



Munich Personal RePEc Archive

## **The importance of the operational audit of Portuguese SMEs**

Meira, Liliana and Peixoto, Joao Paulo

Escola Superior de Negocios Atlantico

7 July 2017

Online at <https://mpra.ub.uni-muenchen.de/80113/>  
MPRA Paper No. 80113, posted 14 Jul 2017 08:03 UTC



## Qual a importância da auditoria operacional no crescimento das PME Portuguesas?

Relação custo - beneficio

| AUTORES

**Docente:** Prof. Dr. João Paulo Peixoto

**Aluna:** Liliana Raquel Fernandes Meira

**ATLANTICO BUSINESS SCHOOL** | GESTÃO FINANCEIRA E FISCAL | ESTÁGIO | 2016/2017

# ATLÂNTICO

## BUSINESS SCHOOL

ESCOLA SUPERIOR DE NEGÓCIOS ATLÂNTICO



## Índice geral

Índice de gráficos e Ilustrações.....	4
Índice de Ilustrações.....	4
1. Resumo.....	6
2. Abstract.....	7
3. Capítulo 1 - Introdução.....	8
4. Capítulo 2 – Revisão Teórica.....	10
a) Técnicas de procedimentos utilizados na auditoria operacional.....	10
b) Principais benefícios da auditoria operacional nas PME.....	12
c) Auditoria operacional e a gestão nas PME, em termos de custos-benefícios... ..	14
5. Capítulo 3 - Análise Empírica.....	19
a) Análise do Problema.....	19
b) Dados.....	21
c) Metodologia.....	25
d) Hipóteses.....	28
e) Modelo de tratamento de dados.....	29
a. Amostra de estudo.....	30
b. Apresentação e Discussão dos Resultados.....	31
6. Capítulo 4 – Resultados.....	33
7. Capítulo 5 - Conclusão.....	40
8. Capítulo 6 – Limitações e investigação futura.....	41
9. Capítulo 7 – Implicações na Gestão Empresarial.....	42
10. Agradecimentos.....	43
11. Referências.....	44
a) Análise das Principais Referências Bibliográficas.....	47
12. ANEXOS.....	50
12.1. Apêndice 1 – Resumo executivo.....	51
12.2. Apêndice 2 – Revisão da Literatura.....	52



12.2.1. Contextualização e evolução histórica da auditoria.....	54
12.2.2. Principais normas da auditoria em Portugal.....	58
12.2.3. Objetivo e importância da auditoria operacional nas empresas .....	60
12.2.4. Fases do processo de auditoria .....	62
12.2.5. A situação das PME em Portugal .....	69
12.2.6. Auditoria operacional, definição e características .....	72
12.2.7. A importância do Controlo Interno no Planeamento da Auditoria, in "Revisores e Auditores, Janeiro_Março 2014" .....	77

### Índice de gráficos e ilustrações

Gráfico 1 - Como classifica o nível de confiança na auditoria operacional na empresa, .....	33
Gráfico 2 - De acordo com a sua opinião, quais considera serem os principais benefícios da auditoria operacional na empresa? .....	34
Gráfico 3 - Por favor, expresse a sua opinião em relação a cada uma das afirmações, assinalando com um x uma das opções propostas .....	35

### Índice de Ilustrações

Ilustração 1 - Metodologia da Materialidade, (Fonte: "Revisores e Auditores, Revista Janeiro_Março 2014"). .....	26
Ilustração 2 - Riscos da auditoria (Fonte: Costa, p. 210 (2010)) .....	27
Ilustração 3 - Conhecimento do Negócio em "Revista Revisores e Auditores, Janeiro_Março 2014" .....	32



# ATLÂNTICO

## BUSINESS SCHOOL

ESCOLA SUPERIOR DE NEGÓCIOS ATLÂNTICO

## 1. Resumo

Atualmente, as organizações enfrentam vários desafios, por exemplo, as suas transações organizacionais crescem em volume e complexidade e estão a viver em ambientes de negócios altamente regulamentados. Portanto, os mecanismos de controlo e monitorização são necessários para avaliar e validar todas as transações, de forma abrangente, para atender aos controlos e regulamentos. Contudo, o processo de auditoria tradicional ocorre principalmente após a conclusão das transações, uma vez que não é viável auditá-las a tempo. Assim, torna possível inibir o risco associado à sua execução. Para muitas organizações existe um conjunto de riscos significativos de erros e fraudes e estes não são detetados atempadamente, resultando num impacto bastante nefasto para as organizações.

A atual crise financeira global e os sucessivos e conhecidos escândalos de algumas organizações, como *Lehman Brothers*, *A-Tec*, *Madoff*, *Kaupthing Bank*, *WorldCom*, *Enron*, *Parmalat*, e muitos outros, levaram a que exista uma forma de prever esses erros e fraudes. Assim, qualquer organização deve estar suficientemente preparada para sobreviver, independentemente do número de riscos a que está sujeito, mediante a implementação de um sistema adequado de Garantia Contínua, com o quadro legislativo e regulamentar aplicável. Esta garantia contínua poderá ser efetuada através da auditoria operacional.

O presente artigo tem como objetivo a análise da importância da auditoria operacional das PME's portuguesas. Através da aplicação de um questionário semiestruturado, e da análise de um caso prático, identificam-se o tipo de erros que podem ocorrer afetando de forma significativa as Demonstrações Financeiras.

**Palavras-chave:** auditoria operacional, custos, contabilidade, qualidade de informação, benefícios, economia, PME's

## 2. Abstract

Today, organizations face many challenges, for example, their organizational transactions grow in volume and complexity and are living in highly regulated business environments. Therefore, the control and monitoring mechanisms required to evaluate and validate all transactions, to comply with the controls and regulations. However, the traditional auditing process occurs primarily after the completion of the transactions since it is not feasible to audit them in time. Thus, it makes it possible to inhibit the risk associated with its execution. For many organizations, there are several significant risks of errors and frauds and these are not detected in a timely manner, resulting in a very harmful impact on organizations.

The current global financial crisis and the successive and well-known scandals of some organizations such as Lehman Brothers, A-Tec, Madoff, Kaupthing Bank, WorldCom, Enron, Parmalat and many others have led to a way of predicting these mistakes and frauds. Thus, any organization must be sufficiently prepared to survive, regardless of the number of risks to which it is subject, through the implementation of an adequate Continuous Guarantee system, with the applicable legislative and regulatory framework. This continuous guarantee can be made through the operational audit.

The purpose of this article is to analyze the importance of the operational audit of Portuguese SMEs. Through the application of a semi-structured questionnaire to a group of SME`s in Portugal.

**Keywords:** operational audit, costs, accounting, information quality, benefits, economy, SMEs

### 3. Capítulo 1 - Introdução

O objetivo principal da presente investigação é analisar as diferenças de perspetiva em auditoria, e apresentar uma reflexão sobre as suas componentes e situações que a potenciam, no sentido de apresentar um conjunto de propostas de forma a ultrapassar a problemática das diferenças de perspetivas e, possibilitar a compatibilização entre o que os auditores fazem e o que a sociedade espera deles.

A auditoria desde os tempos antigos, tem como finalidade central a deteção de fraudes e erros que sejam materialmente relevantes e que possam influenciar de forma negativa a imagem da empresa. É, pois, uma ferramenta útil para o auxílio do combate a escândalos que surgem por todo o mundo (ICAEW, 2005).

Segundo Aberto (2005) o processo de globalização teve como resultado alterações nas empresas e na vida das pessoas, são enfrentados novos desafios e maiores constrangimentos, isto porque os mercados são cada vez mais competitivos. De forma complementar a estes acontecimentos, o desenvolvimento tecnológico das últimas décadas possibilitou a circulação de elevados fluxos de informação e uma velocidade cada vez maior, de maior acesso. E, como resultado, a auditoria é ao contrário dos anos passados entendida como uma função com base em três perspetivas: económica, social e legal.

A motivação para a escolha deste estudo deve-se especialmente, à importância da auditoria operacional no crescimento das PME Portuguesas em termos de Relação custo - benefício.

O objetivo geral do presente artigo consiste em criar um modelo explicativo que permitirá fornecer informações sobre a relação auditoria / gestão, baseados num conjunto de variáveis.

O processo de investigação está ancorado na revisão sucinta da bibliografia sobre o fenómeno do relato de auditoria e a sua importância, e também, nos conceitos, como o estudo da importância da auditoria operacional

nas empresas; fases do processo de auditoria; a importância da auditoria operacional nas PME em Portugal.

A metodologia descreve o método, técnicas e/ou procedimentos utilizados para obter respostas à questão de investigação colocada e respetivos objetivos, é por isso considerado um desenho de investigação onde é elaborado e utilizado um plano lógico que define o tipo de investigação e a forma de controlar as suas variáveis. (Freixo, 2009, pp. 30-82)

A pesquisa em causa, irá ocorrer em três momentos: as construções do quadro teórico, resultantes do apanhado dos principais estudos científicos já realizados e de grande importância, porque nos fornecem dados atuais e importantes para a investigação, pelas técnicas de recolha de dados, e pelas fontes de informação.

Não se trata de uma revisão específica de literatura, mas sim apresentar elementos que poderiam levar a essa classificação, pois uma das funções deste artigo é identificar, conhecer e acompanhar o desenvolvimento da pesquisa numa determinada área do conhecimento. Procurando igualmente, identificar algumas perspetivas para pesquisas futuras.



## 4. Capítulo 2 – Revisão Teórica

O objetivo principal da presente investigação é analisar as diferenças de perspectiva em auditoria, e apresentar uma reflexão sobre as suas componentes e situações que a potenciam, no sentido de apresentar um conjunto de propostas de forma a ultrapassar a problemática das diferenças de perspectivas e, possibilitar a compatibilização entre o que os auditores fazem e o que a sociedade espera deles.

A revisão bibliográfica apresentada utilizou um conjunto de autores, num momento inicial para a evolução histórica da auditoria, de uma forma geral e, de seguida no mundo empresarial, especificamente a auditoria operacional.

### a) Técnicas de procedimentos utilizados na auditoria operacional

De acordo com Arens et al. (2011), o auditor é o profissional que tem profundo conhecimento e longa experiência de negócio e indústria específicos do cliente. A natureza do negócio e da indústria afeta o risco de declarações equívoca nas demonstrações financeiras.

O estudo de Sarwoko & Agoes (2014) teve como objetivo investigar a influência da especialização do setor da auditoria, independência do auditor e detetar fraudes em relação á qualidade da auditoria. Foram utilizadas 50 empresas de contabilidade pública registadas no mercado de capitais indonésio com a aplicação de entrevistas e questionários.

Os resultados deste estudo mostraram que a especialização do auditor e a sua independência têm influência significativa na implementação de procedimentos de auditoria para deteção de fraudes e especialização do auditor, independência do auditor e auditoria. Os procedimentos de deteção de fraudes têm influência significativa na qualidade da auditoria. Tais resultados indicam que as medidas de qualidade de auditoria podem ser obtidas através do desenvolvimento de uma competência na especialização da atitude mental

independente e a implementação de procedimentos de auditoria suficientes para detetar fraudes relevantes numa demonstração financeira.

De salientar que, o mercado da auditoria da China tem fortes implicações teóricas e empíricas para as taxas de auditoria (Zhu e Yu, 2004). A literatura demonstra que a governança corporativa constitui um tópico de pesquisa relativamente recente (Larcker e Richardson, 2004; Cai, 2007).

A governança corporativa interna e operacional das empresas tornou-se um tópico de interesse nos estudos internacionais (Liu & Hu, 2006). Os próprios auditores começaram a dar maior importância às avaliações de governança corporativa interna e operacional em relação com as taxas de auditoria.

A teoria da substituição propõe que quanto mais perfeita a estrutura interna de governança, mais reduz os custos de agência, menores riscos para a empresa de auditoria e o auditor encontrará menor a taxa de auditoria. Ou seja, uma auditoria é vista como uma forma de governança externa, para os quais uma governança corporativa interna eficaz pode ser substituída. A teoria da sinalização argumenta que os gestores sinalizam a governança corporativa de alto nível para os stakeholders externos<sup>1</sup>, referindo que a auditoria conduz a taxas de auditoria mais altas, ou seja, empresas com fortes taxas de auditoria.

Simunic (1980) defende que as taxas de auditoria são determinadas pela exposição a perdas do auditado, taxa de perda entre a firma de auditoria e o auditado, bem como a função de produção e as características da empresa de auditoria. O autor, fornece evidências empíricas para mostrar que a escala do auditado é o principal fator que influencia a auditoria, embora o número de subsidiárias consolidadas incluídas nas demonstrações financeiras controle a quantidade de indústrias que operam.

O estudo de Wu (2012) utilizou dados de empresas listadas na Bolsa de Valores de Xangai para analisar a relação entre governança corporativa e os honorários de auditoria. Os resultados da amostra revelam uma relação negativa significativa entre o governo corporativo e as taxas de auditoria, e os

resultados das subamostras mostram ainda que a governança corporativa tem influência nas taxas de auditoria e, é afetada pelo crescimento da empresa. O Relacionamento negativo entre governança corporativa e as taxas de auditoria é económico e estatisticamente significativa em empresas da amostra que cresceram moderadamente no período decorrente do estudo de investigação.

### **b) Principais benefícios da auditoria operacional nas PME**

Em todo o mundo, as empresas de todos os tamanhos, incluindo as PME's estão presentes no comércio internacional, principalmente, em países com economias em desenvolvimento. Não se pode esperar que os auditores tenham as competências necessárias para aconselhar sobre os regulamentos, experiência empresarial.

As PME's devem antecipar e preparar-se para as oportunidades tendo como base fortes práticas de negócios. Embora uma auditoria externa não resolva os problemas, proporcionará uma estrutura robusta sobre questões a serem identificadas antes da escala de operações e negócios associados ao aumento do risco significativo (Katwei, 2009).

Normalmente nas PME, os proprietários estão envolvidos na gestão diária do negócio. Assim, no decurso de uma auditoria, existe a oportunidade de comunicação entre os auditores e o proprietário / gestores. Significa que os auditores têm o conhecimento dos assuntos de importância para a gestão. As PME normalmente crescem até um ponto em que os proprietários não podem mais tomar decisões e são forçados a colocar a gestão e controlos através de uma auditoria externa. Para qualquer negócio pode continuar por um período prolongado durante a fase de crescimento. Durante este período, uma auditoria pode agregar valor considerável na identificação de questões de sistema, bem como prestação de supervisão regulamentar. O limiar atual em que as auditorias são obrigatórias na maioria das economias são amplamente definidas no nível em que a estrutura de gestão é suscetível de ter começado nos negócios (Pope, & Jabbar, 2008).

A aplicação das normas de auditoria e de contabilidade às operações das PME são consideradas como obrigações onerosas nos últimos tempos. Nestes debates, o foco tem sido uma avaliação dos benefícios. Apoiamos a opinião de que "uma auditoria é uma auditoria" e que as normas de auditoria podem ser aplicadas a entidades de todos os tamanhos. No entanto, a auditoria de uma empresa mais pequena terá diferentes áreas de perspectiva na auditoria (Aires, 2007).

A auditoria de uma PME é suscetível de se concentrar nos riscos que surgem devido ao seu tamanho e estruturas de gestão em evolução. É pouco provável que a auditoria de uma PME tenha questões contabilísticas complexas. Em contrapartida, a auditoria de uma grande entidade listada apresenta diferentes áreas de risco decorrentes da diversidade de operações e operações complexas, o que constituem questões de contabilidade mais complexas.

Existe um conjunto de características que devem ser aplicadas na conceção de qualquer sistema fiscal para as PME's, tais como:

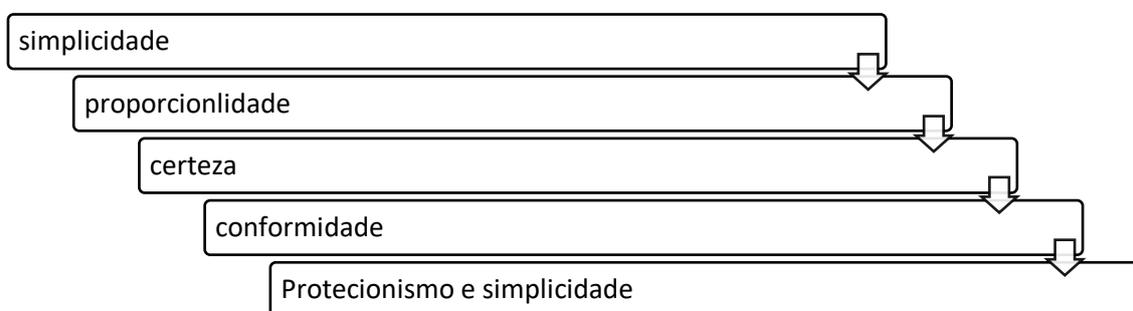


Figura 1 - de características que devem ser aplicadas na conceção de qualquer sistema fiscal para as PME's

As PMEs encontram recursos limitados tanto financeiros como não financeiros. São empresas que dependem dos credores como bancos e outras instituições financeiras, ou private equity. Neste sentido, os bancos tornaram-se uma das principais fontes de financiamento das PME. No entanto, os bancos têm menos empréstimos sem qualquer garantia razoável de credibilidade das empresas. Os bancos geralmente dependem das informações das empresas.

Eles preferem demonstrações financeiras credíveis e auditadas por auditores por uma questão de segurança. Por outras palavras, a maioria dos bancos considera a auditoria como garantia da qualidade da informação divulgada pelas empresas (Everaert et al., 2006).

As PME não podem desempenhar as funções de contabilidade internamente devido ao conhecimento inadequado e empregados não qualificados. Por exemplo, as PME não possuem as competências e os recursos necessários para executar funções de contabilidade internamente; o acesso ao conhecimento especializado de um contabilista ou auditor profissional. De facto, a maioria das PME realiza a sua contabilidade e auditoria através de um profissional externo (Kamyabi & Devi, 2011).

### **c) Auditoria operacional e a gestão nas PME, em termos de custos-benefícios**

A interpretação das demonstrações económico-financeiras e dos indicadores, bem como da aplicação dos métodos de avaliação mais comuns nas PME's têm necessariamente que ser adaptadas a um contexto caracterizado por uma interdependência forte entre a esfera pessoal do empresário e a esfera empresarial.

Numa organização, o tamanho determina a frequência da extensão das suas atividades. O relacionamento social entre os clientes e os prestadores de serviços concentra-se nas teorias do poder político, a alternativa e a confiança no fator básico entre os clientes e o provedor de serviço.

Os custos, os benefícios financeiros e operacionais da auditoria desempenham um papel importante nas organizações. O estudo de Pirzada & Rehman (2013) teve como objetivo determinar a importância e o impacto da auditoria operacional e interna nas organizações, através de 15 itens de custo financeiro e operacional, bem como os principais benefícios da utilização da auditoria. Os resultados de estudo demonstram a existência de três variáveis

significativas na seleção da auditoria, e o outsourcing como a alternativa mais eficaz em termos de custos.

Uma auditoria operacional revela o uso ineficiente de recursos ou desperdício de capital. Os auditores podem testar os recursos desperdiçados, analisando o processo utilizado para obter, armazenar e entregar materiais de produção. A parte administrativa pode ser igualmente revista durante o processo de auditoria operacional e, são estas áreas que podem aumentar os custos ao terem um fluxo de trabalho improprio. Os processos de negócio internos lentos podem atrasar as operações críticas de geração de riqueza. Os auditores, muitas vezes, determinam os principais pontos de fraqueza do sistema através das auditorias operacionais (Malcolm, 2011).

As auditorias operacionais ajudam as empresas a combater estes atrasos e determinar soluções para melhorar estas questões. A produção melhorada pode conduzir a tempos de resposta mais rápidos.

De acordo com Malcolm Tatum (2011), a alocação de custos é o processo de identificação que atribui os custos dos serviços necessários para a operação de uma empresa ou outro tipo de entidade. Ao contrário de uma classificação de custo, a alocação está menos preocupada com o montante real dos custos e mais preocupada com a forma correta de atribuição de custos na organização. Nesta perspetiva, o custo pode ser visto como uma ferramenta que ajuda todos os custos associados para a operação e atuação da empresa.

Poucos estudos estiveram relacionados com os custos e benefícios da auditoria operacional, embora alguns autores identificaram os métodos de alocação de custos sobre este tipo de auditoria, realçando a eficácia e a eficiência em geral.

Zaman (2009) realizou um estudo sobre o desempenho global da empresa e referiu que o método de alocação de custos, maior eficiência e maior eficácia apresentam efeitos positivos, bem como um efeito significativo sobre o desempenho nas empresas. Embora, a complexidade dos custos como



um problema de alocação, conduziu alguns autores a concluir que afeta os custos conjuntos (Ransmeier 1942, Thomas 1974).

Atualmente, mais de 50% dos departamentos nas empresas são dedicados à auditoria operacional (Kurt (2010)). De referir que as medidas de eficiência e eficácia, capacidade de adaptação rápida são fatores de grande interesse para os clientes, fornecedores internos e externos e os executivos. Os processos ineficientes são dispendiosos e não confiáveis.

O estudo realizado por Hategekimana & Nkikabahizi (2014) teve como objetivo o estudo sobre a auditoria operacional e a alocação de custos no desempenho em empresas no Ruanda. Foi pretensão dos autores, destacar o papel das auditorias e a alocação de custos na organização para a melhoria do desempenho organizacional. Os resultados demonstraram que a auditoria operacional e a alocação de custos são indispensáveis para o desempenho. A avaliação da eficácia e a eficiência das unidades da organização auxiliam na gestão de desempenho.

Em resultado da crise económica, as empresas foram forçadas a analisar os seus processos de negócios. Os impactos dos custos antigos e as estratégicas não têm o mesmo efeito, e as abordagens tradicionais que se baseavam na melhoria também são inadequadas. Atualmente, sob a forma de mudança ao nível global e sob a pressão de reduzir custos, as empresas deveriam dar mais atenção à avaliação de custos, gestão e performance (Douglas, 2008).

É necessário fazer a diferença entre a redução de riscos e a performance, na verdade as estratégicas são diferentes. Deve-se ter formas contemporâneas e planear ações e efeitos a longo prazo, embora a auditoria operacional determina a forma de gestão de riscos a longo prazo, e os seus efeitos e ações podem reduzir os custos gerais da empresa (Nerandžić, 2007).

O valor é uma função do risco e do retorno. Toda decisão aumenta, preserva ou corrompe o valor. Dado que o risco é parte integrante da busca do valor, da visão estratégica, as empresas não se esforçam para eliminar ou

minimizar o risco, através de uma perspetiva que representa uma mudança crítica da visão tradicional. Em vez disso, as empresas procuram a gestão todas as partes das suas organizações, de modo que, em qualquer altura, possam incorrer apenas de alguns tipos certos de risco, para efetivamente perseguir objetivos estratégicos.

Estamos agora a viver numa economia em tempo real (Economist, 2002, Vasarhelyi et al., 2010) onde as empresas operam continuamente com menos fronteiras geográficas, e com a necessidade de uma resposta muito rápida a eventos chave. As informações oportunas e confiáveis são vitais para as decisões de negócios e para a vantagem competitiva. A metodologia da auditoria tradicional não pode cumprir completamente as necessidades de verificação. Neste contexto, a maior parte dos procedimentos da auditoria, é efetuada com dados reais e limitados (Vasarhelyi et al., 2010).

A auditoria operacional utiliza tecnologias para automatizar os procedimentos e fornecer velocidade adequada aos processos de auditoria e, para que os auditores possam acelerar os seus processos de garantia e criação de relatórios.

Diversas empresas têm adotado este tipo de auditoria, utilizando a tecnologia na execução das suas tarefas, e permitindo que os auditores possam detetar erros numa base mais oportuna e aumentar a eficácia da auditoria (PricewaterhouseCoopers, 2006, Brown et al., 2007, Vasarhelyi et al., 2012).

A auditoria operacional poderia reforçar o ambiente de controlo de uma empresa e criar melhores mecanismos de feedback para a gestão. Em especial, os auditores ou a administração examinam os erros e / ou irregularidades e monitorizar as transações para garantir resoluções eficazes (Vasarhelyi et al., 2012). De acordo com os autores, os auditores analisam as transações passadas no sentido de apoiar a sua opinião sobre as declarações e investigam os eventos passados para garantir que os controlos foram obedecidos e não ocorreram exceções significativas.

Kim (2011) integrou uma rotina de análise forense, auditoria operacional, para criar um modelo de detecção de anomalias para o processo de transferência bancária de um banco. O modelo implementa um método não supervisionado com uma série de indicadores para criar uma suspeita. Essa pontuação é atribuída a cada transação de transferência eletrônica através do modelo. O modelo de filtragem é colocado no início do processo de detecção precoce de possíveis exceções, impedindo-os de continuar o processamento. O modelo exhibe os dados de padrões ou falhas em diferentes cenários. Se forem encontradas exceções, elas serão sinalizadas e será disponível o relatório de exceção. Os auditores examinam esses erros numa base interativa. Como exemplo, Li et al. (2013) utilizaram o modelo Dempster-Shafer em interações múltiplas para ajustar um modelo de Kim.

## 5. Capítulo 3 - Análise Empírica

### a) Análise do Problema

A sociedade ao necessitar de ter confiança na qualidade, integridade e fiabilidade da informação financeira divulgada pelos gestores e administradores das empresas confia aos auditores a função de verificarem se estas exprimem uma imagem adequada. Assim, a crença da sociedade é de que os auditores fornecem uma segurança absoluta da fiabilidade das demonstrações financeiras. O que não coincide com a ideia dos auditores por estes se defrontarem com limitações de várias ordens: as limitações referentes aos métodos que usam (análise por amostragem) e as limitações de custos da auditoria em si (tempo e honorários auferidos). Assim sendo, segundo Almeida (2005:13) “devido a estas limitações os auditores não podem garantir com total segurança que a empresa não cometeu fraudes e atos ilegais ou que continuará em atividade.”

Questiona-se ainda se o valor acrescentado gerado por uma auditoria, ao limitar-se a uma atividade de análise, verificação e validação de documentos de teor meramente contabilístico, quando a sociedade, cada vez mais exigente, considera que a profissão deveria abarcar aspetos mais amplos do que o mero conceito da imagem verdadeira e apropriada, que, pelo seu reducionismo, não contribui para o conhecimento holístico da atividade empresarial auditada.

O Conselho Nacional de Supervisão em Auditoria foi constituído formalmente com a publicação da Lei nº 225/2008, de 20 de novembro, sendo atribuída ao CNSA a responsabilidade pela organização de um sistema de supervisão pública dos revisores oficiais de contas.

Da mesma forma, a Auditoria atualmente resume-se a um “*processo de provas para atestar as asserções, contidas nas demonstrações financeiras, com vista à avaliação das mesmas tendo como base as normas contabilísticas e outros referenciais, comunicando as suas conclusões aos utilizadores da informação financeira*” (Almeida, 2014, p. 3).

Tendo em conta o que precede, é necessário encontrar soluções que permitam às organizações avaliar e validar as suas transações de forma contínua e independente, de preferência de forma não intrusiva.

A otimização do desempenho operacional também será possível se a auditoria for feita em tempo real (no menor tempo possível após a sua execução), reduzindo desta forma os riscos associados.

Além disso, há outro aspeto a ser considerado em relação às transações organizacionais: perfis de risco. Neste contexto, os perfis de risco referem-se à classificação de diferentes tipos de comportamento que podem ocorrer na execução de uma transação.

Os princípios epistemológicos subjacentes à construção do objeto do estudo conduziram à delimitação da área temática na qual se situaria o trabalho de investigação, centrando-se essencialmente, nos impactos da auditoria operacional no crescimento das PME's portuguesas.

Uma das principais problemáticas na auditoria é definir a **materialidade**. Existem aspetos qualitativos e quantitativos e não existe uma definição geral nem uma fórmula matemática estática, que ajude a determinar o nível de risco que as decisões ou controlos ineficientes manipulam as demonstrações financeiras.



**b) Dados**

O instrumento de recolha de dados utilizado foi o inquérito por questionário, construído pelo investigador para dar resposta aos objetivos da investigação (anexo IV) na sua construção considerámos as propostas dos diversos autores, nomeadamente no que diz respeito à sua clareza, extensão, introdução, à formulação de questões e opções de resposta (Ghiglione & Matalon, 1992; Hill & Hill, 2005; Moreira, 2004; Quivy & Campenhoudt, 2008).

**Lista das organizações selecionadas**

1. EP - Estradas De Portugal, S.A.
2. Mota-Engil - Engenharia E Construção, S.A
3. Sociedade De Construções Soares Da Costa, S.A
4. Zagope - Construções E Engenharia, S.A
5. Teixeira Duarte - Engenharia E Construções, S.A.
6. Opway - Engenharia, S.A.
7. MSF - Engenharia, S.A.
8. Tecreun - Técnicas Reunidas De Construção, Unipessoal Lda
9. Somague - Engenharia, S.A.
10. Edifer - Construções Pires Coelho & Fernandes, S.A
11. Modelo Continente - Hipermercados, S.A.
12. Pingo-Doce - Distribuição Alimentar, S.A.
13. Bp Portugal - Comércio De Combustíveis E Lubrificantes, S.A
14. Repsol Portuguesa, S.A
15. Companhia Portuguesa De Hipermercados, S.A.
16. Galp - Gás Natural, S.A.
17. Cepsa - Portuguesa Petróleos, S.A.



18. Dia Portugal - Supermercados, Sociedade Unipessoal, Lda
19. Arcelormittal Trading, Unipessoal, Lda.
20. Recheio - Cash And Carry, S.A

Foram também escolhidos dois casos práticos em que os controlos internos são ineficazes, Entidade ABC, ESNL e a Entidade XYZ, Lda., para apurar a materialidade ao nível das demonstrações financeiras e ao nível das contas significativas, visto que neste contexto o assunto torna-se “material” se a sua omissão ou distorção puder razoavelmente influenciar as decisões económicas baseadas nas demonstrações financeiras.

Na organização do questionário, agrupámos as perguntas da seguinte forma:

Primeira sessão: dados sociodemográficos.

I – Dados sociodemográficos:

1 – Qual o seu género?

Masculino

Feminino

2 – Qual a sua idade? \_\_\_\_\_ Anos.

3 - Quais as suas habilitações académicas (indicar a maior)?

Licenciatura

Especialidades

Mestrado

Doutoramento

4 - Há quantos anos exerce a profissão? \_\_\_\_\_ Anos

5 - Qual a sua categoria Profissional atual? \_\_\_\_\_

6 - Há quantos anos está na categoria? \_\_\_\_\_

Segunda sessão: questões:

1 – Como classifica o nível de confiança na auditoria operacional na empresa,

- Nenhuma
- Baixa
- Sem opinião
- Média
- Elevada

2 – De acordo com a sua opinião, quais considera serem os principais benefícios da auditoria operacional na empresa?

- Identificar e gerir os riscos e negócio
- Mitigar a ocorrência de fraudes
- Acompanhar a implementação de ações corretivas
- Dar suporte à estrutura de governo das sociedades

3 - Por favor, expresse a sua opinião em relação a cada uma das afirmações, assinalando com um x uma das opções propostas

- O follow-up realizado pela AO acrescenta valor à organização
- O auditor interno é o profissional mais indicado para acompanhar a implementação de ações corretivas – Credibilização
- A AO confere maior credibilidade à organização Discordo
- A credibilidade de uma organização condiciona o seu sucesso
- A credibilidade numa organização pode ser considerada como uma vantagem competitiva
- A AO desempenha um papel importante na monitorização do controlo interno
- A AO fortalece o controlo interno através da segregação de funções
- A Auditoria operacional contribui para uma maior eficácia do sistema de controlo interno
- Um bom controlo interno é importante para o sucesso da organização



### c) Metodologia

Neste trabalho, optou-se essencialmente por uma metodologia quantitativa, tendo em conta a utilização de instrumentos como o inquérito por questionário, no entanto, também se recorreu à metodologia qualitativa para a análise das entrevistas realizadas.

Como refere Bento (2012), as metodologias quantitativa e qualitativa devem ser encaradas como técnicas complementares, já que cada uma delas contribui com as suas próprias visões para a compreensão e conhecimento de determinado fenómeno, podendo ser mais complementares do que dicotómicas.

Quanto ao tipo de estudo que realizamos, optamos por um estudo de caso, o que resulta das características do fenómeno que se pretende explorar e compreender já que, como refere Yin (1994), o objetivo do estudo de caso é relatar factos, descrever situações e proporcionar respostas acerca do fenómeno estudado.

A multiplicidade de critérios e características que compõem os estudos de caso levam a classificações definidas segundo os objetivos e a natureza das informações finais. Yin (1994) classifica os estudos de caso como: exploratórios, descritivos, explicativos e avaliativos. Segundo o autor, um estudo de caso é exploratório quando se conhece muito pouco da realidade em estudo e os dados têm como objetivo o esclarecimento e delimitação dos problemas ou fenómenos dessa realidade. Gil (1989) corrobora esta abordagem e refere ainda que, de entre os vários tipos de pesquisa, a exploratória é a que apresenta um menor grau de rigidez no planeamento.

Também Carmo e Ferreira (1998, p. 213) referem que o estudo exploratório “implica estudar, compreender e explicar a situação atual do objeto de investigação”, de forma a responder adequadamente às questões levantadas na problemática através dos dados obtidos com a aplicação dos instrumentos de pesquisa.

Relativamente ao estudo que se pretende realizar, apenas encontrámos uma investigação com objetivos semelhantes havendo, por isso, um défice de conhecimento que nos permita compreender os contornos do fenómeno a estudar. Por isso, o estudo de caso proposto assume um carácter exploratório, uma vez que ele se adequa a temas “pouco explorado”, não se lhe conhecendo os contornos e as suas especificidades (Gil, 1989, p. 45).

**Tendo em conta os objetivos desta investigação e a sua natureza exploratória, optámos por uma abordagem que privilegia a recolha de dados quantitativos com recurso ao inquérito por questionário, por melhor se ajustar aos objetivos do estudo, à população abrangida e às condições de realização da pesquisa e a um estudo de dois casos práticos de duas empresas portuguesas, realizado pela “Revisores e Auditores, Revista Janeiro\_Março 2014” onde foram realizadas uma auditoria inicial (Entidade ABC, ESNL.) e uma auditoria recorrente (Entidade XYZ, Lda.)**



Ilustração 1 - Metodologia da Materialidade, (Fonte: “Revisores e Auditores, Revista Janeiro\_Março 2014”).

Como metodologia analisamos o último balancete disponível (v.g. setembro) e extrapolamos os valores até Dezembro. Este método foi utilizado também como base para identificar situações atípicas nomeadamente nos saldos e resultados.

Apesar do indicador preferencial ser o Resultado Antes Impostos, este não tem sido conclusivo nos últimos anos dada a sua volatilidade, pelo que optamos pelo volume de negócios ou o total do ativo em ambas as empresas.

A Materialidade Global (MG) preliminar depende da percentagem a usar no indicador selecionado, mediante julgamento profissional. O nível de materialidade será o inverso do nível do risco combinado do Risco Inerente (RI) e Risco de Controlo (RC). Assim, encontrar-se-á mais perto do limite inferior se o RI é alto e mais perto do limite superior se o RI é baixo. A Materialidade de Execução (ME), definida em termos globais e por classe de contas, também depende do julgamento profissional, mas por regra situa-se entre os 75% e 90% da MG, dependendo da avaliação do Risco da Auditoria (RA) (Revisores e Auditores, Janeiro a Março 2014).



Ilustração 2 - Riscos da auditoria (Fonte: Costa, p. 210 (2010))

#### **d) Hipóteses**

H1: A auditoria operacional contribui para o crescimento das PME's em Portugal

H2: O controlo e auditoria de transações organizacionais em tempo real permite determinar o grau de confiabilidade com que são realizadas, atenuando o risco organizacional.

H3: A AO desempenha um papel importante na monitorização do controlo interno.

H4: É possível materializar o nível de risco que a falta de um Sistema de Controlo Interno tem nas Demonstrações Financeiras.

### e) Modelo de tratamento de dados

Após a recolha de informação através dos inquéritos por questionário e respetiva codificação, o passo seguinte consiste em transferir os dados para o formato digital, utilizando, para esse fim, o SPSS (Statistical Package for Social Science).

O SPSS é um programa de organização de dados e análise estatística de simples utilização. É uma aplicação de tratamento estatístico onde, através da simples seleção de opções em menus e caixas de diálogo, permite a realização de análises estatísticas, das mais simples às mais complexas e portanto, é acessível para o utilizador casual como para o mais experiente.

Em seguida, procedeu-se à identificação de erros na introdução dos dados. Ainda no que diz respeito à análise de dados, importa referir que estes foram analisados segundo diversas técnicas estatísticas – univariadas, bivariadas e multivariadas. Segundo Malhotra (1996, p. 489) as primeiras e as segundas são apropriadas para analisar os dados, quando a análise consiste na simples medição de cada variável ou cruzamento de variáveis. As terceiras, as técnicas multivariadas, são utilizadas para verificar a relação entre três ou mais variáveis, sendo de salientar que a este nível foi utilizada a análise de clusters.

Em relação ao estudo da materialidade, foi um processo contínuo e cumulativo de recolha da informação em todas as fases de auditoria efetuada nas duas empresas pelos auditores da “Revisores e Auditores, na revista Janeiro\_Março 2014” onde foi utilizado o seguinte modelo para tratamento dos dados:

- ✓ Definição do Sistema de Controlo Interno – Componentes e limitações;
- ✓ O planeamento da auditoria a nível de materialidade e risco - Estratégias

### a. Amostra de estudo

A amostra que serve de base para este estudo é representada por 44 empresas PME`s portuguesas, que não têm auditor interno nem recorrem a *outsourcing*.

Foram excluídas da amostra, todas as empresas cujo setor de atividade se inclui no sistema financeiro e empresas do ramo do futebol.

Os dados financeiros das empresas foram retirados do SABI e posteriormente validados de forma individual através dos seus relatórios e contas.

As empresas que apresentavam valores negativos na rubrica capital próprio, não foram retirados da amostra uma vez que não se revelou nenhuma alteração significativa quando o modelo foi testado sem essas empresas.

Os dois casos práticos, in loco, foram retirados da revista “Revisores e Auditores, Janeiro\_Março 2014” com informações reais das demonstrações financeiras sobre as seguintes entidades:

- 1) **Entidade ABC, ESNL**, Instituição Particular de Solidariedade Social que apoia de forma transversal as comunidades nos âmbitos social, saúde, educação e pastoral, em vários distritos.
- 2) **A Entidade XYZ, Lda**, é uma entidade privada, constituída em 8 de junho de 2004, produz e comercializa películas e filmes de polipropileno utilizando como matéria-prima o homopolímero, copolímero e aditivos.

## **b. Apresentação e Discussão dos Resultados**

### **Questionário:**

Após terem sido apresentadas as variáveis e definida a metodologia, o presente capítulo é composto pela apresentação e discussão dos resultados obtidos através da realização dos testes estatísticos ao nível individual das variáveis bem como à estimação do modelo para assim ser possível dar resposta às duas questões de investigação apresentadas no capítulo anterior.

Todas as estimações e testes estatísticos foram efetuados com suporte do programa informático de estimação e análise estatística SPSS.

Inicialmente serão apresentadas e analisadas as variáveis de uma forma individual através das estatísticas descritivas da amostra para os dois anos.

Posteriormente será efetuada a análise das correlações existentes entre as variáveis para assim se poder determinar se estão ou não relacionadas. Será efetuada também a análise à multicolinearidade das variáveis em estudo.

### **Caso prático:**

Na análise das duas empresas serão efetuadas diligências no sentido de conhecer de forma ampla e abrangente todo o negócio, quer por análise documental, debate com pessoas da entidade (operacionais seniores e membros da gestão), legislação e estudo comparativo com empresas do setor e ainda visitas às empresas.

As informações serão recolhidas tendo em conta os aspetos fundamentais designados na imagem abaixo:

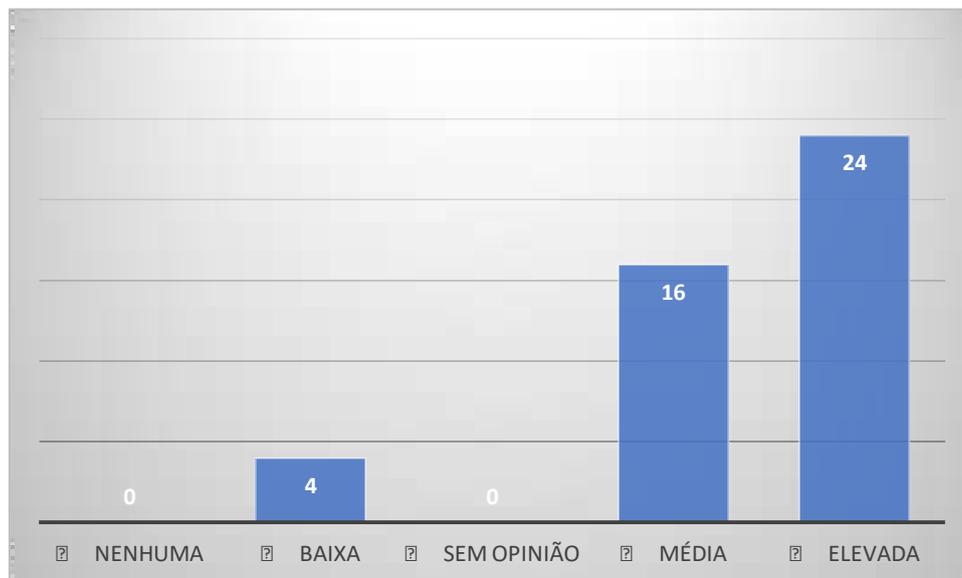
1.	Estrutura Corporativa, Organização Financeira e Geográfica
2.	Produtos e Serviços Colocados no Mercado
3.	Histórico de Aquisições e Abates
4.	Visão do Órgão de Gestão Sobre o Negócio
5.	Fatores Chave de Mercado e Outros Fatores Significativos vs Influências Críticas dos <i>Stakeholder's</i>
6.	Objetivos, Estratégia e Fatores Críticos de Sucesso
7.	Análise de <i>Key Performance Indicators</i>
8.	Avaliação do Risco Inerente
9.	Impacto na Auditoria: Risco do Negócio + Asserções Significativas + Contas Significativas

Ilustração 3 - Conhecimento do Negócio em "Revista Revisores e Auditores, Janeiro\_Março 2014"

## 6. Capítulo 4 – Resultados

Ao nível da estatística descritiva será realizada uma análise aos principais indicadores estatísticos de forma individual para cada uma das variáveis.

Gráfico 1 - Como classifica o nível de confiança na auditoria operacional na empresa,



A maior parte das empresas respondeu que o nível de confiança na auditoria operacional na empresa é elevado.

De acordo com a sua opinião, quais considera serem os principais benefícios da auditoria operacional na empresa?

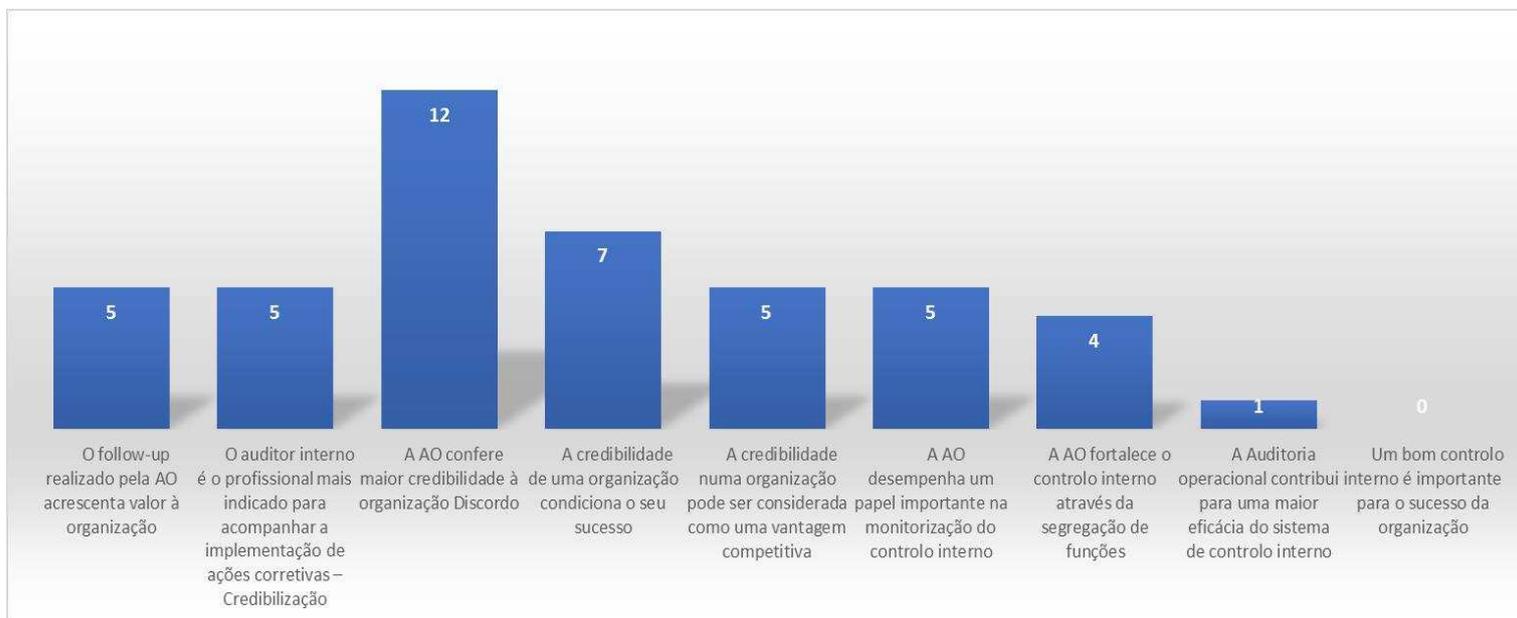
Gráfico 2 - De acordo com a sua opinião, quais considera serem os principais benefícios da auditoria operacional na empresa?



Em relação às respostas dos participantes no estudo, foi possível observar que os principais benefícios da auditoria operacional na empresa é mitigar a ocorrência de fraudes ( $n = 15$ ) e, acompanhar a implementação de ações corretivas ( $n = 12$ ), igualmente com identificar e gerir os riscos de negócio ( $n = 12$ ).

Por favor, expresse a sua opinião em relação a cada uma das afirmações, assinalando com um x uma das opções propostas

Gráfico 3 - Por favor, expresse a sua opinião em relação a cada uma das afirmações, assinalando com um x uma das opções propostas



Observa-se que a AO confere sempre maior credibilidade (n = 12) a organização o que condiciona o seu sucesso (n = 7).

Dá-se como provada a hipótese:

H1: A auditoria operacional contribui para o crescimento das PME's em Portugal

H2: O controlo e auditoria de transações organizacionais em tempo real permite determinar o grau de confiabilidade com que são realizadas, atenuando o risco organizacional.

H3: A AO desempenha um papel importante na monitorização do controlo interno.

### **Caso Prático: Entidade ABC, ESNL**

Foi a primeira vez que a entidade foi auditada e não possuía qualquer departamento de auditoria interna. Face ao conhecimento obtido do negócio, à dispersão geográfica das respostas sociais, ao número muito alto de trabalhadores (cerca de 700) e à coexistência de vários sistemas informáticos utilizados pela entidade, entendeu-se que a melhor abordagem de auditoria seria a focalizada nos controlos internos, pois só assim conseguiríamos confirmar que os controlos existentes até então eram realmente efetivos e que as asserções inerentes às contas significativas seriam asseguradas bem como a segurança das suas DF (Adaptado de Revisores Auditores Janeiro\_Março 2014).

Como dissemos anteriormente, a materialidade foi calculada tendo como indicador de referência o volume de negócios (VN), uma percentagem de 1%, em conformidade como nível de risco esperado por se tratar de uma auditoria de primeiro ano.

No entanto, como referem os auditores da Revisores e Auditores, no estudo efetuado na Janeiro\_Março 2014, e após a nossa análise das matérias facultadas, e efetuarmos o levantamento, e respetiva documentação em narrativa, walkthrough e fluxograma, dos processos significativos (compras e pagamentos, ordenados e salários, prestação de serviços e recebimentos e subsídios) concluímos igualmente que o levantamento efetuado não nos fornecia a evidência necessária sobre a eficácia do desenho das operações dos controlos, pelo que avaliámos o RC como máximo e ajustamos a abordagem de auditoria em conformidade.

Não obstante, em termos práticos este resultado obrigou a estender a busca dos resultados por um período mais alargado ao que inicialmente tinham previsto e a efetuar as seguintes diligências:

- ✓ Planear o trabalho de auditoria para uma data mais próxima possível do final do período económico;
- ✓ A amostra de circularização de saldos de terceiros foi aumentada de forma significativa;
- ✓ A análise documental foi também aumentada.

Numa auditoria de primeiro ano, por norma, é exigido um investimento superior em termos de horas para a realização dos procedimentos de auditoria, uma vez que é necessário ajustar a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria essenciais para obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante aos saldos de abertura (ISA 510).

Perante os factos, o planeamento teve que sofrer alterações face ao inicialmente previsto, considerando-se sem dados suficientes e claramente afetado pelo controlo interno da entidade o que implicou adiar a auditoria para ser possível a análise realista e exaustiva.

### **Caso Prático: Entidade XYZ, Lda.**

Tal como no caso de estudo anterior, o indicador de referência para o cálculo da MG e de execução foi o volume de negócios (1,5% sobre as Vendas, Prestação de Serviços) a 31 de dezembro, mais uma vez considerámos que este indicador refletia de forma apropriada a atividade da Entidade e o seu respetivo crescimento.

Tendo por base a MG e ME definimos as contas significativas desta entidade as seguintes:

- ✓ As que apresentaram saldo superior a 50% da ME;
- ✓ As que, de acordo com o histórico de auditoria da entidade, tiveram maior probabilidade de apresentar diferenças de auditoria; e,
- ✓ As que envolviam cálculos não recorrentes e de não rotina (v.g. estimativa de imposto, estimativa de férias e subsídio de férias).

Face ao conhecimento obtido do negócio pela empresa de auditoria entendemos que a melhor abordagem de auditoria seria a focalizada nos controlos internos. Após a análise do custo/benefício da realização do levantamento do SCI para toda a Entidade e não sendo este o primeiro ano de auditoria, decidimos não realizar os respetivos testes aos controlos, uma vez que confirmámos a manutenção do SCI de anos anteriores e que, em termos gerais, considerámos o CI como efetivo. Neste contexto, e porque não foram realizados testes aos controlos, assumimos RC moderado para todas as contas significativas identificadas (Revisores e Auditores, Janeiro\_Março 2014).

O plano de auditoria foi então traçado e foram levantados os seguintes processos:

- ✓ Compras e Pagamentos;
- ✓ Vendas e Recebimentos;
- ✓ Ordenados e Salários; e
- ✓ Produção.

Com base no trabalho desenvolvido até então, levantamento e documentação (elaboração de narrativas, walkthrough e fluxogramas) concluímos que a entidade possuía uma segregação de funções estruturada no sentido de mitigar o risco nos diversos departamentos. Além disso, estavam implementados controlos manuais e informáticos capazes de verificar o correto circuito das operações e da informação respetiva de forma contínua. Desta forma, a nossa avaliação preliminar do RC foi confirmada.

Ao contrário do caso anterior, os procedimentos substantivos foram bastante menos extensos, conforme inicialmente previsto.

Em termos práticos, este resultado permitiu que:

- ✓ O trabalho de auditoria pudesse ser antecipado para uma data anterior ao final do período económico, pelo que realizamos o interno em setembro;
- ✓ A amostra de circularização de saldos terceiros foi diminuída de forma significativa;

- ✓ A análise documental (tamanho da amostra) também fosse reduzida;
- ✓ A revisão analítica assumisse uma maior importância.

Face ao exposto, todo o planeamento inicial foi validado pela análise de controlo interno da entidade, o que permitiu “antecipar” os procedimentos de auditoria até 6 a 3 meses do final do período económico e assim efetuar a análise atempada da manutenção dos processos.

Dá-se como provada a hipótese:

H4: É possível materializar o nível de risco que a falta de um Sistema de Controlo Interno tem nas Demonstrações Financeiras.

## 7. Capítulo 5 - Conclusão

Partindo da revisão da literária, concluiu-se que uma das principais questões, no âmbito da análise financeira, será saber se existe ou não uma estrutura ótima de capitais que maximize o valor da empresa. Para poder responder a essa pergunta, é necessário conseguir identificar quais serão os determinantes da estrutura financeira que mais a influenciam.

A identificação dos determinantes que mais influências têm na estrutura financeira foi explicada com base em três teorias, isto é, a teoria do Trade-off, a teoria da Pecking Order e a teoria do Market Timing. Estas três teorias surgiram após o estudo de Modigliani & Miller sobre os custos do capital na estrutura financeira.

Verificou-se que a maior parte das empresas é da opinião que a AO é rentável para a empresa e confere credibilidade.

Verificou-se ainda que a auditoria interna é necessária para elaboração de métricas, projeções e melhoria do controlo interno de forma a evitar fraudes ou mesmo erros que possam afetar as demonstrações financeiras tendo influencia na tomada de decisão.

Seja qual for a dimensão da empresa, nenhuma pode desenvolver a sua atividade sem ter instituído um Sistema de Controlo Interno, ainda que este seja menos sistematizado e informal. É incontornável adotar um sistema que atue na ótica preventiva e na correção de irregularidades.

No atual contexto de crise económico-financeira se adotarmos um bom controlo interno eficaz estamos a dissuadir fraudes e a otimizar resultados.

*“Um bom controlo interno é um dos mais efetivos dissuasores da fraude”  
William McDonough*

## 8. Capítulo 6 – Limitações e investigação futura

Na minha opinião, este estudo de investigação mostra que ainda existe um longo trabalho a fazer no âmbito da auditoria operacional, seja ao nível nacional ou internacional.

Perante tal cenário seria interessante no meu ponto de vista a criação de um sistema de informação para todos, de forma cooperada. Ou seja, a ideia seria criar um grupo com diversos AO não somente ao nível empresarial, mas em estudo mas com outras associações. Desta forma os participantes teriam oportunidade de realizar uma autoformação cooperada, através da realização de relatos de práticas, análise e discussão de temas pertinentes para o grupo, etc., indo de encontro aos seus interesses e necessidades.

Como limitações e sugestões para futuras investigações, apresenta-se algumas considerações. Aquando da recolha de dados no terreno, verificaram-se algumas dificuldades como a disponibilidade e a falta de documentação na parte de legislação nacional que gostaríamos de ter no nosso trabalho.

Além das sugestões para futuros estudos, anteriormente mencionados ao longo do presente texto, considero interessante desenvolver-se um estudo comparativo entre diversos diplomas já existentes e efetuar uma análise comparativa, de modo a conhecer os tipos de organização, as práticas e as dificuldades sentidas por parte dos auditores face ao público-alvo.

Considero importante o aprofundamento do estudo desta temática visando contribuir para uma melhor formação dos profissionais, contribuindo para uma melhor qualidade de vida e uma intervenção mais adequada através do desenvolvimento de aprendizagens significativas, da valorização das experiências de cada indivíduo e criação de situações inclusivas na comunidade, onde seja dada oportunidade da pessoa, interagir com os outros.

## 9. Capítulo 7 – Implicações na Gestão Empresarial

A contabilidade e a auditoria das organizações, sob o paradigma que justifica a sua existência, e são confrontadas com desafios de adaptação á nova realidade do século XXI.

Um bom controlo interno dissuade as fraudes e ajuda na tomada de decisão, pois a gestão cada vez mais necessita de se adaptar às exigências dos gestores, que se deparam diariamente com questões que têm de ser respondidas de imediato e com implicações futuras.

Neste contexto, a auditoria operacional zela igualmente, pela obtenção da informação financeira com qualidade suficiente que possa assegurar a sua utilidade. Assim, no momento da elaboração da informação financeira, pouco importa as necessidades dos futuros utilizadores, se esta informação não for elaborada e apresentar as características evidentes que possibilitem a sua fácil e total utilização, segundo as necessidades daqueles.



## 10. Agradecimentos

A realização deste estudo contou com incentivos importantes para mim, aos quais estarei eternamente grata.

Dirijo um agradecimento especial ao professor Doutor Joao Paulo Peixoto pela sua orientação, pelas opiniões e críticas que efetuou para solucionar as dificuldades que surgiram na realização deste trabalho.

A todos os docentes da **Escola Superior de Negócios Atlantico** no meu percurso académico que me transmitiram conhecimentos e técnicas para que fosse possível alargar os meus horizontes e continuar na busca pelo “saber”.

Por ultimo, dirijo um agradecimento à minha família pelas palavras de incentivo e apoio incondicional.

**A todos vós dedico este trabalho!**

## 11. Referências

Aires, B. (2007). Taxation of Small and Medium Enterprises. Background paper for the International Tax Dialogue Conference, International Tax Dialogue.

Bostan Ionel, Auditul public extern, Editura Universul Juridic, Bucharest, 2010;

Domnişoru Sorin, (2011). Audit statutar și comunicare financiară, Editura Economică, Bucharest.

Brown, C. E.; Wong, J. A.; Baldwin, A. A. (2007): "Research Streams in Continuous Audit: A Review and Analysis of the Existing Literature", Journal of Emerging Technology in Accounting vol. 4 n. 1:1-28. <http://dx.doi.org/10.2308/jeta.2007.4.1.1>

Douglas, M. L. (2008). An Executive Summary of Supply Chain Management: Processes, Partnerships, Performance. Sarasota, FL: Supply Chain Management Institute.

Everaert, P., Sarens, G., & Rommel, J. (2006). Outsourcing of Accounting Tasks in SMEs: An extended TCE Model (Working Paper No. 2004/403). Gent: UniveersiteitGento.

Iman Sarwoko, Sukrisno Agoesb (2014). An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: Evidence from Indonesia. Procedia - Social and Behavioral Sciences 164 ( 2014 ) 271 – 281

JIN'e Yan and Li DUNJIA, (1997), "Performance Audit in the Service of Internal audit", Manegerial Auditing Journal, 12/4,5

Kamyabi, Y., & Devi, S. (2011). An Empirical Investigation of Accounting Outsourcing in Iranian SMEs. Journal of Management and Sustainability Vol. 1, No. 1; September

KIM, Y. (2011): "Continuous Monitoring: Macro- and Micro-level Control". Unpublished PhD. Dissertation, Rutgers Business School.

Katwei, R (2009). Constraints faced by small scale enterprises in accessing formal financing. Unpublished MBA Thesis. University of Nairobi.

LI, P., CHAN, D. Y. ; KOGAN, A. (2013): "Continuous Auditing: Exception Prioritization Framework & Experiment". Working paper. Rutgers Business School.

Moeller, R. (2009). Brink's Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge. New Jersey, Canada: John Wiley & Sons,

Munro, L. & Stewart, J. (2011). Exsternal auditors' reliance on internal auditing: further evidence. Managerial Auditing Journal, Vol. 26, No. 6: 464-481 Emerald Group Publishing Limited

Nerandžić, B. (2007). Interna i operativna revizija. Novi Sad, Srbija: Stylos

Kashan, Pirzada & Nabeel, Rehman (2013). Evaluating The Factor Of Cost And Benefit Of Internal Audit. Vol.4, No.14, 2013

Pope, J. and Jabbar, H. (2008) Tax compliance costs of small and medium enterprises in Malaysia: policy implications, School of Economics and Finance Working Paper Series: no. 08:08, Curtin University of Technology, School of Economics and Finance.

Pricewaterhousecoopers (2006): "State of the internal audit profession study: Continuous auditing gains momentum". PricewaterhouseCoopers.

REEVE, John. T., (1981), "Eight Points on Operational Audits", Journal of Accountancy, August 1981

Sarens, G. & De Beelde, I, (2006). The Relationship between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions, International Journal of Auditing 10: 219- 241, Blackwell Publishing Ltd, 9600 Garsington Rd, Oxford

Sarens, G. & Abdolmohammadi, M. (2011). Monitoring Effects of the Internal Audit Function: Agency Theory versus other Explanatory Variables,

International Journal of Auditing 15: 1-20, Blackwell Publishing Ltd, 9600 Garsington Rd, Oxford

Soh, D. & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26, No. 7: 605-622, Emerald Group Publishing Limited

Wu, X. (2012). Corporate governance and audit fees: Evidence from companies listed on the Shanghai Stock Exchange. Volume 5, Issue 4, December 2012, Pages 321–342

Revisores e Auditores, A importância do Controlo Interno no Planeamento da Auditoria, Janeiro-Março 2014

Vasarhelyi, M. A.; Alles, M. G.; Kuenkaikaew, S.; Little J. (2012a): “The Acceptance and Adoption of Continuous Auditing by Internal Auditors: A Micro Analysis”, *International Journal of Accounting Information Systems*, vol. 13:267-281. <http://dx.doi.org/10.1016/j.accinf.2012.06.011>



## a) Análise das Principais Referências Bibliográficas

Artigo e nome do autor	Objetivo	Resultados
<b>Auditing &amp; Assurance Services</b> <b>Messier et al. (2006)</b>	O objetivo foi a análise de uma solução de gestão de aprendizado e altamente confiável e fácil de usar que incorpora ciência de aprendizagem e ferramentas adaptativas premiadas para melhorar os resultados dos alunos.  Para ajudar os alunos a serem mais eficazes no ambiente de auditoria dinâmico de hoje, os autores se concentram em julgamentos críticos e processos de tomada de decisão	A auditoria é um processo sistemático de objetivamente obter e avaliar evidência sobre determinadas asserções acerca de ações económicas e eventos com o objetivo de determinar o grau de correspondência entre essas asserções e determinados critérios pré-estabelecidos e consequentemente comunicar os resultados aos interessados
<b>Aires, B. (2007). Taxation of Small and Medium Enterprises. Background paper for the International Tax Dialogue Conference</b>	Análise sistemática da literatura sobre os sistemas fiscais das PME devem ser concebidos de forma a minimizar os custos de conformidade e maximizar a acessibilidade.	Os governos podem simplificar ou criar um novo sistema que se adapte às PME, o que eliminaria a comparação com empresas maiores porque as PME têm um sistema próprio. A fim de implementar reformas efetivas, os governos e as PME precisam de um acordo para satisfazer as duas partes. Isso exigiria que ambas as partes se comprometeram os benefícios consideráveis.
<b>Brown, C. E.; Wong, J. A.; Baldwin, A. A. (2007): "Research Streams in Continuous Audit: A Review and</b>	O objetivo do trabalho é resumir e fornecer uma estrutura para classificar as contribuições da literatura diversificada abordando o tema da contínua auditoria.	A literatura existente fornece bons fundamentos para a orientação valiosa para a implementação e manutenção das aplicações de auditoria contínua.  O advento da auditoria contínua proporcionará comportamentos



**Analysis of the Existing Literature**

aos pesquisadores contábeis com muitos tópicos para estudar a frequência de relatórios e garantia do julgamento e processos de tomada de decisão. Os autores sugerem que a racionalidade limitada e cognitiva das limitações pode entrar em jogo com a possível sobrecarga de informações disponíveis.

**LI, P., CHAN, D. Y. ; KOGAN, A. (2013): “Continuous Auditing: Exception Prioritization Framework & Experiment**

O artigo propõe a auditoria preditiva, como uma auditoria contemporânea voltada para o futuro que trará a garantia de processos, financeiros e não financeiros, mais próximos dos eventos correspondentes. Em vez de analisar somente os dados históricos e erros passados ou anomalias, uma auditoria preditiva identificará as possíveis exceções de forma proativa comparando cada transação com um modelo normativo antes da transação ser executada.

A auditoria tradicional é retrospectiva e não responde ao negócio atual, precisa de tempo hábil. Uma auditoria é realizada periodicamente de acordo com os ciclos de auditoria. Anomalias e fraudes, quando identificadas, muitas vezes são detetadas muito depois dos Eventos associados.

**Munro, L. & Stewart, J. (2011). Exsternal auditors’ reliance on internal auditing: further evidence.**

Seu principal objetivo é explorar os efeitos dos estilos de trabalho dos auditores externos, barreiras de comunicação percebidas e efeitos moderadores da gestão de risco do cliente na dependência do trabalho de auditoria interna.

Os resultados mostraram que dois fatores, que são estilo de trabalho de auditoria externa e barreiras de comunicação, tiveram uma relação significativa com a dependência da auditoria externa no trabalho de auditoria interna. O relacionamento foi considerado mais forte com o efeito moderador do gerenciamento de riscos corporativos dos clientes (ERM). Além disso, consistente com as



		expectativas,
<b>Wu, X. (2012). Corporate governance and audit fees: Evidence from companies listed on the Shanghai Stock Exchange</b>	Este estudo usa dados de empresas listadas na Bolsa de Valores de Xangai para investigar a relação entre governança corporativa e taxas de auditoria.	Os resultados da amostra revelam uma relação negativa significativa entre a governança corporativa e as taxas de auditoria, e resultados de subamostra mostram ainda que a governança corporativa



## 12. ANEXOS



### 12.1. Apêndice 1 – Resumo executivo

Atualmente, as organizações enfrentam vários desafios, por exemplo, as suas transações organizacionais crescem em volume e complexidade e estão a viver em ambientes de negócios altamente regulamentados. Portanto, os mecanismos de controlo e monitorização necessários para avaliar e validar todas as transações, abrangente, para atender aos controlos e regulamentos. Contudo, o processo de auditoria tradicional ocorre principalmente após a conclusão das transações, uma vez que não é viável auditá-las a tempo. Assim, torna possível inibir o risco associado à sua execução. Para muitas organizações existe um conjunto de riscos significativos de erros e fraudes e estes não são detetados atempadamente, resultando num impacto bastante nefasto para as organizações.

A atual crise financeira global e os sucessivos e conhecidos escândalos de algumas organizações, como Lehman Brothers, A-Tec, Madoff, Kaupthing Bank, WorldCom, Enron, Parmalat, e muitos outros, levaram a que exista uma forma de prever esses erros e fraudes. Assim, qualquer organização deve estar suficientemente preparada para sobreviver, independentemente do número de riscos a que está sujeito, mediante a implementação de um sistema adequado de Garantia Contínua, com o quadro legislativo e regulamentar aplicável. Esta garantia contínua poderá ser efetuada através da auditoria operacional.

O presente artigo tem como objetivo a análise da importância da auditoria operacional das PME's portuguesas. Através da aplicação de um questionário semiestruturado.

Palavras-chave: auditoria operacional, custos, contabilidade, qualidade de informação, benefícios, economia, PME's

## 12.2. Apêndice 2 – Revisão da Literatura

O objetivo principal da presente investigação é analisar as diferenças de perspetiva em auditoria, e apresentar uma reflexão sobre as suas componentes e situações que a potenciam, no sentido de apresentar um conjunto de propostas de forma a ultrapassar a problemática das diferenças de perspetivas e, possibilitar a compatibilização entre o que os auditores fazem e o que a sociedade espera deles.

A revisão bibliográfica apresentada utilizou um conjunto de autores, num momento inicial para a evolução histórica da auditoria, de uma forma geral e, de seguida no mundo empresarial, especificamente a auditoria operacional.

De uma forma geral, a auditoria é utilizada em três fases, na fase de planeamento e dos esquemas de risco de fraudes, ou seja, a compreensão das características e sinais de alerta de fraude, a avaliação do risco de ocorrer uma fraude nas demonstrações financeiras e o planeamento e desenvolvimento da auditoria.

A partir da Idade Média, as auditorias eram praticadas com a finalidade de disponibilizar informações às pessoas que tinham cargos de responsabilidade fiscal no governo ou comércio, as quais elaboravam relatórios (Cañibano, 1996, p. 55). Embora em contraste com atualmente, pode-se referir que a auditoria nasceu na Grã-Bretanha no século XIX, resultado da Revolução Industrial que modificou a dimensão das empresas e, ao mesmo tempo, impulsionou a cisão entre o proprietário e o agente e necessidade cada vez maior de financiamento. E por esta razão, a auditoria independente teve origem na Revolução do sistema capitalista (Almeida, 2003, p.3).

Ao nível legislativo, a auditoria sofreu algumas alterações, ou seja, a Reforma da Administração Financeira do Estado no nosso país iniciou-se em 1990 com a Lei nº 8/90, de 20 de fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública, que estabeleceu as bases e os regimes financeiros aplicáveis, passam a ser definidos novas regras e procedimentos contabilísticos para o Sector Público da Administrativo (SPA). A regulamentação da atividade de auditoria ou

da revisão legal de contas e do seu exercício pelos auditores ou revisores oficiais de contas tem apresentado várias reformas e revogações.

O primeiro momento inicia-se no ano de 1969, através do Decreto-Lei nº 49.381, de 15 de novembro, que estabeleceu um novo regime de fiscalização das sociedades anónimas, e reconhece-se o papel da auditoria nessas sociedades, à semelhança do sucedido na Grã-Bretanha, em resultado do crescimento das sociedades, da intensificação das relações comerciais, das necessidades de financiamento, da proteção dos interesses minoritários e da transparência.

Na auditoria operacional utilizou-se um conjunto de autores, como, (Munro, & Stewart, 2011; Moeller, 2009). O sistema económico de um país está dependente das decisões de empreendimentos e investimentos. Estas decisões apresentam um papel crítico na quantidade de rendimentos económicos, eficácia das atividades designadas e a utilização ótima de serviços de produção, bem como das possibilidades de lucro nas organizações. Em consequência, todos os investidores e acionistas necessitam de saber se os seus representantes e executivos tomaram as decisões certas (Munro, & Stewart, 2011; Moeller, 2009)

Ou através de (Soh & Martinov-Bennie, 2011; Sarens & De Beelde, 2006), em que, a auditoria operacional representa uma ferramenta útil para a correção dos sistemas financeiros, além de examinar as demonstrações financeiras e determinar a validação dos princípios e regras da auditoria financeira, avalia a qualidade das decisões e apresenta as suas conclusões e recomendações para uma melhoria na gestão futura.



### 12.2.1. Contextualização e evolução histórica da auditoria

As principais fontes que forneceram a base para este ponto integram-se essencialmente, em autores de renome como Stiglitz (2005)<sup>1</sup>, a fonte serviu de base para uma série de reflexões à evolução histórica sobre a auditoria e demonstrações financeiras. Em relação á prática da auditoria, seguimos as premissas de Costa (2007)<sup>2</sup>, e a Messier et al. (2006)<sup>3</sup>, com base num conjunto de reflexões importantes sobre o tema.

Nos primórdios a auditoria era entendida como um negócio privado entre as partes interessadas, ou seja, era efetuado um contrato entre o auditor que tinha a responsabilidade de realizar uma revisão às demonstrações financeiras com a finalidade de detetar erros e fraudes e a entidade que contratava o serviço que tinha a necessidade de um especialista nesta área (Stiglitz, 2005).

De forma etimológica, a palavra “auditoria” teve origem na palavra latina “audire”. No sentido de atender a uma sociedade moderna e constituída pelas grandes organizações, com o desenvolvimento económico que origina uma grande complexidade na administração de negócios e onde as transações são contabilizadas, este conceito de auditoria tem evoluído ao longo dos anos por vários autores.

Assim, segundo Stamp e Moonitz (cit. In Costa, 2007, p.50), salientam que a auditoria é,

*“Um exame independente, objetivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de exprimir uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade de acordo com as normas de contabilidade geralmente aceites. O objetivo da opinião do perito independente, a qual deve ser expressa em termos positivos ou negativos, é emprestar credibilidade às demonstrações financeiras”*

<sup>1</sup> Stiglitz (2005), “Development Oriented Tax Policy”, paper presented to 59th Congress of the IIPF, Prague, August 24-25, 2003

<sup>2</sup> Costa, C. B. (2007); Auditoria Financeira – Teoria & Prática (8.ª edição). Lisboa: Editora Rei dos Livros

<sup>3</sup> Messier, William F Jr., Steven M. Glover and Douglas F. Prawitt (2006), “Auditing & Assurance Service – a systematic approach”, Fourth Edition, Boston: McGraw-Hill/Irwin

Para Messier *et al.* (2006, p.13),

“A auditoria é um processo sistemático de objetivamente obter e avaliar evidência sobre determinadas asserções acerca de ações económicas e eventos com o objetivo de determinar o grau de correspondência entre essas asserções e determinados critérios pré-estabelecidos e consequentemente comunicar os resultados aos interessados”.

Segundo Almeida (2005) a evolução do papel da auditoria como a responsabilidade na deteção de erros e fraudes, teve um desenvolvimento sequencial e histórico ao longo dos anos. Assim, entre 1844 e 1920 a fraude e a sua deteção era aceite no mundo empresarial como uma finalidade crucial e primária da auditoria. Nos textos desta época era visível que a auditoria tinha como principal objetivo primário a deteção de fraudes e erros.

Posteriormente, entre 1920 e 1960 foi reconhecido uma diminuição da responsabilidade de deteção de fraudes e argumentava-se que a sua prevenção era da responsabilidade dos gestores. Assim as normas existentes na auditoria ilibavam os auditores de qualquer responsabilidade neste campo, por razões de economia, de eficiência e eficácia na realização de uma auditoria. Como esta época era visível um aumento da construção de empresas, os auditores passaram a avaliar o sistema de controlo interno e adotaram um sistema de amostra na análise dos registos contabilísticos (Almeida, 2005).

E entre 1960 e 1980, evidencia-se uma negação de qualquer responsabilidade por parte dos auditores em relação à fraude.

Por fim, após os anos 1980, os normativos existentes sobre a auditoria começaram a refletir gradualmente uma preocupação elevada com este fenómeno, isto porque cada vez mais existia mais fraudes nas empresas (Almeida, 2005).

De acordo com Singleton *et al.* (2006) a linha de base da SAS nº 99 era considerada como o trabalho de reflexão e avaliação inicial, na fase de

planeamento e dos esquemas de risco de fraudes, ou seja, a compreensão das características e sinais de alerta de fraude, a avaliação do risco de ocorrer uma fraude nas demonstrações financeiras e o planeamento e desenvolvimento da auditoria.

A auditoria financeira esteve em paralelo com a história do comércio e teve origem nas necessidades da sociedade, do desenvolvimento económico e do modelo de organização da entidade. Este acompanhamento evoluiu ao longo dos anos com objetivo no controlo dos impostos, de erro e fraudes, de prevenção e deteção de verificação de operações e rendimentos de uma determinada entidade (Costa, 2007).

Salienta-se que prevalece o interesse por parte das organizações em verificar a conformidade dos seus documentos de prestação de contas como medida essencial para a salvaguarda de *stakeholders* ou, nas administrações públicas demonstrar a gestão adequada de fundos públicos. A este aspeto, o *General Accounting Office (GAO)* definiu a auditoria pública como a auditoria de regularidade, pois contribui para a prestação de contas e propicia um relatório independente sobre a fiabilidade das informações financeiras e o controlo interno da entidade, bem como o cumprimento da legalidade.

Existe assim, uma analogia entre as entidades privadas e públicas ao nível de auditoria financeira, embora no âmbito público seja utilizada a expressão auditoria pública (Torres, 2002).

Posteriormente, entre 1920 e 1960 foi reconhecido uma diminuição da responsabilidade de deteção de fraudes e argumentava-se que a sua prevenção era da responsabilidade dos gestores. Assim as normas existentes na auditoria ilibavam os auditores de qualquer responsabilidade neste campo, por razões de economia, de eficiência e eficácia na realização de uma auditoria. Como esta época era visível um aumento da construção de empresas, os auditores passaram a avaliar o sistema de controlo interno e adotaram um sistema de amostra na análise dos registos contabilísticos (Almeida, 2005).

A partir da Idade Média, as auditorias eram praticadas com a finalidade de disponibilizar informações às pessoas que tinham cargos de responsabilidade fiscal no governo ou comércio, as quais elaboravam relatórios (Cañibano, 1996, p. 55). Embora em contraste com atualmente, pode-se referir que a auditoria nasceu na Grã-Bretanha no século XIX, resultado da Revolução Industrial que modificou a dimensão das empresas e, ao mesmo tempo, impulsionou a cisão entre o proprietário e o agente e necessidade cada vez maior de financiamento. E por esta razão, a auditoria independente teve origem na Revolução do sistema capitalista (Almeida, 2003, p.3).

Assim, a distinção entre os detentores de capital e os membros do órgão de gestão, que eram designados de principais e agentes, o que como resultado os agentes tivessem a missão de administrar os bens ou o capital investido e os principais o dever de lhes prestar contas, com base na teoria de agência

### 12.2.2. Principais normas da auditoria em Portugal

A Reforma da Administração Financeira do Estado no nosso país iniciou-se em 1990 com a Lei nº 8/90, de 20 de fevereiro – Lei de Bases da Contabilidade Pública, que estabeleceu as bases e os regimes financeiros aplicáveis, passam a ser definidos novas regras e procedimentos contabilísticos para o Sector Público da Administrativo (SPA).

A regulamentação da atividade de auditoria ou da revisão legal de contas e do seu exercício pelos auditores ou revisores oficiais de contas tem apresentado várias reformas e revogações.

O primeiro momento inicia-se no ano de 1969, através do Decreto-Lei nº 49.381, de 15 de novembro, que estabeleceu um novo regime de fiscalização das sociedades anónimas, e reconhece-se o papel da auditoria nessas sociedades, à semelhança do sucedido na Grã-Bretanha, em resultado do crescimento das sociedades, da intensificação das relações comerciais, das necessidades de financiamento, da proteção dos interesses minoritários e da transparência.

Este importante decreto consagrou a existência de um conselho fiscal, em que pelo menos um teria de que ser ROC e, manteve-se em vigor durante 17 anos. Numa fase posterior, foi regulamentada as atividades do ROC e das sociedades de ROC (MJ, 1972). Através desta regulamentação, os ROC tinham como competências “a revisão contabilística de empresas comerciais ou de quaisquer outras entidades, o exercício das funções de membro de conselho fiscal ou de fiscal único e a prestação de serviços de consulta compreendidos no âmbito da sua especialidade (Costa, 2010, p. 109).

Em resultado da revolução de abril de 1974, e até 1978, a Profissão esteve paralisada.

O segundo momento iniciou-se no ano de 1979, com base no DL nº 519-L2/79, de 29 de dezembro que aprovou o Estatuto de ROC, definiu as suas atribuições exclusivas, o regime de incompatibilidades e impedimentos, as normas de acesso à profissão, a obrigatoriedade de certificação legal de contas

e a existência de honorários mínimos e máximos. E, sujeitou-se a revisão legal das contas às sociedades anónimas, por quotas com conselho fiscal, empresas públicas e outras.

No ano de 1986, e em consequência da aprovação do Código das Sociedades Comerciais (CSC) ampliou-se a atuação dos ROC, abrangendo igualmente as sociedades por quotas. Tendo como base o artigo 262º do CSC definiu-se que a fiscalização das sociedades anónimas era competência do conselho fiscal em que um dos membros efetivos teriam que ser ROC ou SROC.

O terceiro momento deu-se com a aprovação do novo regime jurídico dos ROC através do DL nº 442-A/93, no ano de 1993, o qual manteve as mesmas competências exclusivas dos ROC em matéria de certificação legal de contas e, ao mesmo tempo, houve alterações na estrutura organizativa da CROC, ou seja, passou a ser uma pessoa coletiva pública e os conselhos de inscrição, disciplinar, fiscalização da gestão, o júri de exame e o controlo de qualidade passaram a integrar só ROC e estabeleceram-se honorários mínimos.

O quarto momento iniciou-se com o reflexo do DL nº 487/99 de 16 de novembro, onde foi aprovado o EOROC e a passagem de CROC para OROC, exigindo-se ainda, as habilitações literárias mínimas a licenciatura para acesso à profissão.

O quinto momento foi marcado pela regulamentação dos ROC e, registou-se uma nova alteração do EOROC, em consequência do DL nº 224/2008, de 20 de novembro e, principalmente, pelo efeito da Diretiva 2006/43/CE, a 16 de maio de 2006, que visa uma harmonização de elevado nível — mas não total — dos requisitos da revisão legal de contas. Um Estado-Membro que exija a revisão legal das contas pode impor requisitos mais exigentes, salvo disposição em contrário na presente diretiva. E, de igual forma, a revisão legal de contas exige um grau adequado de conhecimento de matérias tais como o direito das sociedades, o direito fiscal e o direito social.

Esse conhecimento deverá ser comprovado por provas antes que um revisor oficial de contas de um outro Estado-Membro possa ser aprovado.

Esta Diretiva foi posteriormente alterada pela Diretiva 2014/56/UE do Parlamento Europeu e do Conselho de 16 de abril de 2014, que estabelece as condições para a aprovação e o registo de pessoas que efetuam a revisão legal de contas, as regras relativas à independência, objetividade e deontologia profissional que lhes são aplicáveis, bem como o enquadramento para a sua supervisão pública.

Importa salientar igualmente, e tendo em conta a relevância pública das entidades de interesse público que pela sua complexidade, é necessário o reforço da credibilidade das demonstrações financeiras auditadas. E, como consequência, as disposições especiais relativas à revisão legal de contas de entidades de interesse público, estabelecidas na Diretiva 2006/43/CE, foram desenvolvidas em maior profundidade no Regulamento (UE) nº 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho (4). As disposições relativas à revisão legal de contas de entidades de interesse público previstas na presente diretiva só deverão ser aplicáveis aos revisores oficiais de contas e às sociedades de revisores oficiais de contas na medida em que estes realizem a revisão legal de contas dessas entidades.

### **12.2.3. Objetivo e importância da auditoria operacional nas empresas**

O sistema económico de um país está dependente das decisões de empreendimentos e investimentos. Estas decisões apresentam um papel crítico na quantidade de rendimentos económicos, eficácia das atividades designadas e a utilização ótima de serviços de produção, bem como das possibilidades de lucro nas organizações. Em consequência, todos os investidores e acionistas necessitam de saber se os seus representantes e executivos tomaram as decisões certas (Munro, & Stewart, 2011; Moeller, 2009)

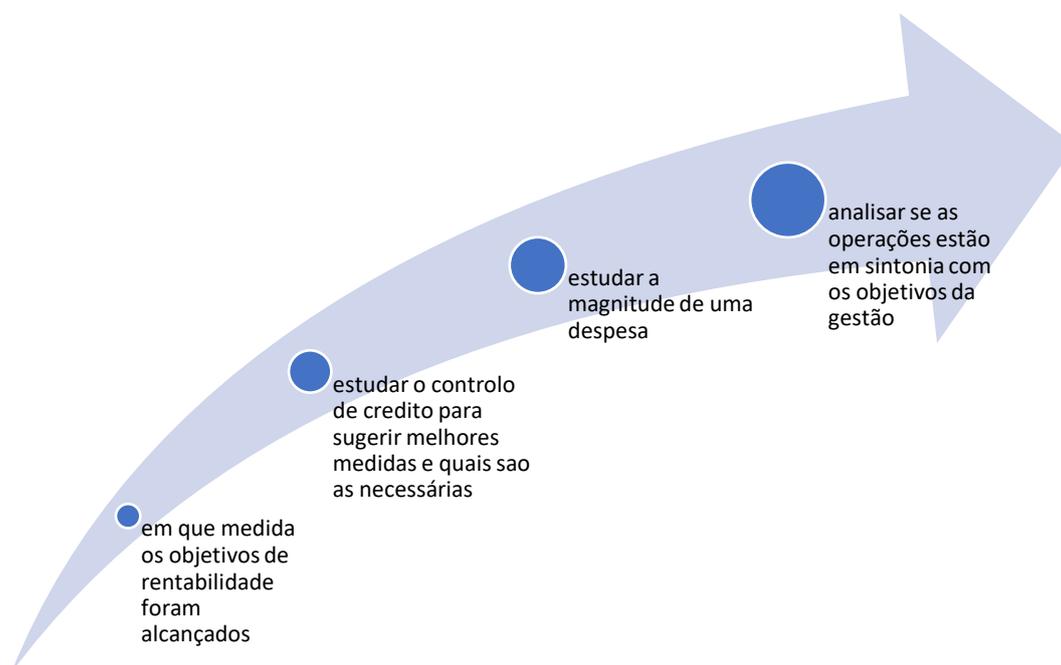
Atualmente, num ambiente económico que apresenta diversas dimensões e sistemas, a gestão de organização tem uma enfase crescente na avaliação na economia, eficiência e eficácia das operações organizacionais, sendo a auditoria operacional uma ferramenta para esta avaliação (Sarens & Abdolmohammadi, 2011)

A auditoria operacional representa uma ferramenta útil para a correção dos sistemas financeiros, além de examinar as demonstrações financeiras e determinar a validação dos princípios e regras da auditoria financeira, avalia a qualidade das decisões e apresenta as suas conclusões e recomendações para uma melhoria na gestão futura (Soh & Martinov-Bennie, 2011; Sarens & De Beelde, 2006).

Este tipo de auditoria pode ser realizado para a verificar se os registos contabilísticos foram adequadamente concebidos e mantidos para a disponibilização de informações e, verificar se o sistema de controlo interno foi concebido para alcançar uma melhor eficiência e funcionalidade.

O objetivo global da auditoria operacional é auxiliar a todos os níveis, o cumprimento das responsabilidades, fornecendo as avaliações, recomendações e comentários pertinentes sobre as atividades da empresa (Jha, 2013).

Uma auditoria operacional pode ser realizada para:



A auditoria operacional pode ser melhor conduzida por um profissional que se preocupe com as operações diárias do negócio. A auditoria operacional diz respeito a todas as operações das atividades que envolvem o conhecimento de tecnologia, técnicas, compras, vendas, transporte, fabricação, qualidade, controlo, pesquisa e desenvolvimento, gestão financeira, armazenamento, pessoal. Apresenta por isso, uma abordagem multidisciplinar (Jha, 2013).

#### 12.2.4. Fases do processo de auditoria

Os objetivos concretos e, o âmbito de uma auditoria é variado. Em alguns casos, a auditoria pode ter como pretensão determinar se a motivação da autoridade orçamental justificou devidamente a utilização de fundos públicos.

Um auditor pode querer considerar a função de aquisição como parte de uma auditoria de contas de uma determinada entidade pública, e identificar se esta funciona de forma eficiente, determinar se os procedimentos de contratos salvaguardam a concorrência ou trazem valor acrescentado para a empresa. Determina ainda, a existência de possíveis fraudes e a corrupção (Jha, 2013).

As normas de auditoria requerem que esta seja adequadamente planeada, assegurar que seja realizada de uma forma eficaz e eficiente. O planeamento envolve um conjunto de questões que o auditor deve considerar para a estratégia de auditoria geral e plano de auditoria. Portanto, neste caso o resultado do planeamento do processo representa um plano escrito que estabelece a estratégia geral de auditoria e a natureza, extensão e trabalho de auditoria (Menezes, 2001).

O processo inicia-se com a obtenção do conhecimento suficiente da entidade, incluindo o seu controlo interno. Com este conhecimento, o auditor é capaz de identificar os riscos de distorção relevante o cálculo da materialidade de planeamento. Após a realização de todos estes procedimentos, o auditor pode desenvolver a estratégia geral de auditoria e o plano de auditoria detalhado, referido igualmente como o programa de auditoria.

Uma parte integrante do planeamento que não é referida em quaisquer padrões é a administração geral e, o agendamento dos membros da equipa, organização da viagem e hospedagem para a equipa de auditoria e, se necessário, a comunicação com o cliente.

Se a auditoria não for adequadamente planeada, o auditor pode realizar uma auditoria ineficiente ou um relatório de auditoria.

O relato financeiro é definido segundo Menezes (2001) como toda a informação fornecida pela empresa em prol de auxiliar os utilizadores na tomada de decisões sobre a afetação dos capitais à empresa. Segundo o autor, a informação financeira fornecida constitui-se pela informação obrigatória, como o relatório de gestão, balanço, demonstração de resultados e, a informação voluntária que inclui a informação previsional, política de

gestão da empresa. A informação contida no relato financeiro pode ser de carácter quantitativo ou qualitativo.

Até ao final do século XIX, as demonstrações financeiras eram efetuadas pelos proprietários das empresas que desempenhavam o papel de auditores e de gerentes. Posteriormente, ocorreu a separação entre a posse de capital e a gestão, e como consequência, houve uma diferença entre o que elabora as demonstrações financeiras, o que fiscaliza o que gere a empresa e o que detém o capital da empresa. Assim, tendo em atenção esta separação, os acionistas ou investidores tiveram necessidade de contratar uma outra pessoa qualificada para relatar a situação financeira da empresa, de forma fidedigna, e desta forma emergiu a figura do auditor (Menezes, 2001).

É de salientar que somente com o surgimento da 4ª Diretiva é que a necessidade de um auditor se formalizou, sendo primeiramente, as sociedades anónimas e de responsabilidade limitada obrigadas, por lei para divulgarem a informação financeira auditada aos acionistas, de forma periódica.

Assim, o relato financeiro destina-se à consulta pelos acionistas e outros utilizadores autorizados e, devem ajustar-se a todas as necessidades e dar uma imagem fiel da empresa auxiliando para a tomada de decisão. No entanto, o relato apresenta-se de forma rígida, incapaz de adaptar a cada utilizador e, tem como desvantagem reportar um determinado período anterior, não sendo apresentado em tempo real, por esta razão foi importante a necessidade de existir um novo tipo de relato financeiro. (Montanez, 2006).

Foi através destes fatores que alguns mecanismos elaboraram documentos que tinham como finalidade alertar a comunidade contabilística para esta realidade, nomeadamente o AICPA em 1994 emitiu um documento designado por “*Improving Business Reporting*” que era constituído por recomendações a seguir pelas empresas para que pudessem acompanhar as alterações que estavam a ocorrer em toda a economia, tais como, a utilização de uma terminologia comum às várias empresas e utilizadores, a elaboração de demonstrações financeiras neutras e imparciais e divulgação de informação financeira aos utilizadores num formato específico.

O ICAEW, em 1997, tendo como base os passos seguidos pelo ICPA também elaborou um relatório sobre a referida temática, denominado “Corporate Dialogue in The Digital Age”, chamando a atenção para a urgência de implementar um relato financeiro em tempo real, de utilizar as novas tecnologias de informação como meio de divulgação da informação financeira e também de incluir no relato financeiro, informação financeira organizada, permitindo, assim, aos utilizadores ter uma melhor perceção da empresa (Spaul, 1997; referido por Menezes, 2001)

Segundo Montanez (2006) o relato de revisão/auditoria consiste num exame destinado a proporcionar um nível de segurança aceitável que permita ao revisor/auditor expressar, de uma forma positiva, a sua opinião sobre se tais demonstrações financeiras tomadas como um todo estão, ou não, isentas de distorções materialmente relevantes<sup>4</sup>.

Como referem Quivy e Campenhoudt (2008, p. 186), o inquérito por questionário “*se presta bem a uma utilização pedagógica pelo carácter muito preciso e formal da sua construção e da sua aplicação prática*”. Para os autores, o questionário consiste numa série de perguntas relativas à situação social, profissional ou familiar, às opiniões, às atitudes em relação a opções ou questões humanas e sociais, às expectativas ou ainda sobre qualquer outro ponto que interesse os investigadores.

Na perspetiva de Ferreira (1986, p. 167), uma “técnica de construção de dados que mais se compatibiliza com a racionalidade instrumental e técnica que tem predominado nas ciências e na sociedade em geral”.

*Os elementos constantes do relatório de revisão/auditoria são:*

O relatório de revisão/auditoria deve ser emitido em papel normalizado que contenha, no mínimo, os seguintes elementos identificadores:

---

<sup>4</sup> Montañés, M. A. J., (2006), “La calidad en la actividad de la Auditoría Interna. Incidencia da la Sarbanes-Oxley ACT”, Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, Vol. IV, nº 7, Enero-Junio, 113-114

- Nome do ROC ou firma da SROC;
- Número de inscrição na lista dos ROC ou das SROC; e
- Domicílio profissional ou sede.

*O relatório de revisão/auditoria deve conter os seguintes elementos básicos:*

- a) Título
- b) Parágrafo de introdução;
- c) Parágrafos sobre responsabilidades;
- d) Parágrafos sobre o âmbito;
- e) Parágrafo da opinião;
- f) Data do relatório de revisão/auditoria; e
- g) Assinatura e nome

O constituinte principal da auditoria é o relatório, pois representa o resultado das investigações, estudos e análises efetuadas durante todo o trabalho de campo e conclui por escrito a opinião sobre a área que foi auditada e das suas recomendações principais<sup>5</sup>.

O processo de elaboração dos relatórios de auditoria é complexo e delicado, é pois um documento que assinala as deficiências e falhas de controlos, sistemas e procedimentos de que são responsáveis. Estes relatórios incluem igualmente, as sugestões e recomendações de como eliminar as falhas e deficiências detetadas durante o processo de auditoria<sup>6</sup>.

---

<sup>5</sup> Hevia, E., (2004), "La Auditoria Interna Y las Normas", Revista de Auditoria Interna, nº 70, Octubre, pp. 10-13.

<sup>6</sup> Lajoso, P. Guilherme, (2005), " A importância da Auditoria Interna para a Gestão de Topo", Revista de Auditoria Interna, Nº19, Janeiro-Março, pp. 10-12

A construção do questionário compreende três grandes etapas (Moreira, 1994, p.166): a formulação das perguntas, a redação das perguntas e a organização do questionário. Independentemente da forma como o questionário vai ser aplicado este deve possuir algumas qualidades gerais que, segundo Reis e colegas (1993, p. 69) são:

- ✓ Relevância e Exaustão: ajuda a fazer uma listagem de todos os assuntos e hipóteses de resposta, limitando-se em seguida ao essencial;
- ✓ Aspectos como a dimensão, o tipo de papel, a numeração das questões, o aspeto visual, são importantes para o respondente e facilita de certa forma a disponibilidade para responder;
- ✓ Questões que devem ser evitadas: as questões pessoais têm menor receptividade por parte do respondente;
- ✓ Interesse e Importância: nem sempre o que interessa é importante para o investigador, o é para o respondente, por isso há que criar um mecanismo que atenua essa diferença;
- ✓ Enviesamento: o investigador deve ter o máximo cuidado de forma a evitar o enviesamento, como tal deve seguir algumas regras básicas como: não divulgar a identidade dos funcionários, que encomendou o estudo; nenhuma pergunta deverá conduzir a resposta para direções diferentes; deverão ser introduzidos filtros; qualquer pergunta acerca do tamanho, quantidade, distância ou lapso de tempo deve ser sempre feita com referência a uma unidade de medida;
- ✓ Perguntas Abertas ou Fechadas: escolher as que melhor se adaptam à questão e ao estudo ou então utilizar uma solução mista.

De igual modo, o auditor deve identificar as asserções<sup>7</sup> relevantes nas DF. Esta fase é importante, pois o auditor tem que identificar o que se torna mais relevante nas DF, ou seja, todas as atividades de gestão que interessam e podem alterar as decisões dos utilizadores. Nesta fase, o auditor divide o trabalho em áreas e através destas, identifica as asserções mais relevantes.

Na fase de desenvolvimento de uma resposta ao risco avaliado, estratégica geral de auditoria e plano de auditoria, o auditor deve desenvolver e documentar as respostas ao risco avaliado, a auditoria geral, estratégica e o plano de auditoria detalhado. Estes fatores, envolve, a documentação das decisões sobre a natureza, extensão dos testes de auditoria. O auditor, compila os seus conhecimentos sobre os negócios do cliente, objetivos, estratégias e riscos relacionados com os negócios e auditoria.

Os auditores asseguram que têm abordado os riscos identificados no processo de avaliação de riscos, documentando o vínculo com os objetivos de negócios do cliente e a estratégia de auditoria dos planos. A forma da documentação varia de empresa para firma.

Na fase de resposta ao risco avaliado, o auditor define quais os profissionais que devem estar afetos ao trabalho de campo, se será necessária a intervenção de profissionais mais especializados em determinados assuntos, como o cálculo atuarial ou avaliações de imóveis e, desenha o programa de auditoria. Este programa, indica as contas ou classes de transações com risco de distorção superior a risco mínimo e qual a natureza, extensão e tempestividade dos procedimentos de auditoria (Pires, 2010).

A fase final do processo de auditoria consiste em avaliar os resultados das provas de auditoria e escolher as opiniões de auditoria a emitir. O relatório do auditor é o principal produto ou resultado da auditoria. Assim como o relatório, o inspetor de construção comunica as conclusões do agrimensor a um potencial comprador, o relatório de auditoria comunica as conclusões do auditor aos usuários das demonstrações financeiras.

---

<sup>7</sup> Asserções são, de acordo com o Glossário de Termos da IFAC “Declarações prestadas pela gerência, de forma explícita ou outra, que estão incorporadas nas demonstrações financeiras

### 12.2.5. A situação das PME em Portugal

O conceito de Pequenas e Médias Empresas no qual nos baseamos é da normativa nacional, resultante do Despacho Normativo nº 52/87, nº 38/88 e Aviso constante do DR nº 102/93, Série III, mas tendo em atenção também a recomendação europeia, Recomendação da Comissão 2003/361.

Na norma portuguesa as PME's preenchem cumulativamente os requisitos de não dispor de mais de 500 funcionários (ou 600 se o trabalho for por turnos), o volume de vendas anuais seja inferior a 11.971.149€, e não possuam nem sejam possuídas em mais de 50% por outra empresa que ultrapasse qualquer dos limites definidos nos pontos anteriores.

Assim respeitando estes critérios existiam no nosso país em 2011 segundo o Instituto Nacional de Estatística cerca de 1.136.697 Pequenas e Médias Empresas, com um total de 3.850.591 colaboradores, representando assim cerca de 99,5% do tecido empresarial Português.

Na recomendação europeia as Pequenas e Médias Empresas devem dispor de menos de 250 efetivos e não ultrapassar os 50 milhões de euros em volume de negócio ou 43 milhões em balanço total.

Respondendo positivamente a estes critérios segundo o relatório europeu anual das Pequenas e Médias Empresas existiam na Europa dos 27 em 2012, 20.399.291 empresas das quais 20.355.839 eram Pequenas e Médias Empresas o que representa 99,8% do tecido empresarial europeu gerando mais de 86 milhões de empregos.

**Table 2: Enterprises, Employment and Gross Value Added of SMEs in the EU-27, 2012**

	Micro	Small	Medium	SMEs	Large	Total
<b>Number of Enterprises</b>						
Number	18,783,480	1,349,730	222,628	<b>20,355,839</b>	43,454	20,399,291
%	92.1%	6.6%	1.1%	<b>99.8%</b>	0.2%	100%
<b>Employment</b>						
Number	37,494,458	26,704,352	22,615,906	<b>86,814,717</b>	43,787,013	130,601,730
%	28.7%	20.5%	17.3%	<b>66.5%</b>	33.5%	100%

Assim entramos no porque da escolha das Pequenas e Medias Empresas, como foi demonstrado anteriormente este é um grande mercado representando quer em Portugal quer na Europa dos 27 mais de 99% do tecido empresarial, e tendo este mercado necessidades diversas, mas um problema global a necessidade de competir com as grandes empresas a nível de custos.

Ao nível legislativo em Portugal, a definição de PME está descrita nos Despachos Normativos nº 52/87, nº 38/88 e Aviso constante do Diário da Republica nº 102/93, série III e consagram que a PME são empresas que apresentam como requisitos: empregam mais de 500 trabalhadores, não ultrapassam 11.971.149 euros em vendas anuais e não seja possuída em mais de 50% por outra empresa.

De uma forma geral, o empreendedor português é composto por PME. No final de 2009, Portugal tinha cerca de 1.060.906 PMEs e 888 delas empregaram mais de 250 trabalhadores (INE, 2011).

É de salientar ainda que o número de empresas em Portugal diminuiu cerca de 2,8% e estão em atividade 1.136.697 unidades empresariais, das quais 97,8% pertenciam ao setor não financeiro, 67,7% eram empresas individuais e 99,9% eram micro e PME (INE, 2011).

Em 2011 a proporção de criação de novas empresas, no total de empresas ativas do país, correspondeu a 12,3%, superior em 0,33 p.p. face ao ano 2010. O gráfico seguinte demonstra os vários setores das PME's em Portugal em 2011 (Barómetro PME: Maio 2011).

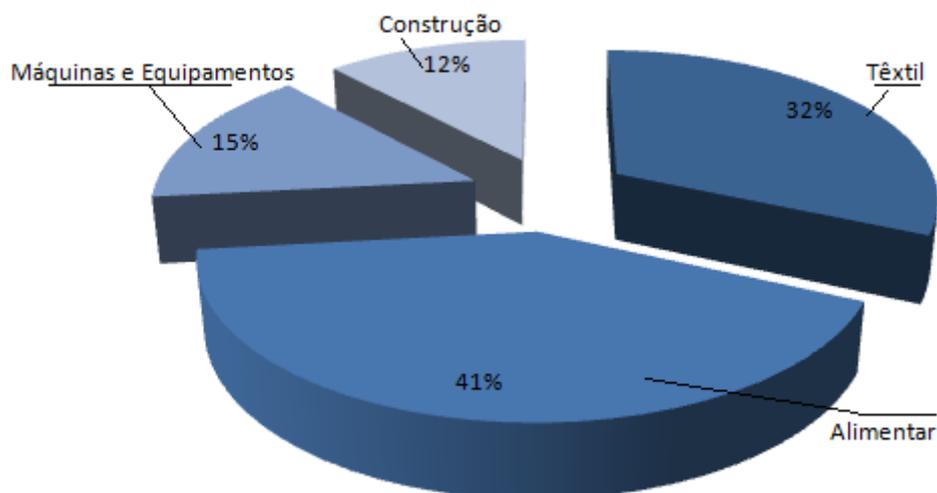


Figura 2 – PMEs em Portugal em 2011

Fonte: Barómetro PME, 2011

O setor que mais se evidencia é o setor alimentar com cerca de 41% da existência das PME, seguida do setor têxtil com 32%, das máquinas e equipamentos com 15% e a construção com 12%.

Carayannis et al. (2006) mencionam que as PME são caracterizadas pela sua capacidade de reagir rapidamente às mudanças nas condições de mercado, o que representa uma vantagem competitiva. Além disso, as PME são reconhecidas pela sua crescente participação em termos de empregabilidade e desenvolvimento de produto. Não obstante esse facto, as PME sofrem com a falta de adoção de tecnologia, como prática normal, apesar da maior propensão para a inovação de produtos após a aplicação de processos de inovação tecnológica.

No entanto, as PME, de acordo com os autores anteriores, enfrentam desafios económicos críticos, tais como o aumento redes da concorrência impulsionada pela globalização, as restrições ao acesso ao financiamento, desenvolvimento com parceiros estrangeiros, acesso imperfeito para a transferência dos resultados da investigação e tecnologia, a velocidade de

mudança no ambiente tecnológico, e a incerteza da sustentabilidade (Buse et al., 2010).

#### **12.2.6. Auditoria operacional, definição e características**

A auditoria operacional é uma das tarefas dos auditores internos nas empresas. No caso em que não haja auditores de uma empresa, este serviço pode ser prestado por gestores financeiros ou por auditores externos e empresas de consultoria. A auditoria funcional dos auditores independentes é, geralmente, designada por “consultoria administrativa” (Selimoğlu, 1999: 196).

De acordo com Moeller Witt (1999: 21), a auditoria operacional é

*“uma revisão independente que inclui todos os aspetos de uma organização; funções de negócios, controlos financeiros e os sistemas de apoio. Trata-se de uma abordagem de revisão das atividades de uma organização, ou de um segmento estipulado delas, em relação a determinados objetivos. O auditor operacional tem como objetivo geral avaliar a qualidade dos controlos de uma zona, incluindo a eficácia e eficiência das operações, a fiabilidade dos relatórios financeiros e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis”.*

A auditoria financeira envolve controlos internos para a estrutura financeira e, por outro lado, os controlos operacionais que envolvem os controlos financeiros e métricas de desempenho das operações dos ativos. Devido á sua utilização contemporânea, os controlos do sistema de informação também devem ser considerados como auditoria operacional.

A mensuração e a avaliação da eficiência operacional podem mudar de empresa para empresa, ou de um departamento para outro. A auditoria operacional é muitas vezes, considerada como subjetiva, pois para além dos auditores fornecerem a medição das realizações atuais, apresentam relatórios com sugestões para melhorar as realizações (Güredin, 2006: 19).

Os EUA são o país líder no desenvolvimento da auditoria operacional. Durante o desenvolvimento da auditoria operacional nos EUA, a General Accounting Office publicou um livro, em 1972, intitulado "Normas para Auditoria de Organizações, Programas, Atividades Governamentais e Funções ". Este livro, que é comumente referido como o "Livro Amarelo", causou mudanças substanciais na auditoria governamental. Estes acordos na Auditoria Governamental dividiram-se em três grupos: a) financeiro e cumprimento, b) economia e eficiência, c) resultados do programa. Os dois últimos grupos podem ser considerados no campo da auditoria operacional (Flesher ve Zarzeski, 2002: 96)

É pertinente referir os conceitos de eficácia, eficiência e economia que são pontos fulcrais na descrição da auditoria operacional. Eficácia, significa alcançar um objetivo, eficiência corresponde à utilização eficiente de recursos para atingir esse mesmo objetivo. Por exemplo, a efetividade corresponde à produção e a eficiência, a produção com custo mínimo (Arens, Elder and Beasley, 2005:767).

O conceito económico é utilizado para ser económico, evitando gastos desnecessários. Assim, antes de se iniciar a auditoria operacional, devem ser estabelecidos critérios específicos e de eficiência.

Os recursos básicos que um auditor operacional utiliza durante a formulação de critérios especiais de auditoria são:

- ✓ Experiência anterior
- ✓ Comparação
- ✓ Aproveitamento de padrões de engenharia
- ✓ Reuniões e discussões dentro das organizações



Existem três objetivos básicos para a auditoria operacional. Estes são (Selimoğlu, 1999: 197):

- ✓ - Determinação das operações
- ✓ - Determinação das oportunidades de melhoria
- ✓ - Desenvolver as ofertas para o futuro.

A auditoria operacional pode ser classificada em três grupos. Estes são (Arens, Elder e Beasley, 2005: 769):

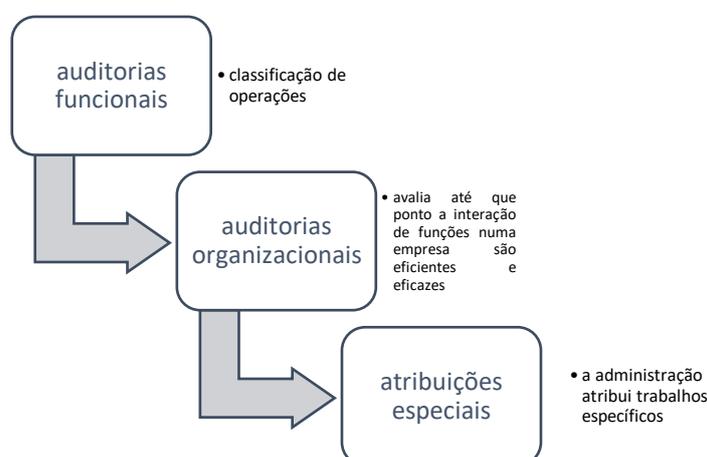


Figura 3 – Classificação da auditoria operacional

Embora o trabalho de auditoria interna de uma empresa pode ser classificado em cinco grupos, operações, conformidade, financeiro, pesquisa e sistema de informação de auditoria.

Tendo em conta o desenvolvimento histórico da auditoria interna a partir de 1940, pode ser visto como o processo de desenvolvimento que passou da contabilidade à gestão operacional. Neste caso, a compreensão científica e de gestão do século passado teve um reforço dos mecanismos de controlo interno.

No início, a função de auditoria ajudou a gestão para o desenvolvimento e avaliação do sistema controlo interno. Mesmo por esta razão, a auditoria interna tem sido vista como uma parte importante do mecanismo de controlo considerado como o “*controlo sobre o controlo*” (Bosten, 2010)

Na próxima fase, a auditoria interna centra-se na avaliação direta da eficiência organizacional e na disponibilidade de sugestões para os problemas detetados (Jin'e e Dunjia, 1997: 193). Com base nestes pressupostos, não deve ser concebido que toda a auditoria operacional deve ser efetuada por auditores internos que devem trabalhar somente na auditoria operacional. A vantagem dos auditores internos na auditoria operacional é principalmente, por estarem relativamente familiarizados com as fases de produção e operação da organização, serem mais independentes em comparação com os empregadores de outros departamentos, e terem tempo suficiente para a realização da auditoria operacional, com informações e habilidades suficientes para a auditoria operacional e não ter restrições ao fazer o seu trabalho (Domnişoru, 2011).

Embora a auditoria operacional possa alterar-se de setor para setor e de empresa para empresa as suas fases operacionais são semelhantes. A auditoria operacional consiste em três fases, o planeamento, a recolha de provas e avaliação e os relatórios de acompanhamento.

- ✓ Definição de Propósito
- ✓ Familiarização
- ✓ Levantamento preliminar
- ✓ Desenvolvimento de Programas
- ✓ Trabalho de campo
- ✓ Relato dos Resultados
- ✓ Acompanhamento



A informação sobre o processo de auditoria é elaborada através da definição do objetivo, ou seja, a avaliação funcional e operacional de uma unidade com um alvo. Os auditores devem determinar as políticas e os procedimentos personalizados sobre os objetivos específicos da empresa. De acordo com as metas determina o grau de cumprimento das políticas, planos e procedimentos, revê e avalia a solidez, a adequação e aplicação de normas de controlos, a determinação da fiabilidade dos dados de gestão desenvolvidos no âmbito das organizações e avalia a qualidade do desempenho na execução das responsabilidades atribuídas (Moeller, 2009).

Deste modo, a auditoria operacional representa o exame de qualquer parte da prática operacional, procedimentos e métodos de uma organização, incluindo os recursos e os resultados, com a finalidade de avaliar a eficiência e a eficácia. Tais como, a avaliação baseada nos indicadores financeiros, avaliação da satisfação dos clientes, avaliação das existências (Bosten, 2010).



### 12.2.7. A importância do Controlo Interno no Planeamento da Auditoria, in “Revisores e Auditores, Janeiro\_Março 2014”

## Auditoria

Figura 1  
Resumo das fases e actividades na execução de uma auditoria



Fonte: Adaptado de Ernst & Young (2005).

Neste contexto, consideramos ser imperativo, numa economia cada vez mais informatizada e com a crescente aplicação de novas tecnologias, avaliar a forma como o sistema de controlo interno (SCI) efetivamente funciona e, nos sistemas de informação computadorizados, a forma como eles afetam a realização da auditoria.

Os problemas de CI encontram-se em todas as áreas da entidade, designadamente: vendas, faturação, compras e tesouraria. O exercício de um adequado controlo sobre cada uma destas áreas assume fundamental importância para que se atinjam os resultados mais favoráveis com menores desperdícios (Attie, 1988, p. 60).

### Estrutura do artigo

No decorrer do presente artigo, tentaremos definir o CI, bem como abordar a importância da sua análise a nível nacional e internacional, quais os procedimentos de auditoria a realizar em sede de entendimento, levantamento e teste do SCI e a forma como as conclusões preliminares deste afetam o planeamento de auditoria. De realçar que, no presente artigo, não são objeto de análise os controlos informáticos de uma forma específica, nem as implicações ao nível do planeamento da auditoria decorrentes da existência de um sistema informático complexo, nem a análise do SCI no âmbito da auditoria interna.

Desta forma, o artigo está dividido em 7 capítulos:

- (1) **A Introdução**, onde justificamos e apresentamos o objetivo do artigo;

- (2) **O SCI**, onde começaremos por defini-lo e apresentaremos os seus componentes e as suas limitações. Efetuaremos ainda um enquadramento da sua importância no planeamento de auditoria;
- (3) **O controlo interno a nível internacional**. Neste capítulo procuraremos enquadrar a crescente importância da análise e documentação do CI não só para os auditores como também para os agentes da governação;
- (4) **O controlo interno a nível nacional**. Abordaremos a necessidade de maior ou menor formalização dos procedimentos de controlo a nível do tecido empresarial português, essencialmente, decorrentes de algumas alterações legislativas;
- (5) **O planeamento em auditoria**. Neste capítulo serão abordados alguns conceitos como a materialidade e o risco e identificadas algumas estratégias possíveis para realizar uma auditoria;
- (6) **O levantamento, documentação e teste do SCI**, onde procuraremos introduzir uma vertente mais prática sobre o tema;
- (7) No capítulo 7 apresentaremos a **Conclusão** do artigo.

## Auditoria

Emília Gomes REVISORA OFICIAL DE CONTAS

### O Sistema de Controlo Interno

Embora com tendência a ser mais sofisticado nas entidades de maior dimensão, nenhuma entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade sem ter instituído um SCI, ainda que menos formal ou sistematizado. Do ponto de vista da auditoria externa, o mesmo é dizer que nenhum trabalho deverá realizar-se sem que seja efetuada uma análise e teste aos sistemas instituídos.

Quando o auditor estabelece e define a extensão dos procedimentos de auditoria e o momento da sua aplicação, executa uma série de testes às operações para determinar se existem ou não erros que possam distorcer as DF. Esses testes, contudo, não são suficientes para que o auditor possa concluir que as DF refletem adequadamente os resultados das suas operações. Mesmo que o auditor conte, confirme, examine e verifique 100% dos ativos, nunca poderá ter segurança completa de que as DF refletem todos os ativos que deveriam estar refletidos, a menos que tenha um grau de confiança na operacionalidade e eficiência do SCI (Attie, 1988).

*“Embora com tendência a ser mais sofisticado nas empresas de maior dimensão, nenhuma empresa, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade sem ter instituído um Sistema de Controlo Interno (SCI), ainda que menos formal ou sistematizado.”*

Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado num SCI eficiente é, até certo ponto, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nas DF (Attie, 1988, p. 60).

Assim, em primeiro lugar, a avaliação do SCI servirá de base para o auditor determinar o grau de confiança que nele possa depositar e, a partir daí, fixar a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados. Em segundo lugar, e em consequência da identificação das fraquezas do CI, pode o auditor efetuar recomendações mais valiosas e realistas à administração para que providenciem as medidas corretivas consideradas apropriadas (Attie, 1988).

De seguida analisamos o conceito, os modelos, as componentes e as limitações do CI.

### Conceito de controlo interno

Em 1972, o American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) redefiniu o conceito de CI, nomeadamente do controlo administrativo e do controlo contabilístico através da “Statement on Auditing Procedure” (SAP) n.º 54, intitulada “The auditor’s study on evaluation of internal control”. A SAP n.º 54 define:

- **Controlo administrativo** como um plano de organização, procedimentos e registos relacionados com os processos de decisão que conduz à autorização das transações pelo Órgão de Gestão;
- **Controlo contabilístico** como um plano da organização, procedimentos e registos relacionados com a salvaguarda dos ativos e a confiança nos registos financeiros que, consequentemente, são elaborados no sentido de proporcionar um certeza razoável acerca de:



## Auditoria

Emília Gomes REVISORA OFICIAL DE CONTAS

não se limite, o plano de organização e os procedimentos e registos que se relacionam com os processos de decisão e que conduzem à autorização das transações por parte do órgão de gestão. O segundo compreende o plano da organização e os registos e procedimentos que se relacionam com a salvaguarda dos ativos e com a confiança que inspiram os registos contabilísticos (Costa, 2010).

Para Costa (2010: 224), o "CI administrativo não influi, em princípio, nas DF ao contrário do que acontece com o CI contabilístico o qual, podendo afetar significativamente os registos contabilísticos (e consequentemente as DF finais), deve merecer uma atenção muito especial quer do auditor interno quer, sobretudo, do auditor externo".

Porém, o âmbito do CI estende-se para além das matérias que estão diretamente relacionadas com as funções do sistema de controlo administrativo e contabilístico. Um SCI adequado deve prever e estar em plena sintonia com as cinco componentes de CI que exigem um funcionamento coincidente e sincronizado, funcionando como garante da eficiência e eficácia organizacional (Cunha, 2011).

### Componentes do Controlo Interno

Analisar e avaliar o CI requer a obtenção de um entendimento global da organização. O conhecimento deste obriga a perceber a sua composição, os fatores de risco e as limitações. Neste sentido, quer a DRA 410 quer a ISA 315 enunciam 5 componentes do CI. No entanto, a ISA 315 é mais exaustiva e disponibiliza no Apêndice 1 a explicação detalhada de cada um dos componentes.

Esquemáticamente, podemos decompor o CI em cinco componentes, tal como apresentado na Figura 2, da seguinte forma:

O primeiro componente – **Ambiente de Controlo** – constitui a base para todos os outros componentes. Será aquele que melhor traduz a consciência e as ações dos responsáveis pela governação em relação ao CI e da importância deste para a entidade. Este primeiro componente compreende os seguintes elementos (§2, Apêndice 1, ISA 315):

- i. **Comunicação e imposição de integridade e de valores éticos**, onde a eficácia dos controlos não se pode sobrepor à integridade e valores éticos das pessoas que os criam, administram e monitorizam;
- ii. **Compromisso com a competência**, que envolve o conhecimento e as qualidades necessárias para dar cumprimento às tarefas que definem o trabalho do indivíduo;
- iii. **Participação dos encarregados da governação**. A sensibilização de uma entidade para o controlo é influenciada significativamente pelos encarregados da governação. Os encarregados da governação são os responsáveis máximos pela supervisão da conceção e pelo funcionamento eficaz de procedimentos de denúncia e pelo processo de revisão da eficácia do CI da entidade;
- iv. **Filosofia e estilo de atuação da gerência**;
- v. **Estrutura organizacional**. Estabelecer uma estrutura organizacional relevante implica considerar as principais áreas de autoridade e de responsabilidade e linhas apropriadas de relato;
- vi. **Atribuição de autoridade e de responsabilidade**, com o objetivo de fixar e limitar, dentro do possível, as funções de todo o pessoal;

Figura 2  
Componentes do Controlo Interno



Fonte: Adaptado de PricewaterhouseCoopers (2005)

## Auditoria



A determinação da materialidade pelo auditor é uma matéria de julgamento profissional e é afetada pela sua percepção das necessidades de informação financeira dos utentes das DF (§4 ISA 320).

Ao conceber o plano de revisão/auditoria, o revisor/auditor estabelece um nível de materialidade aceitável de forma a detetar quantitativamente as distorções materialmente relevantes. Contudo, a quantia (quantidade) e a natureza (qualidade) das distorções necessitam de ser consideradas no contexto das circunstâncias em que ocorrem.

Assim, ao definir a estratégia global de auditoria, o auditor deve determinar a materialidade para as DF como um todo. Se, nas circunstâncias específicas da entidade, existirem uma ou mais classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações relativamente às quais se possa pensar que as distorções de quantias inferiores à materialidade para as DF como um todo irão influenciar as decisões económicas de utentes tomadas com base nas DF, o auditor deve também determinar o nível ou níveis de materialidade a aplicar a essas classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações. (§10 ISA 320)

A definição do nível de materialidade a seguir não é estanque a um determinado momento, sendo que o auditor deve rever a materialidade para as DF como um todo se, no decorrer da auditoria, tomar conhecimento de informação que faria com que tivesse determinado inicialmente uma quantia diferente.

Neste contexto, o auditor deverá definir a Materialidade Global (MG) e a Materialidade de Execução (ME) preliminar e reavaliar os níveis no trabalho final, de forma a conduzir todo o trabalho de auditoria.

Ora, as Normas Internacionais de Auditoria (NIA) introduziram um novo termo, ou um novo nível de materialidade, a que designaram por ME. Para efeito das ISA 320, a ME significa a quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores à materialidade estabelecida para as DF como um todo, com vista a reduzir para um nível apropriadamente baixo a probabilidade de as distorções não corrigidas e não detetadas agregadas excederem a materialidade para as DF como um todo. Se aplicável, a ME refere-se também à quantia ou quantias estabelecidas pelo auditor, inferiores ao nível ou níveis de materialidade, para classes particulares de transações, saldos de contas ou divulgações.

A determinação da ME não é um simples cálculo mecânico e envolve o exercício de julgamento profissional. Essa determinação é afetada: (i) pelo conhecimento que o auditor tem da entidade, atualizado durante a execução dos procedimentos de avaliação do risco; e (ii) pela natureza e extensão das distorções identificadas em auditorias anteriores e, portanto, pelas suas expectativas em relação a distorções no período corrente.

Assim, não existe uma métrica para cálculo da materialidade global e de execução, no entanto, alguns manuais avançam com valores indicativos. Internamente, a nossa SROC utiliza os seguintes indicadores de referência para cálculo da materialidade, tal como se apresenta na Tabela 1:

Tabela 1:  
Indicadores de referência para cálculo da materialidade

Indicador de Referência	Intervalo	
	Inferior	Superior
1) Resultado Bruto	-	
2) Resultado líquido antes de impostos	5%	10%
3) Total da vendas e das prestações de serviços	0,5%	2%
4) Total do ativo ou balanço	1%	2%
5) Total do ativo corrente	5%	10%
6) Total do passivo corrente	5%	10%
7) Total do capital próprio	1%	5%

Fonte: Costa, p. 210 (2010)

De notar que as percentagens indicadas referem-se à MG. A ME será estabelecida abaixo destes indicadores. A escolha do indicador a seguir será aquele que melhor traduzir atividade da entidade.