicidade de tarefas e actividades desenvolvidas por esta constituem uma enorme carga para o seu responsável máximo, obrigando-o a delegar tarefas e competências executivas. Na prática, o responsável máximo da empresa vê-se impossibilitado de efectuar o acompanhamento de todas as tarefas, e por isso, este tipo de actividades é, igualmente, delegada. Nalgumas entidades as pessoas que realizam estas actividades são designados por *controller* cuja missão consiste em manter informado o *Chief Executive Officer* (CEO) sobre a performance dos departamentos, vendas, custos, proveitos, resultados, ou o impacto de novas medidas fiscais ou legislativas nos negócios e operações da empresa. O *controller* pode ser comparado a um timoneiro que mantém o capitão do navio informado sobre os problemas existentes, ou previsíveis, surgidos no rumo traçado (Roehl-Anderson, 2005).

Esta função, cuja essência consiste em verificar se a actividade controlada está a atingir os resultados desejados, engloba as fases de estabelecimento de padrões, a observação do desempenho, a comparação do desempenho com o padrão, e a tomada de acções correctivas (Chiavenato, 2004) que constituem fases do processo de controlo preconizadas de forma explícita ou implícita pela generalidade dos autores destas matérias.

Na fase de estabelecimento de padrões o trabalho consiste em definir qual o desempenho desejado, expresso em tempo, dinheiro, unidades físicas, qualidade, custos, índices, etc. O custo padrão, o volume de vendas, os custos, os

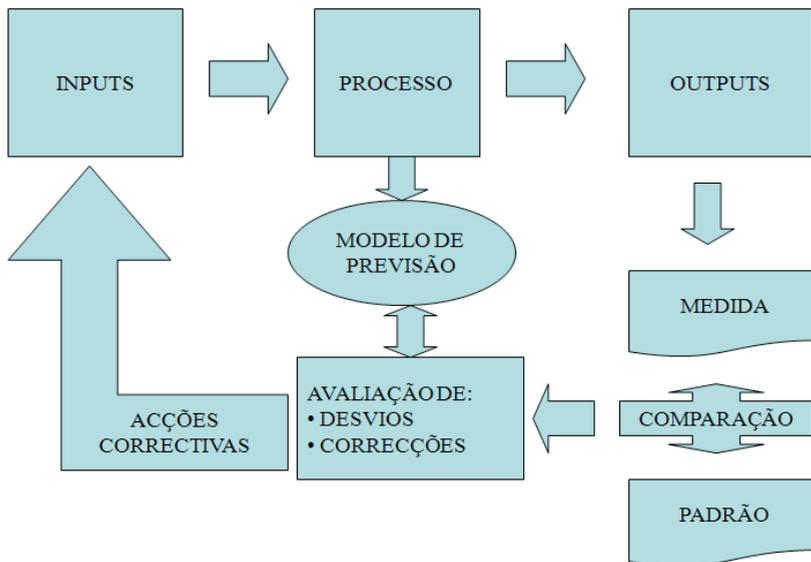
dias de stocks, o tempo-padrão de produção são exemplos de padrões, os quais representam o desempenho que se deseja atingir.

A observação do desempenho é a verificação do que está a ser controlado através da recolha sistemática de informações e de dados sobre as actividades sob controlo.

Por comparação entende-se o desempenho com os padrões estabelecidos para apurar eventuais desvios, para além dos parâmetros considerados normais, estimar os resultados futuros com base nesses desvios e prever eventuais dificuldades no sentido de obter melhores resultados no futuro. Neste processo podem utilizar-se instrumentos como relatórios, gráficos, índices, percentagens e medidas estatísticas.

A última fase do controlo é a tomada de acções correctivas que consiste em introduzir correcções para a normalização das operações no sentido dos resultados finais se ajustarem aos padrões definidos. Trata-se de fazer com que as operações decorram como se pretende. A Figura 1 representa o processo de controlo de gestão.

Figura 1: Modelo de controlo de gestão.



Fonte: Adaptado de Emmanuel, Otley & Merchant (1994, 9).

Convém, ainda, referir que o controlo se realiza aos níveis estratégico, tático e operacional. No primeiro nível, o controlo aborda a entidade na sua globalidade, é orientado para aspectos macro, e é genérico, sintético e abrangente. No segundo nível é abordada, separadamente, cada unidade da organização e o

controlo é menos genérico e mais detalhado. No nível operacional o controlo aborda apenas cada tarefa ou operação, é orientado para aspectos micro da organização e é detalhado, específico e analítico.

A auditoria interna e o controlo de gestão têm áreas de actuação que se cruzam e daí podem surgir algumas confusões. Como tem vindo a ser referido, as organizações estabelecem planos e depois efectuam os procedimentos operacionais necessários para os executar. Mas, também precisam de se assegurar que os objectivos inerentes aos planos se realizam e, para esse efeito, usam controlos. A auditoria interna é, ela própria, um desses controlos, mas assume-se sobretudo como um controlo organizacional que funciona medindo e avaliando a eficiência dos outros controlos (Moeller, 2005). Deste modo, os auditores internos têm de possuir uma visão integrada do sistema de controlo das organizações o que inclui o conhecimento dos variados tipos de controlo e da forma como estes se relacionam. Em consequência, os auditores internos examinam e avaliam todas as actividades da organização.

Por outro lado, como já se referiu, no conceito de auditoria interna do IIA, as áreas de intervenção da auditoria interna são os processos de gestão do risco, de controlo e da governação. Relativamente ao controlo, a acção da auditoria interna avalia a sua eficácia e adequação nas áreas da gestão, das operações e dos sistemas de informação. Pelo que nesta área, a auditoria interna funciona, de facto, como o controlo dos controlos, e, por isso, integra-se na função controlo.

A Figura 2 pretende mostrar os campos de actuação da auditoria interna e do controlo de gestão e a sua relação.

Figura 2: Relação entre o controlo de gestão e a auditoria interna.

Controlo de Gestão	Padrões/ Critérios	Avaliação do Desempenho	Comparação	Acções Correctivas	Avaliação do Processo de Controlo
	Processo de Gestão do Risco		Processo de Governação		
Auditoria Interna	Processo de Gestão do Risco		Processo de Governação		

4. A auditoria interna e a gestão de risco

Na gestão do risco, a auditoria interna avalia a eficácia do sistema de gestão

do risco; as exposições ao risco relativas à governação e sistemas de informação que respeitem à fiabilidade e integridade da informação, à eficiência e eficácia das operações, à salvaguarda dos activos e ao cumprimento das leis, regulamentos e contratos; e à possibilidade de ocorrência de risco de fraude (IIA, Norma 2120 – Gestão do Risco).

O risco pode ser entendido como “o conceito usado para expressar a incerteza e/ou os seus resultados que podem ter um efeito materialmente relevante sobre os objectivos de uma organização” (Schraud & Elliott, in Selim & MacNamee, 1999, p. 148)⁵².

Shakespeare (in Ramamoorti et al., 1999, p. 163) entende que para além do risco da existência de erros e omissões nas demonstrações financeiras, existem vários outros riscos, mais relevantes para o auditor interno, e que classificou em 5 tipos, conforme o Quadro 1.

Quadro 1: Categorias de riscos.

Categoria de risco	Definição	Perdas potenciais
Operacional	Risco associado a avarias do equipamento, do operador, de qualidade nos produtos, estragos nas instalações.	Custo de modificar processos. Custos de correcções. Custos de reparações na fábrica e interrupções no negócio.
Fraude/Criminal	Riscos derivados de oportunidades no sistema e nos processos dos empregados/não empregados para roubarem ou cometerem outros actos fraudulentos e criminais.	Perdas de fundos. Custos de recuperação.
Legal/Profissional	Risco associado a acções judiciais por reais ou alegados actos.	Despesas legais e de tribunal; Desvio de tempo e de atenção da gestão.
Imagem/Marketing	Riscos associados a um declínio da percepção geral e individual de estudantes como resultado das acções da universidade.	Atenção e visibilidade negativas e adversas não desejadas. Custos com o restabelecimento da imagem/reputação.
Compliance	Riscos associados a falhas de cumprimento da aplicação das leis e regulamento.	Penalidades e multas; Aumento do escrutínio dos reguladores.

Fonte: Adaptado de Shakespeare in Ramamoorti et al. (1999, p. 163).

Para além da compreensão e conhecimento dos riscos de auditoria, anteriormente abordados, é também necessário compreender e avaliar os riscos globais que a organização enfrenta. Nesta matéria, há, aliás, alguns autores, como

⁵² Tradução livre da responsabilidade do autor.

Spencer Pickett (2004) que entendem que a perspectiva do auditor interno mudou de risco de auditoria para risco da organização, devendo, por isso, os planos de auditoria interna estar ligados ao processo de gestão do risco da organização.

Esta convicção é referida por Ramamoorti et al. (1999) que entendem não ser apropriado para a auditoria interna o enfoque limitado ao risco de erros e distorções nas demonstrações financeiras mas sim transferi-lo para os riscos da organização.

O IAA (Norma 2201 – Considerações sobre o Planeamento), ao entender que ao planejar o trabalho de auditoria o auditor interno deverá identificar e avaliar os riscos relevantes da actividade em análise, parece partilhar deste conceito, já que se refere aos riscos da actividade e não a riscos de erros nas demonstrações financeiras.

A gestão do risco é um processo de identificação, avaliação e controlo de situações e acontecimentos que potencialmente possam ocorrer de modo a garantir razoavelmente que os objectivos da entidade possam ser atingidos tal como foram delineados (IIA, 2009).

A gestão do risco é uma tarefa da responsabilidade da entidade mas, o auditor interno tem por função, neste âmbito, avaliar as exposições ao risco da governação e sistemas de informação, relativamente aos seguintes aspectos (IIA, Norma 2120.A1):

- à confiança e integridade da informação;
- à eficiência e eficácia das operações;
- à salvaguarda dos activos, e;
- ao cumprimento das leis e dos regulamentos.

Para determinar se o processo de gestão do risco é eficaz o auditor interno avalia se os objectivos da organização são coerentes com a sua missão, se os riscos relevantes são identificados e avaliados, se existem respostas adequadas e se é obtida e comunicada informação sobre os mesmos (IIA, Norma 2120 – Gestão do Risco).

Para fazer a avaliação dos processos de gestão do risco, os auditores internos deverão averiguar se os objectivos dos processos de gestão dos riscos estão a ser alcançados, devendo para isso utilizar a seguinte metodologia (IIA, Prática Recomendada 2120-1 – Avaliação da Adequação dos Processos de Gestão do Risco):

- identificar os riscos e exposições que possam afectar a entidade e os procedimentos de controlo da mesma para a identificação, a monitorização e avaliação, através da análise de informações relacionadas com os negócios, dos desenvolvimentos actuais e das tendências;
- identificar as estratégias comerciais da organização, a sua filosofia de gestão do risco e a sua atitude perante o risco, através da análise das suas políticas;
- analisar avaliações anteriores do risco, através da análise de relatórios de

- auditores internos, externos e a da própria entidade;
- identificar objectivos sectoriais, riscos relacionados e actividades de minimização do risco e da monitorização dos controlos feita pela gestão da entidade, pela realização de entrevistas;
- avaliar a eficácia da minimização do risco, a monitorização e o reporte dos riscos, e as actividades de controlo relacionadas;
- avaliar a adequação dos canais de informação relativos ao reporte da monitorização dos riscos;
- avaliar a análise do risco efectuada pela gestão e as acções tomadas para eliminar deficiências;
- avaliar a eficácia da autoavaliação pela entidade;
- identificar fraquezas nas práticas de gestão dos riscos.

Como se constata, a abordagem do risco pelo IIA relaciona-se com os riscos incidentes na organização e os processos que esta tem para os gerir, e não com o risco específico de distorções na informação financeira.

Uma das ferramentas para avaliar o risco transversal a toda a organização é o *Enterprise Risk Management* (ERM) que se pode definir como um processo realizado pela administração de uma entidade, aplicado ao nível estratégico e que cruza a organização. É desenhado para identificar acontecimentos potenciais que podem afectar a entidade e para gerir os riscos dentro de limites aceitáveis, no sentido de providenciar segurança razoável de se alcançarem os seus objectivos (Moeller, 2005).

O ERM é relevante para toda a organização, mas também para cada uma das suas unidades de negócio. Trata-se de um modelo de avaliação do risco que, pela compreensão dos riscos, também permite afectar mais tempo e recursos à avaliação do controlo interno nas áreas de maior risco, possibilitando uma abordagem de auditoria, através dos passos seguintes:

- Definição dos processos da organização, onde se definem os mais importantes processos da organização, susceptíveis de serem sujeitos a auditoria interna.
- Seriar e classificar os processos com base nos seus riscos relativos.
- Avaliar e identificar os processos de maior risco.
- Iniciar acções e conceber e implementar controlos para os processos de maior risco.

5. Auditoria interna e controlo interno

Relativamente ao controlo, e com base na avaliação do risco, a acção da

auditoria interna consiste na avaliação da eficácia e eficiência dos controlos de resposta aos riscos relativos ao governo, às operações e aos sistemas de informação, quanto (IIA, Norma 2130-A1):

- a fiabilidade e integridade da informação;
- a eficiência e eficácia das operações;
- a salvaguarda dos activos;
- o cumprimento das leis, regulamentos e contratos.

Inserindo-se na componente monitorização do controlo interno, avalia-o de uma forma global e por áreas, obtendo a compreensão do seu design, identificando e testando os controlos, avaliando com base nos resultados dos testes. Para o efeito, pode fazer uma abordagem pela matriz de controlo, através dos seguintes passos (Moeller, 2005):

1. identificar os processos-chave da organização, elencados numa lista que pode vir a ser a base para perceber os fluxos contabilísticos e para lançar os procedimentos de revisão dos controlos da organização;
2. relacionar os riscos com as asserções⁵³ associadas à informação financeira, pelas quais a gestão da organização é responsável, dado que prepara as demonstrações financeiras de acordo com um conjunto de asserções cobrindo a situação financeira à data do balanço e os resultados das operações do período. Mas, existe sempre um grau de risco das demonstrações financeiras não estarem correctas, conforme se evidencia no Quadro 2:

Quadro 2: Riscos associados às asserções das demonstrações financeiras.

Asserção	Risco
Existência	Não existência dos activos à data do balanço
Ocorrência	Vendas registadas que não tenham sido realizadas á data das demonstrações financeiras
Integralidade	Existência de transacções não registadas durante o período
Direitos e obrigações	Activos registados não pertencerem à entidade ou existência de limitações à propriedade plena
Valorização	Existência de omissões e erros
Apresentação	Existência de omissões e erros

3. Elaborar a matriz de controlo que contém os elementos relativos a cada controlo, a identificação dos riscos associados, as asserções, os tipos de controlo que são executados e a sua criticidade, assumindo a forma do

⁵³ As asserções consistem em informações que a gerência presta na informação financeira.

exemplo constante do Quadro 3: Matriz de controlo, que ilustra o processo de vendas e contas a receber; e depois testar os processos atribuindo prioridades de acordo com a sua criticidade.

Quadro 3: Matriz de controlo do processo de vendas e contas a receber.

Controlo	Risco	Asserção	Tipo de Controlo	Tipo	Criticidade
Analisar prazo médio de recebimento, comparando com períodos anteriores	Recebimentos não registados ou incorrectamente registados	Valorização Integralidade	Manual	De detecção	Alta
Reconciliações mensais	Recebimentos não registados ou incorrectamente registados	Valorização Integralidade	Manual	De Detecção	Alta
Todas as facturas são revistas e aprovadas pelo director de vendas	Facturas não serem criadas correctamente ou não serem criadas para todos os clientes	Valorização Integralidade	Manual	Preventivo	Alta

Fonte: Adaptado de Moeller (2006, 140).

No Quadro 3 repare-se que, por exemplo, o risco de existirem recebimentos não registados ou incorrectamente registados, relaciona-se com as asserções valorização e integralidade, cujos controlos associados são reconciliações mensais e a análise do prazo médio de recebimento comparando com períodos anteriores.

6. Organização e requisitos da auditoria interna

Analisando a bibliografia disponível e em particular as normas e práticas recomendadas do IIA, verifica-se a existência de determinados requisitos inerentes à auditoria interna que os departamentos de auditoria interna e os auditores devem respeitar, tendo em vista a sua eficiência e eficácia. Estes requisitos, que nesta secção se detalham, dizem respeito à independência dos auditores e órgãos de auditoria, à proficiência e cuidado profissional, à qualidade da auditoria interna, à gestão da actividade, ao planeamento e execução, à supervisão, ao relato e monitorização do progresso, bem como, à ética e aos papéis de trabalho.

- *Código de ética*

O IIA dispõe de um código de ética para promover uma ética na profissão de

auditoria interna, que se aplica aos indivíduos e às entidades que prestem serviço de auditoria interna. Mas para o exercício desta actividade não é necessária a inscrição em qualquer organismo, o código ético resume-se a um conjunto de recomendações.

Os incumprimentos por parte dos membros do IIA ou daqueles a quem tenham sido conferidas certificações serão avaliados e administrados de acordo com os estatutos e orientações administrativas do IIA.

Este código contém os princípios de integridade, objectividade, confidencialidade, e competência, com normas de conduta associadas a cada um destes princípios.

- *Independência*

O objectivo, o posicionamento, a autoridade e a responsabilidade da actividade de auditoria interna devem ser definidos em documentos aprovados pelo órgão dentro da entidade que tutela a auditoria interna, designadamente a administração, o conselho fiscal ou o comité de auditoria (Sawyer, 2005).

A auditoria interna deve ser independente, quer organicamente, reportando a um nível dentro da entidade que garanta a independência, quer pessoalmente, pela imparcialidade, pela isenção de preconceitos e ausência de conflitos de interesses (IIA, Norma 1100 - Independência e Objectividade). De acordo com o IIA (Norma 1130 - Impedimentos à Independência e Objectividade) se existirem situações, como por exemplo a avaliação de operações pelas quais o auditor interno tenha sido responsável há menos de um ano, que configurem impedimentos à independência, as mesmas deverão ser divulgadas.

A independência é assegurada através de condições como as seguintes (Prática Recomendada 1110-1: Independência orgânica):

- Dependência directa de pessoa dentro da organização que permita promover a independência, assegurar uma cobertura ampla da auditoria e garantir que os relatórios sejam tidos em conta e que as respectivas recomendações sejam implementadas. Esta dependência inclui a aprovação do plano de auditoria e o reporte funcional.
- Avaliação da auditoria, nomeação e destituição do director de auditoria e aprovação do seu salário, pelo mais alto nível da organização.
- Reporte funcional ao comité de auditoria, conselho de administração ou equiparado.

O director de auditoria deve ainda participar nas reuniões no conselho de administração relacionadas com o reporte financeiro, governação e controlo, para trocar informações sobre as actividades de auditoria e outras matérias de interesse (IIA, Prática Recomendada 1111-1 - Interacção com o Conselho).

É de salientar, nesta matéria, um estudo realizado sobre a objectividade dos auditores, na sequência das alterações preconizadas na orientação da auditoria interna. Sendo uma das vertentes da auditoria interna prover serviços de garantia

pelo exame independente e objectivo com vista a obter avaliações independentes do risco, controlo e processos de governação, Ahlawad & Lowe (2004) realizaram um estudo para avaliar o impacto da situação do auditor interno na sua objectividade, tendo concluído que os auditores *In-House* têm maior tendência para advogar pela empresa, podendo, nestas avaliações, ser mais permeáveis a influências não apropriadas.

- *Organização da auditoria interna*

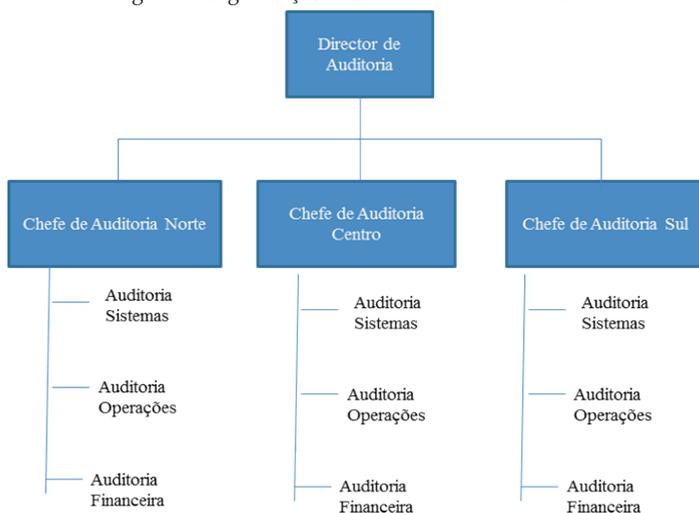
A organização do órgão de auditoria interna é também um assunto importante que pode influenciar a independência, o desempenho e a eficácia do trabalho de auditoria interna.

Em geral, a auditoria interna está organizado num segmento que compreende os auditores, os supervisores e gestores, e um outro segmento que compreende o pessoal ligado às actividades administrativa e de suporte. Tal como em todas as organizações, a auditoria interna pode organizar-se de forma centralizada ou descentralizada. Uma auditoria descentralizada tem as vantagens de (Moeller, 2005):

- Isentar os níveis superiores da organização de pequenas decisões, libertando-se para lidarem com problemas mais importantes.
- Garantir mais eficiência local, dado que as unidades de auditoria locais conhecem melhor os problemas das respectivas unidades de negócio, podendo estes serem melhor resolvidos a nível local.
- Evitar os atrasos com a tomada de decisões a níveis superiores se estas forem relegadas para patamares mais baixos na organização, onde também existe maior motivação para resolver os problemas.

Uma organização descentralizada pode atender a critérios geográficos com a seguir se exemplifica na Figura 2.

Figura 2: Organização descentralizada da auditoria.



Relativamente a organizações centralizadas, também existem argumentos que suportam este tipo de organização (Moeller, 2005):

- A estrutura centralizada está melhor preparada para transmitir o tom que o gestor de topo confere á organização do que os auditores e gestores locais.
- Os auditores locais podem não possuir uma compreensão de todas as implicações globais das políticas da organização tão boa como os auditores dentro de uma estrutura centralizada.
- É mais fácil, numa estrutura centralizada, manter procedimentos uniformes.
- A lealdade dos auditores locais pode ser mais forte para com os gestores das unidades locais do que para com o director de auditoria.

A auditoria centralizada pode ter uma estrutura, como a que consta na Figura 3, orientada por tipos de auditoria.

Figura 3: Organização centralizada da auditoria interna.



Embora alguns autores como Cosserat se refiram à auditoria interna distinguindo-a pela inserção dos auditores nas entidades, saliente-se ainda, que decorrente do conceito de auditoria interna que adoptou, para o IIA a auditoria interna não se diferencia pelo posicionamento do auditor interno relativamente à entidade auditada, como empregado versus prestador de serviços, mas sim pelo conteúdo das funções que desempenha. Efectivamente, nada obriga a que as actividades de auditoria interna sejam realizadas por quadros das próprias entidades, podendo estas ser contratadas a profissionais independentes, que como se referiu anteriormente, têm tendência para uma maior neutralidade.

- *Proficiência e cuidado profissional*

Nesta matéria, refere-se que o trabalho de auditoria interna deve ser realizado por profissionais com os conhecimentos, com o domínio de técnicas e matérias, adequados ao desempenho profissional (IIA, Norma 1200-Proficiência e Trabalho Profissional Adequado), que deverão ser adequados ao trabalho a prestar. Isto sem prejuízo de obter apoio em certas matérias mais específicas que exigem conhecimentos

mais aprofundados e específicos, como por exemplo a investigação de fraudes, onde deve ter capacidade para detectar indícios, mas não se exige os conhecimentos para a investigação IIA, Norma 1210-Proficiência).

Em termos de cuidado profissional, deve ser considerada a dimensão do trabalho a realizar para alcançar os objectivos; a sua complexidade; a materialidade ou a importância da matéria em causa; a adequação e eficácia dos processos de gestão do risco, controlo e governação; a probabilidade de existirem erros significativos; e a relação custo/benefício da avaliação. E para além disso, deve considerar-se os riscos que possam afectar as operações, recursos ou objectivos da entidade e ser equacionada a utilização de técnicas de tratamento de dados, da tecnologia da informação (IIA, Norma 1220 - Cuidado Profissional Adequado).

- *Qualidade*

A avaliação da qualidade deve ser vertida em programa que contenha uma monitorização interna contínua e avaliações de qualidade internas e externas, tendo em vista melhorar a auditoria interna e permitir avaliar a sua conformidade com as normas e a ética (IIA, Norma 1300 – Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento).

A avaliação interna inclui uma monitorização contínua, integrada na supervisão e revisão diária, e revisões periódicas de conformidade com a ética e as normas de auditoria interna. Estas incluem a avaliação da adequação da carta de auditoria, as metas e objectivos, as políticas e os procedimentos; a contribuição para a gestão do risco da organização, dos controlos e dos processos de governação; a conformidade com os regulamentos e leis; e a contribuição para o valor acrescentado na organização (IIA, Prática Recomendada 1310-1 – Avaliação do Programa de Qualidade).

As avaliações externas devem ser feitas por entidade externa independente e deve incluir um *benchmarking* e identificação das práticas mais avançadas para melhorar a auditoria interna, devem avaliar e expressar uma opinião sobre a conformidade da actividade de auditoria interna e incluir recomendações de melhoria. Esta avaliação deve ter um âmbito alargado e incidir na conformidade com as normas e o código de ética; na carta de auditoria interna, planos, políticas, procedimentos, práticas e legislação; as expectativas do Conselho sobre a auditoria interna; na integração da actividade de auditoria interna no processo de governação; nos instrumentos e técnicas; no *staff* e na contribuição para o valor acrescentado da organização (IIA, Prática Recomendada 1312-1 – Avaliações Externas).

- *Gestão da auditoria interna*

Como já se referiu, é preciso que a auditoria interna acrescente valor à organização onde se insere. Para isso, deverá ser gerida da melhor forma, o que inclui a elaboração de planos fundamentados em avaliações de risco para determinar as

prioridades da auditoria interna; a comunicação aos gestores de topo e ao órgão a que reporta dos seus planos e carências de recursos, bem como os seus impactos; assegurar a adequação dos recursos ao plano de auditoria; estabelecer políticas e procedimentos; coordenar o trabalho e partilhar informação com outros, de forma a cobrir lacunas e a evitar redundâncias e duplicações de esforços; comunicar os resultados por comparação com o planeado; e ainda, relatar as exposições ao risco e os problemas de controlo e outras matérias relativas à governação (IIA, Norma 2000- Gestão das Actividades da Auditoria Interna.).

A programação do trabalho também influencia o número de auditores e respectivas qualificações, e por conseguinte, o programa de adequação e desenvolvimento dos recursos humanos que deve incluir a descrição de funções, de cada nível; a selecção de indivíduos qualificados e competentes; o treino e formação; e a avaliação do desempenho (IIA, Prática Recomendada 2030-1: Gestão dos Recursos).

- *Planeamento*

O planeamento da actividade deve ser consistente com a carta de auditoria e os objectivos da organização, envolvendo os objectivos, a programação do trabalho, os planos de pessoal e orçamentos, e os relatórios de actividade.

Devem se elaborados planos, com base no risco, para determinar prioridades de auditoria interna que sejam consistentes com os objectivos da entidade (IIA, Norma 2010-Planeamento).

Cada trabalho deve ter um plano que inclua os objectivos, o âmbito, o prazo de execução e os recursos necessários (IIA; Norma 2200 – Planeamento do Compromisso de Auditoria). Neste plano devem ser considerados os objectivos da actividade em análise e os respectivos controlos; os riscos da actividade, os seus objectivos, recursos e operações, bem como a forma de manter os riscos potenciais a um nível aceitável; a adequação e eficácia dos sistemas de gestão do risco e controlos e as oportunidades para o seu aperfeiçoamento (IIA, Norma 2201 – Considerações Sobre o planeamento).

Os planos de auditoria devem ser baseados numa avaliação das prioridades tendo em conta os riscos e exposições, para que os recursos possam ser utilizados com base nessas avaliações. Para essa avaliação podem ser utilizados modelos de risco que utilizam factos como a materialidade monetária, a liquidez dos activos, a competência da gestão, a qualidade dos controlos internos, a realização da última auditoria, a complexidade do trabalho e da entidade (IIA, Prática Recomendada 2010-1 – Relação do Plano de Auditoria com o Risco e Exposições).

Os objectivos do trabalho de auditoria são outro aspecto a considerar no planeamento, os quais deverão reflectir os resultados de uma avaliação preliminar dos riscos relativos á actividade em análise e a probabilidade de erros, irregularidades, não conformidades e outras exposições (IIA, Norma 2210 - Objectivos do Compromisso).

O âmbito do trabalho deverá ser suficiente para alcançar os objectivos traçados e abranger considerações sobre os sistemas, os registos, pessoal, e bens, mesmo os que estão sob o controlo de terceiros (IIA, Norma 2220 - Âmbito do Compromisso).

Os recursos necessários deverão ser equacionados com base na natureza, complexidade do trabalho e tendo em conta o tempo e os recursos disponíveis (IIA, Norma 2230 - Alocação dos Recursos ao Compromisso).

Desta forma, os elementos do plano devem conter (Sawyer, 2005):

- os requisitos de pessoal, nomeadamente o número e as qualificações necessárias;
- a necessidade de recursos externos, como de especialistas em determinadas áreas;
- a organização da equipa de auditoria que inclui aspectos como a supervisão e a distribuição dos recursos por áreas/especialidades;
- a autoridade e responsabilidade inerentes à estrutura de comando da equipa;
- a estrutura do trabalho de campo identificando, sequencialmente, as actividades de auditoria a desenvolver;
- o tempo de trabalho de campo estimado para a auditoria;
- os métodos de auditoria a utilizar no trabalho de campo;
- os métodos inerentes à documentação envolvendo a acumulação de prova e os papéis de trabalho;
- a preparação dos relatórios, incluindo a definição da sua estrutura;
- os planos de contingência em função de cenários estimados, tendo em vista realizar o trabalho como definido.

Para alcançar os objectivos definidos, deve ser programado todo o trabalho, cujos programas devem estabelecer os procedimentos para identificar, analisar, avaliar e registar a informação recolhida (IIA, Norma 2240 - Programação de Trabalho do Compromisso).

Os programas de auditoria, que podem ser modificados, devem documentar os procedimentos de recolha, análise, interpretação e documentação, e ainda, enunciar os objectivos da auditoria; identificar requisitos técnicos, riscos, processos e transacções a examinar; e definir a extensão e a natureza dos testes (IIA, Prática Recomendada 2200-1 - Planeamento do Compromisso).

- *Execução*

Na realização do trabalho de auditoria procede-se à recolha de informação em conformidade com o programa de auditoria que responde aos objectivos de auditoria. Assim o trabalho de campo depende inteiramente dos objectivos definidos (Pickett, 2004).

Na execução deve ser identificada informação suficiente fidedigna, relevante

e útil para a realização dos objectivos da auditoria (IIA, Norma 2310-Identificação da informação) cujos resultados e conclusões devem ser fundamentados em análises e avaliações adequadas (IIA, Norma 2320 - Análise e Avaliação) e em informações relevantes (IIA, Norma 2330 - Documentação da informação) devidamente registadas.

- *Supervisão*

Para garantir que os objectivos são alcançados e que a qualidade é assegurada, os trabalhos devem ser supervisionados (IIA, Norma 2340 - Supervisão do Compromisso).

De acordo com o IIA (Prática Recomendada 2340-1 - Supervisão do Compromisso), a supervisão é assegurada pelo responsável máximo da auditoria interna, processo este que se inicia no planeamento e que cobre todas as fases da auditoria. A supervisão inclui garantir: que os auditores têm as competências adequadas ao trabalho; o fornecimento de instruções durante o planeamento; a verificação de que o programa está a ser alcançado; a verificação de que os papéis de trabalho suportam as revelações, as conclusões e os relatórios; que os relatórios são correctos, objectivos, claros, concisos, construtivos e oportunos; e que os objectivos de auditoria são alcançados.

Neste processo, devem ser revistos todos os papéis de trabalho para garantir que suportam o relatório e que todos os procedimentos foram respeitados, eventualmente através de listas de verificação (PR 2340-1: Supervisão do trabalho de auditoria. IIA). A supervisão deve, igualmente, ser evidenciada nos papéis de trabalho, devendo as questões levantadas ser incluídas, igualmente nos papéis de trabalho (Sawyer, 2005).

- *Comunicação dos resultados*

Os resultados do trabalho devem ser relatados. Este relato deve incluir os objectivos da auditoria, o seu âmbito, as conclusões, as recomendações e os planos de acção, podendo haver comunicações intercalares de progresso de trabalho (IIA, Norma 2410 - Critérios para a Comunicação).

Refere o IIA (Norma 2240 - Qualidade nas Comunicações) que as comunicações devem ser construtivas e obedecer a qualidades como a correcção, a objectividade, clareza, concisão, oportunidade e plenitude.

Mas Sawyer (2005) vai um pouco mais longe ao entender que os relatórios devem ser encarados pelos auditores internos como a ocasião para mostrar á gestão toda a magnitude da sua ajuda, à mesma luz que um vendedor vê uma oportunidade para apresentar os seus produtos ao presidente de uma empresa: uma janela de oportunidade para uma apresentação bem ensaiada, bem testada e bem concebida. Só com esta perspectiva, entende Sawyer, pode o relatório cumprir a sua função de comunicar, explicar, persuadir e chamar a atenção, obtendo como resultados principais a introdução, pela gestão, de mudanças e

melhorias.

Se existirem não conformidades com as normas com impacto significativo nos trabalhos, a comunicação deve mencionar as normas de auditoria que não foram cumpridas, as razões do incumprimento e o seu impacto sobre o trabalho (IIA, Norma 2431 - Divulgação de não Conformidades).

Para além disso, deve ser emitido um relatório de actividade, pelo menos anualmente, com as revelações e recomendações mais importantes, os desvios em relação ao programado, comparando o real com os objectivos (IIA, Prática Recomendada 2060-1 - Reportando aos Gestores Superiores e ao Conselho).

- *Monitorização do progresso*

Segundo o IIA (Norma 2500 - Monitorização do Progresso) deve ser implementado e executado um sistema de monitorização dos progressos relativamente ao estado da implementação das recomendações comunicadas à gestão, de forma a assegurar que as acções da gestão foram implementadas ou que os gestores de topo assumiram o risco de não adoptar as medidas recomendadas. Contudo, no sentido de não criar conflitos com os restantes departamentos da entidade, Moeller (2005) entende que a auditoria interna deve limitar-se a prestar esclarecimentos sobre as recomendações e a rever as situações numa próxima auditoria.

- *Papéis de trabalho*

A documentação de auditoria é guardada em papéis de trabalho cuja organização, concepção e conteúdo depende dos objectivos e das necessidades da organização (IIA, Prática Recomendada 2330-1 - Documentação da Informação).

Desta forma os auditores internos preparam os papéis de trabalho tendo em vista vários objectivos (Sawyer; 2005):

- obter suporte para os relatórios de auditoria;
- registar os dados obtidos a partir de entrevistas, leituras de instruções e directivas, da análise de sistemas e processos, da observação e do exame de transacções;
- identificar e documentar os factos de auditoria, acumulando evidência para determinar a existência e extensão de deficiências;
- obter suporte para o diálogo com o pessoal das operações auditadas, em particular quando as conclusões são contestadas;
- constituir uma base para a supervisão da auditoria;
- suportar a prova relacionada com fraudes e processos legais;
- proporcionar um meio da auditoria externa avaliar a auditoria interna no contexto da avaliação do controlo interno;
- facilitar as referências e o conhecimento para auditorias subsequentes;
- facilitar a realização da avaliação do departamento de auditoria interna

no que respeita ao programa de garantia de qualidade e demonstrar a conformidade com as normas de auditoria interna.

Refere ainda Sawyer (2005) que os papéis de trabalho devem ser uniformes, compreensíveis, relevantes, económicos, razoavelmente completos, simples e organizados de forma lógica. Estes são propriedade do auditor, devendo se mantidos sob o seu controlo o que implica a sua guarda em local seguro e não acessível às pessoas não autorizadas, o que não significa que, mediante autorização do director de auditoria, não possam ser consultados por pessoas dentro da organização e por auditores externos (Sawyer; 2005).

7. Conclusões

No presente trabalho procurou-se encontrar uma definição de auditoria interna, delimitar o seu âmbito através da descrição das actividades que realiza, estabelecer relações que a auditoria interna tem com outras actividades dentro das organizações e, em simultâneo, salientar os principais aspectos que a distinguem.

Conclui-se que a auditoria interna é uma actividade, que deve ser exercida de forma independente, de avaliação da eficácia dos processos de gestão do risco, de controlo e de governação, que ajuda a organização a melhorar as suas operações, a reduzir os riscos e a alcançar os seus objectivos, e com isso acrescenta valor.

Como resultado, podem resumir-se as várias características da auditoria interna no Quadro 4.

Quadro 4: Características da auditoria interna (1/2).

Característica	Descrição
Requisitos para o exercício da actividade de auditor interno e seu posicionamento	Não existem requisitos obrigatórios como a inscrição em entidade reguladora. O auditor pode exercer integrado na entidade ou em <i>outsourcing</i> .
Finalidade	Avaliar as operações, processos de governação, gestão do risco e controlo interno, e com isso criar valor.

Quadro 4: Características da auditoria interna (2/2).

Característica	Descrição
Âmbito	Actividades operacionais, gestão do risco, controlo interno, investigação de fraudes e auditoria das demonstrações financeiras. Incide na confiança e integridade da informação, eficiência e eficácia das operações, salvaguarda dos activos, e cumprimento das leis e dos regulamentos.
Normas	Existem normas obrigatórias para auditores internos certificados pelo IIA.
Independência	É necessária independência orgânica e funcional. O reporte a um nível funcional que garanta a independência é fundamental.

Organização	<p>Podem ser centralizada ou descentralizada, sendo que a primeira permite uma melhor coordenação da auditoria interna.</p>
Competência profissional	<p>São necessários conhecimentos de auditoria e das matérias em avaliação.</p>
Controlo de qualidade	<p>Exercido através de monitorização interna contínua e avaliações de qualidade internas e externas.</p>
Gestão da auditoria	<p>Inclui a elaboração de planos fundamentados em avaliações de risco e determinar prioridades. A gestão dos recursos humanos, assegura a adequação dos recursos e comunica carências. Relata as actividades realizadas face ao planeado; Coordena para evitar lacunas e redundâncias.</p>
Planeamento	<p>Considera objectivos da entidade, os sistemas de gestão de risco e controlos. Realizado com base em avaliações preliminares dos riscos da actividade e considera eventuais existências de erros, irregularidades e não conformidades. Equaciona recursos, organiza equipa e define autoridade. Estima tempo, define métodos de execução e documentação. Define programas de trabalho com actividades, tempo e prioridades. Define os relatórios a elaborar e as respectivas datas.</p>
Execução	<p>Recolhe e regista informação fidedigna e suficiente; Obtém e regista análises e avaliações. Obtém e regista conclusões fundamentadas em análises.</p>
Supervisão	<p>Destina-se a garantir que os objectivos são alcançados, a assegurar qualidade e que o relatório obedece aos requisitos definidos. Incide na competência do auditor, verifica se os programas são cumpridos e os papéis de trabalho suportam as conclusões e o relato.</p>
Relato	<p>Contém uma opinião independente. Inclui objectivos, âmbito, conclusões e recomendações. Deve ser construtivo, claro, correcto, conciso, oportuno e pleno. Deve mencionar normas de auditoria não cumpridas, as razões do incumprimento e o impacto nos resultados. Inclui a elaboração de relatórios de actividade de auditoria interna.</p>
Acompanhamento das recomendações	<p>Deve ser feito o acompanhamento das recomendações comunicadas à gestão.</p>
Ética	<p>Existem normas, aplicáveis a entidades e indivíduos que sejam certificados pelo IIA, associadas a princípios de integridade, objectividade, confidencialidade e competência.</p>
Papéis de trabalho	<p>A informação recolhida deve ser suficiente, competente e útil. Deve haver norma interna que estabeleça os requisitos para os papéis de trabalho, que devem ser normalizados. Devem conter informações, análises, planeamento, exame e avaliação do controlo interno, a revisão, o relatório e o acompanhamento são propriedade do auditor.</p>

8. Bibliografia

- Ahlawat, S. & Lowe, D (2004). An Examination of Internal Auditor Objectivity: In-House versus Outsourcing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23, 147-158.
- Chiavenato, I. (2004), *Introdução à Teoria da Administração* (7ª ed.): Editora Campus.
- Edwards, D. Kusel, J. & Oxner, T. (2002). Internal Auditing in Hospitals. *Hospital Topics*, 81. 13-18.
- Emmanuel, C., Otley, D. & Merchant, K. (1994). *Accounting for Management Control* (2ª ed.). London: Chapman & Hall.

- Gausberghe, C. (2005). Internal Auditing in Public Sector. *Internal Auditor*, August, 69-73.
- IIA (2006). The Role of Auditing in Public Sector Governance. *IIA*, November 2006.
- IIA (2009). Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna. Lisboa: IPAI.
- IIA (2009). International Professional Practices Framework. Altamonte Springs: IIA.
- Jordan, H., Neves, J. & Rodrigues, J (2003). *O Controlo de Gestão ao Serviço da Estratégia e dos Gestores* (3ª ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Moeller, R. (2005). *Brink's Modern Internal Auditing* (6ª ed.). Chichester: John Wiley & Sons, Ltd.
- Ramamoorti, S., Bailey, A & Traver, R. (1999). Risk Assessment in Internal Auditing: A Neural Network Approach. *International Journal of Intelligent Systems in Accounting, Finance and Management*, 8, 159-180.
- Roehl-Anderson, J. & Bragg, S. (2005). *The Controller's Function - The Work of the Managerial Accountant* (3ª ed.). Chichester: John Wiley & Sons, Ltd.
- Sawyer, L., Dittenhofer, M. & Sheiner James (2005). *Internal Auditing - The Practice of Modern Internal Auditing* (5ª ed.). Florida: Institute of Internal Auditors.
- Selim, G. & McNamee, D (1999). Risk Management and Internal Auditing: What are the Essential Building Blocks for a Successful Paradigm Change? *International Journal of Auditing*, 3, 147-155.
- Silva, A (2000). *Auditoria do Management Público*. Braga: Universidade Autónoma de Lisboa.
- Spencer Pickett, K. (2004). *The Internal Auditor*. New Jersey: John Wiley & Sons.

WELFARE STATE AND THE THIRD SECTOR THE NEW PORTUGUESE MANAGEMENT AND FINANCING MODEL FOR THE SOCIAL ANSWERS

Sofia Cheis Gil

CLISSIS - Centro Lusíada de Investigação em Serviço Social e Intervenção Social

Resumo: A aposta de Portugal, enquanto membro integrante, e integrado na União Europeia coloca novos desafios de desempenho económico, social e financeiro, elevando os níveis de exigência, nomeadamente no que concerne à compatibilização dos interesses de ordem humana, com a produtividade.