



O CONTRIBUTO DA AUDITORIA INTERNA PARA UMA GESTÃO EFICAZ

Sara Patrícia da Silva Rodrigues

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Auditoria

Porto – 2013

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



O CONTRIBUTO DA AUDITORIA INTERNA PARA UMA GESTÃO EFICAZ

Sara Patrícia da Silva Rodrigues

Dissertação de Mestrado

**Apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do
Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação dos
docentes Carlos Mendes e Ana Paula Lopes**

Porto – 2013

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

“A função da moderna auditoria interna é fazer aquilo que a direcção da empresa gostava de fazer se tivesse tempo para tanto e soubesse fazê-lo”

Lawrence B. Sawyer

RESUMO

Com a globalização da economia e o crescimento dos mercados financeiros, surge cada vez mais a necessidade de obter informação útil e atempada, que permita aos gestores das organizações tomar as melhores decisões para a consecução dos objectivos e para o desenvolvimento de estratégias.

É neste contexto que a auditoria interna assume um papel relevante, indo ao encontro dos interesses dos gestores, na medida em que audita não só os procedimentos relativos ao reporte financeiro, como também todos os outros procedimentos de controlo interno, contribuindo assim para um controlo mais amplo e completo em toda a organização.

O presente trabalho tem como objectivo verificar até que ponto a auditoria interna contribui para uma gestão eficaz das organizações.

Para tal, realizaram-se pesquisas sobre os principais conceitos, funções e procedimentos relacionados com auditoria interna e a sua relação com a gestão das organizações.

Seguidamente, procedeu-se à explicação da metodologia praticada e à exposição do caso empírico, que teve como base a elaboração de dois questionários basicamente semelhantes, que foram enviados às 200 empresas que apresentaram maior Volume de Negócios, retiradas do universo das “1000 MAIORES EMPRESAS” a actuarem no mercado português durante o ano de 2010. Esses questionários tiveram como objectivo cruzar as opiniões de gestores e auditores, a fim de concluir se existe ou não um contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz.

Na posse da informação recolhida foi possível ressaltar o contributo da auditoria interna como ferramenta indispensável para uma gestão eficaz, no sentido que procura adequar os custos, aumentar a produtividade, auxiliar no processo de gestão dos riscos e no processo de tomada de decisão, de modo a tornar as organizações mais competitivas e garantindo-lhes um crescimento sustentado.

Palavras - Chave: Auditoria; Auditoria Interna; Gestão; Controlo Interno

ABSTRACT

With the globalization of the economy and the growth of the financial markets, there is an increasingly need for useful and timely information, enabling the management to take the best decisions for the achievement of its goals and for developing strategy.

It is in this context that the internal audit plays an important role, meeting the interests of the managers to the extent that it audits not only the procedures related to financial reporting, but also all the other procedures of internal control, thus contributing to a more comprehensive and complete control throughout the organization.

This study aims to verify whether the internal audit contributes to an effective management of the organizations.

Researches have been conducted on the key concepts, functions and procedures related to internal audit and its relationship with the management.

The methodology used is explained and the empirical case presented. The case study was based on the elaboration of two similar questionnaires, which were sent to the 200 companies with the highest turnover, drawn from the universe of the "1000 MAJOR COMPANIES" operating in the Portuguese market during the year 2010. These questionnaires aimed to compare the views of managers and auditors, in order to conclude whether or not there is a contribution of the internal audit for an effective management.

With the collected information, it was possible to highlight the contribution of the internal audit as an indispensable tool for an efficient management, in the sense that it tries to adjust costs, to increase productivity, to assist in the process of risk management and in the decision-making process, in order to make the organizations more competitive and ensuring a sustained growth.

Keywords: Audit; Internal Audit; Management; Internal Control

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais e avós, por desde cedo me terem inculcido a importância da educação e do ensino como uma fonte de conhecimento e valorização pessoal e profissional, sendo por vezes privados da minha companhia e atenção.

Às minhas irmãs, em especial à Marta, por estarem sempre ao meu lado e me incentivarem a ir sempre mais longe.

À Joana, Helena, Cátia, Natália e ao Luís, por serem uns amigos e companheiros sem igual.

Aos meus restantes amigos, por todo o apoio, carinho e atenção com que sempre me brindaram.

Aos meus orientadores, Mestre Carlos Mendes e Doutora Ana Paula Lopes, por toda a ajuda e dedicação prestada ao longo deste trabalho.

A todos os “professores” que encontrei ao longo do meu percurso de vida, que de uma ou outra forma me inspiraram e ensinaram a ser a pessoa que sou hoje.

A todos, o meu sincero agradecimento.

LISTA DE ABREVIATURAS

AI	Auditoria Interna
CI	Controlo Interno
CMVM	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DAI	Directores de Auditoria Interna
DRA	Directriz de Revisão e Auditoria
EUA	Estados Unidos da América
IIA	<i>The Institute of Internal Auditors</i>
IPAI	Instituto Português de Auditores Internos
IPCG	Instituto Português de <i>Corporate Governance</i>
NYSE	<i>New York Stock Exchange</i>
OG	Órgãos de Gestão
SCI	Sistema de Controlo Interno
SPSS	<i>Statistical Package for the Social Sciences</i>

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO.....	1
1. A AUDITORIA INTERNA	3
1.1. A evolução da Auditoria Interna.....	4
1.2. Mudança de Paradigma.....	6
1.3. O departamento de Auditoria Interna	8
1.3.1. Criação do departamento	8
1.3.2. Posicionamento na estrutura organizacional.....	10
1.3.3. Relacionamento com os outros departamentos.....	11
1.3.4. Estrutura e organização do departamento	13
1.4. Realização do trabalho de Auditoria Interna	15
1.5. O relatório de Auditoria Interna	17
1.5.1. Finalidades e características do relatório	17
1.5.2. Estrutura do relatório	18
1.5.3. Revisão e discussão prévia.....	19
1.6. Requisitos para o sucesso de uma Auditoria Interna.....	20
2. O CONTROLO INTERNO	22
2.1. Conceitos	23
2.2. Objectivos e Componentes do Controlo Interno	24
2.3. A importância do Controlo Interno	25
2.4. Limitações do Sistema de Controlo Interno.....	26
2.5. Avaliação do Sistema de Controlo Interno.....	27
3. A RELEVÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA A GESTÃO	29
3.1. A Auditoria Interna como instrumento de gestão.....	30
3.2. A Auditoria Interna e o governo das sociedades	31
3.3. A ligação entre a Auditoria Interna e a gestão de riscos.....	35
3.4. A influência da Auditoria Interna na tomada de decisão.....	38
3.5. A Auditoria Interna e o seu contributo para uma gestão eficaz.....	39
4. METODOLOGIA	41
4.1. Justificação da opção metodológica	42
4.2. Formulação do problema	43
4.3. Construção de hipóteses	44
4.4. Identificação de variáveis	45

4.5. Exposição do instrumento de recolha de dados.....	46
4.6. Selecção da amostra.....	47
5. CASO EMPÍRICO.....	48
5.1. Apresentação dos resultados.....	49
5.1.1. Estatística descritiva.....	49
5.1.2. Estatística inferencial.....	65
5.2. Análise e interpretação dos resultados.....	69
6. CONCLUSÃO.....	74
BIBLIOGRAFIA.....	77
Referências bibliográficas.....	78

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 – Posicionamento do departamento de Auditoria Interna.....	10
Figura 2 – Estrutura hierárquica dos auditores.....	13
Figura 3 – Cubo do COSO.....	23
Figura 4 – Processo de gestão de riscos.....	36

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 – Evolução Cronológica dos principais acontecimentos no âmbito da auditoria interna.....	6
Quadro 2 – Comparação dos conceitos chave da anterior e da actual definição de auditoria interna.....	7
Quadro 3 – Relação custo/benefício.....	9
Quadro 4 – Histogramas das variáveis com curva de normalidade	66
Quadro 5 – Teste de normalidade Kolmogorov-Smirnov.....	66
Quadro 6 – Teste U de <i>Mann-Whitney</i> aplicado ao nº de auditores internos.....	67
Quadro 7 – Teste U de <i>Mann-Whitney</i> aplicado à existência de um manual de normas e procedimentos aplicáveis à AI.....	67
Quadro 8 – Teste U de <i>Mann-Whitney</i> aplicado à liberdade e independência da actividade de AI.....	68
Quadro 9 – Teste U de <i>Mann-Whitney</i> aplicado às informações fornecidas pela AI.....	68
Quadro 10 – Teste U de <i>Mann-Whitney</i> aplicado à avaliação da actividade de AI.....	69

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Número de auditores internos que compõem o departamento de AI de acordo com os DAI.....	49
Gráfico 2 – Adequabilidade do número de auditores internos de acordo com os DAI.....	50
Gráfico 3 – Conhecimento dos objectivos de trabalho da AI por parte da organização, de acordo com os DAI.....	50
Gráfico 4 – Existência de um manual de procedimento da AI de acordo com os DAI.....	51
Gráfico 5 – Adequabilidade dos recursos colocados à disposição da AI de acordo com os DAI.....	51
Gráfico 6 – Cedência de total liberdade e independência à AI no acesso de informações de acordo com os DAI.....	51
Gráfico 7 – Cedência de total liberdade e independência à AI aquando da formulação do relatório de acordo com os DAI.....	52
Gráfico 8 – Áreas de actuação da AI de acordo com os DAI.....	52
Gráfico 9 – Participação do órgão de gestão na implementação da actividade de AI de acordo com os DAI.....	53
Gráfico 10 – Participação do órgão de gestão na aprovação e acompanhamento do plano anual de AI de acordo com os DAI.....	53
Gráfico 11 – Restrição do alcance da actividade de AI de acordo com os DAI.....	54
Gráfico 12 – Influência das informações fornecidas pela AI para o processo de tomada de decisão de acordo com os DAI.....	54
Gráfico 13 – Acréscimo de valor da actividade de AI de acordo com os DAI.....	55
Gráfico 14 – Avaliação da actividade de AI de acordo com os DAI.....	55
Gráfico 15 – Carácter da avaliação efectuada à actividade de AI de acordo com os DAI.....	56

Gráfico 16 – Existência de um departamento de AI na estrutura organizacional de acordo com os OG.....	56
Gráfico 17 – Número de auditores internos que compõem o departamento de AI de acordo com os OG.....	56
Gráfico 18 – Adequabilidade do número de auditores internos de acordo com os OG...	57
Gráfico 19 – Conhecimento dos objectivos do trabalho de AI de acordo com os OG...	57
Gráfico 20 – Existência de um manual de procedimentos de AI de acordo com os OG.....	58
Gráfico 21 – Cedência de total liberdade e independência à AI no acesso de informações de acordo com os OG.....	58
Gráfico 22 – Cedência de total liberdade e independência à AI aquando da formulação do relatório de acordo com os OG.....	58
Gráfico 23 – Subordinação hierárquica do departamento de AI de acordo com os OG.....	59
Gráfico 24 – Concordância do órgão de gestão na implementação da actividade de AI de acordo com os OG.....	59
Gráfico 25 – Participação do órgão de gestão na implementação da actividade de AI de acordo com os OG.....	60
Gráfico 26 – Participação do órgão de gestão na aprovação e acompanhamento do plano anual de AI de acordo com os OG.....	60
Gráfico 27 – Áreas de actuação da AI de acordo com os OG.....	61
Gráfico 28 – Consideração da actividade de AI como instrumento de avaliação do CI e procedimentos aplicáveis de acordo com os OG.....	61
Gráfico 29 – Contributo da AI para a detecção e mitigação dos riscos de acordo com os OG.....	62
Gráfico 30 – Influência das informações fornecidas pela AI para o processo de tomada de decisão de acordo com os OG.....	62

Gráfico 31 – Contributo da AI para o aumento da credibilidade dos processos e operações de acordo com os OG.....	63
Gráfico 32 – Contributo da AI para o aumento da responsabilidade social de acordo com os OG.....	63
Gráfico 33 – Acréscimo de valor da actividade de AI de acordo com os OG.....	64
Gráfico 34 – Avaliação da actividade de AI de acordo com os OG.....	64
Gráfico 35 – Resultados finais da actividade de AI de acordo com os OG.....	65

INTRODUÇÃO

No contexto de um mundo globalizado, onde a mudança ocorre com extrema rapidez e a competitividade cresce à mesma velocidade, aumenta a necessidade de responder adequadamente a esta envolvente.

As organizações, preocupadas com este ambiente de instabilidade e constante mutação, começaram a encarar a actividade de auditoria como um serviço que poderia prestar uma preciosa ajuda a nível da gestão.

Houve no entanto a necessidade de alterar o paradigma existente: a auditoria deixou de ser limitada ao domínio contabilístico/financeiro, alargando o âmbito e os objectivos da sua avaliação. Passou-se da identificação de erros para a identificação de perdas de oportunidades e para a formulação de recomendações no sentido de tentar ajudar a gestão a melhorar o seu desempenho, e desse modo, acrescentar valor à organização.

Neste contexto, surge a actividade de auditoria interna, com o objectivo de aperfeiçoar os métodos de gestão, procurando adequar os custos e aumentar a produtividade, de modo a tornar as organizações mais competitivas.

Pretende-se com este trabalho, analisar a relação existente entre a gestão e a auditoria interna, e verificar se esta última contribui para uma gestão mais eficaz. O trabalho está estruturado em seis capítulos.

No capítulo 1 é feita uma revisão de literatura sobre a Auditoria Interna, apresentando a sua evolução, mudança de paradigma, criação e funcionamento de um departamento de auditoria interna. São também apresentadas as fases de realização de um trabalho de auditoria, a relevância do relatório de auditoria e, por fim, os requisitos para o sucesso de uma auditoria interna.

O capítulo 2 aborda o Controlo Interno, onde são apresentados os conceitos, os objectivos, as suas componentes, importância e limitações, bem como a avaliação de um sistema de controlo interno.

O capítulo 3 evidencia a relevância da auditoria interna para uma gestão eficaz, demonstrando a importância da mesma como instrumento de gestão, explicando a ligação desta para com o governo das sociedades e a gestão de risco, demonstrando o seu contributo para a tomada de decisão, e por fim, e conceituando uma gestão eficaz.

O capítulo 4 apresenta a justificação da opção metodológica, a formulação do problema, a construção de hipóteses de estudo, a identificação das variáveis, a exposição do instrumento de recolha de dados e a selecção da amostra.

No capítulo 5 são apresentados os resultados da recolha de dados seguindo-se a análise e interpretação dos mesmos.

Por fim, no capítulo 6 são apresentadas as conclusões do estudo em questão.

I

A AUDITORIA INTERNA

1. A AUDITORIA INTERNA

1.1.A evolução da Auditoria Interna

Durante muitas décadas, a Auditoria Interna (AI) foi entendida como o “*controlo dos controlos*”, onde a sua principal função era avaliar a fiabilidade dos controlos internos, verificando se os activos da organização estavam salvaguardados, se os procedimentos instituídos pela mesma eram cumpridos e se a informação financeira produzida era verídica.

A evolução do conceito de auditoria tal como hoje é conhecido, teve a sua origem na revolução industrial, por volta de 1780, onde se verificou o surgimento de organizações de maior dimensão, que careciam de financiamentos externos para avançar com os seus projectos. No entanto, como é lógico, nenhum investidor avançaria com o financiamento sem avaliar a capacidade da organização retornar esse mesmo investimento. Surgiu então a necessidade de auditar a situação económico-financeira da organização, de modo a ter garantias do respectivo retorno.

Por outro lado, não só os investidores precisavam de garantias da viabilidade do negócio, como os próprios proprietários e gestores sentiam a necessidade de controlar a organização. Eles receavam que os seus empregados, fornecedores e seus parceiros comerciais cometessem erros ou fraudes, daí que sentiram necessidade de controlar todas as transacções. Para esse efeito, necessitavam de pessoas que tivessem acesso a todas as informações, documentos e activos físicos da organização, de modo a permitir um conhecimento mais profundo e uma análise mais adequada. Como tal, serviram-se de pessoal já pertencente aos quadros da organização, que com o decorrer do tempo foram aprendendo a dominar as técnicas de auditoria e a utilizá-las nos trabalhos solicitados pela direcção. Assim surgiram os “controladores internos” com o objectivo de detectar quaisquer erros e fraudes.

Infelizmente, essa foi a ideia que sempre predominou acerca dos auditores internos, vendo-os como elementos de cariz fiscalizador, cujo objectivo primordial era a análise minuciosa de todos os registos escritos, comparando os registos nos livros de contas com as provas documentais.

Desta forma, os auditores internos eram encarados como meros verificadores, para além da influência exercida por parte dos auditores externos. Estes, sempre interessados na informação financeira, exerciam influência sobre os auditores internos, pondo em causa a sua identidade, que acabavam por agir como suporte dos auditores externos.

De acordo com Monteiro (1998), só em 1941, aquando da criação do IIA, se deram grandes passos para a criação de condições que permitisse uma maior independência dos auditores internos. Progressivamente, estes alargaram o âmbito das suas funções, para além da validação dos registos contabilísticos, e evoluíram para uma nova postura que dignificasse a expressão de “auditor interno”.

No entanto, essa mudança não se fez de um dia para o outro, e só com a evoluir dos tempos, o auditor interno alargou os seus horizontes para o conhecimento dos riscos do negócio, dos objectivos operacionais e dos meios de apoio à tomada de decisão.

Morais (2004, p.3) refere que apesar de recente, (a mais antiga concepção de auditoria interna surge da criação do IIA, em 1941) já podemos distinguir 4 fases de evolução de auditoria interna:

- 1ª Fase – Inspeção:
 - ✓ A função de AI baseava-se essencialmente na salvaguarda de activos e na avaliação do controlo interno.
 - ✓ A gestão de topo encontrava pouco apoio na AI e esta também lhe oferecia pouca assistência.
 - ✓ A actividade de AI era desempenhada por pessoal cujo nível de qualificação era bastante limitado e abrangia apenas as áreas contabilísticas-financeiras.
- 2ª Fase – Cumprimento:
 - ✓ A verificação do cumprimento das normas e procedimentos passou a constituir a principal actividade da AI.
 - ✓ A AI passou a ser desempenhada por profissionais mais qualificados, fruto da aprendizagem conjunta com os auditores externos.
 - ✓ A actividade de AI passou a ser exercida de um modo mais formalizado e documentado.
- 3ª Fase – Auditoria Operacional:
 - ✓ As organizações começaram a concentrar a sua atenção na eficácia¹ e na eficiência² dos recursos e na implementação de mecanismos de controlo, de modo a fazer face à agressiva competitividade do mercado. Desse

¹ A eficácia mede a relação entre os resultados obtidos e os objetivos pretendidos, ou seja, ser eficaz é conseguir atingir um dado objectivo.

² Por eficiência entende-se o grau de utilização e produtividade dos recursos humanos, isto é, obtenção do máximo benefício através da utilização dos recursos atribuídos.

modo, a AI entendeu como necessário alargar o seu âmbito de trabalho à auditoria operacional.

- ✓ A AI profissionalizou-se e dotou os seus auditores de formação multi-disciplinar.
- ✓ O perfil do auditor interno registou alterações nas suas competências, nomeadamente na capacidade de compreensão e análise lógica para a avaliação custo-benefício.
- 4ª Fase – Os novos desafios:
 - ✓ Os objectivos de controlo interno evoluíram no sentido de envolverem toda a organização, sobretudo a gerência, a nível de prevenção.
 - ✓ A AI atingiu um novo *status* profissional, tornando-se numa função de apoio e consulta para a gerência.

Esta é uma nova geração de auditores internos orientados para a gestão, que influenciou a mudança de paradigma para a redefinição da profissão de AI.

Datas	Descrição
1941	Criação do IIA nos EUA
1978	Aprovação dos “ <i>Standards for the Professional Practice of Internal Auditing</i> ” e introdução da primeira definição de Auditoria Interna
1992	Criação do IPAI, que tem vindo a seguir as orientações do IIA
1999	O IIA redefine a profissão de Auditor Interno

Quadro 1 – Evolução Cronológica dos principais acontecimentos no âmbito da auditoria interna

Fonte: Elaboração Própria

1.2.Mudança de Paradigma

Como referido anteriormente, a evolução do conceito de AI surgiu com a necessidade de repensar a função de auditor interno. O auditor quis alargar os seus horizontes, e passou de um papel de detecção de fraude para o da sua prevenção, tomando uma atitude mais proactiva, no sentido de auxiliar na identificação e melhor gestão dos riscos da organização.

Verifica-se assim que a AI está cada vez mais orientada para apoiar a gestão de riscos, na medida em que fornece um conjunto de informações que permite auxiliar a gerência na tomada de decisões mais eficazes.

Esta evolução traduziu a necessária mudança de paradigma, que se apresenta seguidamente:

Em 1978, o IIA definiu AI como sendo:

“...Uma função de apreciação independente, estabelecida na organização para examinar e avaliar as suas actividades, como um serviço para a organização. O objectivo da Auditoria Interna é apoiar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades. Com este fim, a Auditoria Interna fornece-lhes análises, avaliações, recomendações, conselhos, e informação concernente às actividades revistas. O objectivo da auditoria inclui a promoção de um controlo eficaz a um custo razoável”. (Mendes, 1999, p.13)

A principal alteração verificou-se na relação existente entre o auditor e a organização, na medida em que a sua missão deixou de estar orientada para um desempenho eficaz das responsabilidades dos gestores, passando a estar vocacionada para acrescentar valor e melhorar a eficácia e eficiência das operações. Deste modo, torna-se necessário analisar o que se entende por “acrescentar valor”.

Segundo Mendes (1999, p.16), entende-se que se “acrescenta valor” quando se melhoram as oportunidades de a organização atingir os objectivos, identificando melhorias operacionais, e/ou reduzindo as exposições aos riscos, quer através de serviços de auditoria, quer de serviços de consultoria.

Assim, em 1999, o IIA redefine AI como:

“...Uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação dos processos da eficácia da gestão de risco, de controlo e de governação”. (Mendes, 1999, p.13)

Definição anterior	Actual definição
Função...Independente...estabelecida na organização	Actividade...Independente
Função de avaliação	Actividade de garantia e consultoria
Examinar e avaliar as suas actividades como um serviço à organização	Estabelecida para acrescentar valor e melhorar as operações da organização

Apoiar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades	Apoiar a organização a atingir os seus objectivos
Análises, avaliações, recomendações, conselhos, e informação concernente às actividades revistas e a promoção de um controlo eficaz a um custo razoável	Abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria da eficácia na gestão de risco, controlo e processos de “ <i>governance</i> ”

Quadro 2 – Comparação dos conceitos chave da anterior e da actual definição de auditoria interna

Fonte: Mendes, 1999

1.3.O departamento de Auditoria Interna

1.3.1.Criação do Departamento

Com o crescimento das organizações, a complexidade dos negócios, o volume das transacções e os meios utilizados, cresce cada vez mais a necessidade de criar um departamento de AI, que possa assegurar o cumprimento das normas e o alcance dos objectivos requeridos pela gerência. Contudo, torna-se indispensável que a própria gerência compreenda para que serve esta função e quais os benefícios que este instrumento de gestão lhes pode trazer. Deve por isso, encarar a AI, não como um mero grupo de controladores, mas sim como um grupo de indivíduos especializados em prestar assessoria à gerência.

Além da importância de perceber a finalidade da auditoria interna, a gerência deve também estar consciente da rendibilidade e economicidade de um serviço de AI.

Primeiramente, atendendo ao critério da rendibilidade, a gerência deve ponderar a viabilidade de um departamento de AI. Morais e Martins (1999), consideram que no estudo da viabilidade, devem ser ponderados factores como:

- **A dimensão e estrutura da empresa** – Quanto maior for a distância entre o mais alto e mais baixo nível hierárquico, mais difícil será a tomada de decisões, maior será o risco de deturpação sobre a informação transmitida entre os vários níveis hierárquicos, e maior o risco de incompreensão sobre as ordens emitidas pelo nível hierárquico superior;
- **O grau de organização** – O serviço de AI requer o mínimo grau de organização e normas de gestão que lhes possibilitem executar as suas tarefas sem grandes dificuldades;

- **A dispersão ou concentração de capital** – Os serviços de AI são normalmente mais requisitados em entidades cujo capital está repartido por vários detentores de capital, e mais usualmente quando existem filiais, permitindo deste modo que a empresa-mãe exerça um maior controlo sobre as suas subsidiárias.

Contudo, há que ter noção que essa rendibilidade não é imediata nem facilmente quantificável nos primeiros anos deste serviço, devendo por isso ser adoptada uma atitude de consciencialização acerca dos seus efeitos. (Morais e Martins, 1999)

Quanto ao critério de economicidade, o serviço de AI deve estar sujeito a uma pré-análise da relação custo/benefício. Em seguida são apresentados alguns dos custos e benefícios que devem ser tidos em conta nessa pré-análise.

Custos Esperados	Benefícios Esperados
Somatório anual das remunerações, encargos sociais e outros gastos com a equipa de AI;	Quantificação objectiva da redução anual do risco de perdas;
Análise do tempo que seria gasto em outras funções de responsabilidade operacional;	Quantificação objectiva da redução dos custos com auditorias externas, já que não fariam trabalhos de verificação;
Documentação associada aos sistemas de controlo;	Aperfeiçoamento da contabilidade, que salvaguarda mais eficazmente o património;
Análise do tempo que seria necessário pela gerência aquando do processo de autorização;	Melhor utilização dos recursos usados na produção;
Discrepâncias entre sistemas de controlo e os objectivos operacionais;	Maior concordância entre as políticas e os procedimentos utilizados;
	Maior eficiência através de medidas de eficácia;
	Prestígio.

Quadro 3 – Relação custo/benefício

Fonte: Adaptado de Morais & Martins, 1999, p.56

Deve também ser seguida uma atitude de pré-adaptação, no sentido de ir preparando os responsáveis de todas as áreas para a aceitação deste serviço. (Morais e Martins, 1999)

Morais e Martins (1999), consideram ainda como essencial, elaborar uma declaração de política da empresa sobre o departamento de AI, na qual se deve evidenciar:

- As obrigações e responsabilidades da função de AI, sendo uma delas a responsabilidade de formular recomendações objectivas a fim de corrigir ou melhorar as situações analisadas;
- O dever do responsável do departamento de AI em iniciar o trabalho de seguimento das medidas correctivas;
- O livre e pleno acesso a todos os arquivos e actividades da entidade, por parte dos membros do departamento de AI.

1.3.2. Posicionamento na estrutura organizacional

Segundo Paço (1997), pelas funções que o auditor desempenha, exigindo completa independência e total liberdade de actuação, a AI deve estar sobre a alçada do órgão de gestão de mais alto nível. Na maioria das vezes, esse órgão seleciona um dos seus membros para se ocupar da área de auditoria. A dependência para com este órgão é normalmente respeitada na maioria das empresas e normalmente não levanta grandes problemas. O mesmo não acontece relativamente à posição hierárquica que ocupa em comparação com outros departamentos.

Morais e Martins (1999, p.59), entendem que “ *a dependência da direcção geral parece a mais natural, porque garante aos auditores uma acção directa sobre quase todo o conjunto da empresa. No entanto, corre-se o risco da direcção geral não poder despende do tempo necessário para dar seguimento ao trabalho da função de AI*”. Isto prende-se ao facto de a direcção geral ter sob sua responsabilidade as direcções operacionais assim como um conjunto de responsabilidades funcionais.

Deste modo, Morais e Martins (1999), sugerem que o departamento de AI fique na dependência de uma comissão de Auditoria, constituída no seio da administração geral, evitando deste modo o inconveniente da dependência da direcção geral, e alargando o campo de actuação do auditor interno.

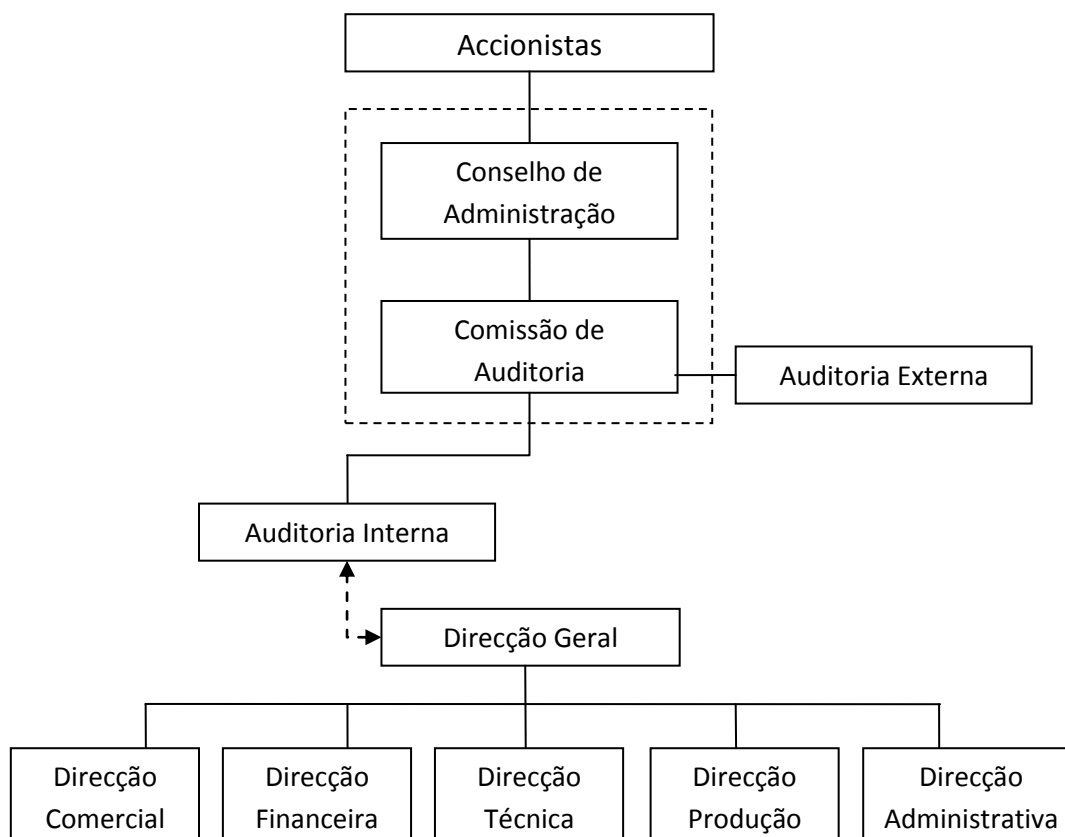


Figura 1 – Posicionamento do departamento de Auditoria Interna

Fonte: Adaptado de Morais & Martins, 1999, p. 59

1.3.3. Relacionamento com os outros departamentos

De acordo com Paço (1997), independentemente da posição que o departamento de AI ocupe no organograma da empresa, considera-se essencial que este mantenha um bom relacionamento com os restantes departamentos. Para que tal se verifique, considera-se como essencial dar a conhecer a existência e o propósito da AI, a todos os departamentos existentes na empresa e respectivos colaboradores. Tal conhecimento pode ser dado através de declaração de política da empresa, como referido acima, com o intuito de clarificar o sentido da sua actuação e desincentivar quaisquer pressões, facilitando deste modo o estabelecimento de relações cordeais entre os vários profissionais.

O mesmo autor entende ainda que, embora se torne importante efectuar esta declaração, não se torna contudo suficiente para garantir o relacionamento desejado. Cabe também aos auditores internos, no desempenho das suas funções diárias, e até mesmo nos seus contactos extra-profissionais, (contactos estabelecidos fora do expediente de trabalho), criarem condições e mostrarem-se interessados para que tal relacionamento seja estabelecido. Um auditor não tem necessariamente que ser um

especialista em comunicação, sociologia ou psicologia, mas só tem a ganhar em servir-se um pouco destas ciências, aquando da sua actuação. (Paço, 1997)

A alta posição que lhe é atribuída no organograma, decorrente sobretudo das suas funções, e o livre acesso a toda a empresa, não lhe confere contudo direitos especiais. A auditoria interna não é mais do que um serviço da empresa tão necessário como qualquer outro, e como tal, têm também direitos e deveres restritos, que a serem quebrados só dificultarão o diálogo com os colegas de outros departamentos. (Paço, 1997)

O auditor deve ainda pautar a sua conduta por padrões de calma e ponderação, mesmo quando confrontado com situações desagradáveis e indelicadas ou incitações injustas. Apesar de ser irrefutável o direito de defender os seus pontos de vista e o dever com que age para defender o prestígio da sua profissão, deve reagir sempre com a maior tranquilidade e prudência, por mais difícil que lhe seja agir desse modo, perante tais comportamentos. (Paço, 1997)

De acordo com Paço (1997), outra técnica muito vantajosa em auditoria é: Saber ouvir. Apesar de esta técnica não substituir a prova que ele terá de obter para registo documental, constitui em si uma óptima fonte de informações. No entanto, o auditor deve ter em conta que os seus interlocutores só falarão abertamente se este lhes inspirar confiança, não devendo por isso transparecer que se obtiver informação, alguém a poderá vir a utilizar para outro fim, seja para prejuízo ou benefício de terceiros.

Procurar conhecer e manter uma boa relação com aqueles que entrevista, sem entrar em familiaridades excessivas, e não menosprezar a sua inteligência e experiência é também tarefa do auditor. O auditor deve ainda procurar o vocabulário mais adequado ao dialogar com os níveis inferiores da hierarquia, e explicar claramente o motivo das suas questões e qual a sua finalidade. Há ainda que ser cuidadoso com comentários de cultura geral, sob pena de diferentes gostos e opiniões entre si e o seu interlocutor poderem vir a criar dificuldades. (Paço, 1997)

Ao colocar questões, o auditor deve ouvir atentamente as respostas até ao fim e apenas interromper caso haja alguma dúvida, ou se for o caso, ir colocando delicadamente fim a respostas cuja informação lhe seja inútil. Durante esta fase de obtenção de informações o auditor não deve emitir opiniões, dirigir críticas ou sugerir alterações pois, para além de correr o risco de emitir uma opinião incorrecta, por precipitação, arrisca-se também a quebrar a abertura que o interlocutor tinha para consigo. (Paço, 1997)

1.3.4. Estrutura e organização do departamento

De acordo com Paço (1997), a estrutura e a organização de um departamento de AI têm normalmente por base os objectivos que lhes foram atribuídos, dispondo-se por isso consoante a forma que permita beneficiar o seu campo de actuação. Independentemente do número de auditores que componham esse departamento, deverá sempre existir um responsável, ao qual lhe compete liderar a equipa.

A equipa, que é normalmente composta por técnicos de diferentes níveis de experiência, adopta normalmente uma estrutura piramidal, composta por 4 níveis hierárquicos, que se distinguem naturalmente pela experiência e funções desempenhadas pelos auditores.

Paço (1997, p.10), considera que esta estrutura *“proporciona aos auditores menos experientes, um acompanhamento indispensável, e aos mais experientes, o afastamento, sempre desejado, das tarefas mais rotineiras possibilitando assim um melhor aproveitamento das suas capacidades e conhecimentos”*.

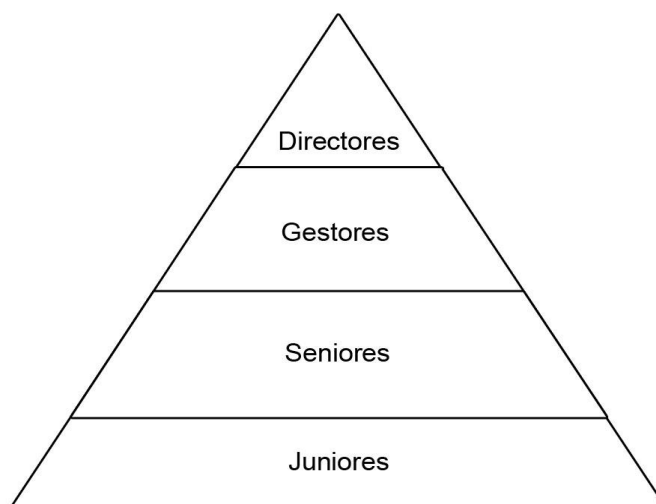


Figura 2 – Estrutura hierárquica dos auditores

Fonte: Adaptado de Morais & Martins, 1999, p. 66

Directores: Integra o nível mais elevado dentro do departamento de auditoria, e têm entre outras, as seguintes funções:

- Definir a orientação a seguir pelo departamento;
- Elaborar programas de auditoria que sejam flexíveis, de modo a adaptar-se às dificuldades com que os auditores se depararam ou a imprevistos que possam surgir;

- Definir as políticas e procedimentos a vigorar no próprio departamento;
- Gerir o pessoal do departamento, tentando diversificar os trabalhos atribuídos e estabelecendo um programa de recrutamento, selecção e formação de pessoal;
- Acompanhar a equipa quando esta se vai apresentar a um novo serviço;
- Dar instruções relativas aos aspectos específicos de trabalho, como por exemplo a organização de ideias e de papéis no início do trabalho;
- Incentivar os auditores a colocar questões e discutir ideias que lhes vão surgindo ao longo dos trabalhos;
- Estabelecer a ligação com a comissão de auditoria;
- Ajudar os restantes auditores a desenvolverem as suas capacidades, como por exemplo, a capacidade de redacção;
- Coordenar o trabalho com os auditores externos, nomeadamente através de:
 - ✚ Reuniões periódicas;
 - ✚ Intercâmbio de programas e papéis de trabalho;
 - ✚ Discussões sobre técnicas, métodos e terminologia a seguir.
- Estabelecer um programa capaz de garantir a qualidade da auditoria, e melhorar a eficiência do trabalho executado, através de:
 - ✚ Controlo e acompanhamento do trabalho de todas as equipas, pedindo para o complementar sempre que entenda necessário e explicando os seus motivos;
 - ✚ Avaliações internas, elaboradas periodicamente por membros do próprio departamento;
 - ✚ Avaliações externas, elaboradas por pessoas alheias ao departamento de auditoria.

Gestores: São reconhecidos por deterem, normalmente, uma grande experiência em supervisão e auditoria. Têm como funções:

- Elaborar e acompanhar a execução dos programas de trabalho;
- Elaborar minutas e contratos de prestação de serviços, assim como relatórios e pareceres;
- Respondem pela supervisão do trabalho realizado pelas suas equipas;
- Coordenação das suas equipas e dos diferentes trabalhos simultâneos;
- Por vezes, são os responsáveis pela formação profissional dos juniores.

Seniores: São aqueles que detêm, normalmente, três anos de experiência em auditoria. Têm como principais funções:

- Distribuir, orientar e controlar as tarefas desempenhadas pelos juniores;
- Preparar e organizar as pastas e papéis de trabalho necessários à realização do trabalho de auditoria;
- Proceder ao levantamento de procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno;
- Elaborar os programas de trabalho, relatórios e pareceres, em colaboração com os gestores.

Juniores: São normalmente os estagiários. Desempenham, geralmente, o trabalho mais simples e mais rotineiro, como por exemplo:

- Abertura de mapas de trabalho;
- Inspeções físicas e documentais;
- Verificação de cálculos aritméticos;
- Reconciliações bancárias;
- Análises de movimentos e saldos das contas. (Morais e Martins, 1999; Attie, 1988)

1.4. Realização do trabalho de Auditoria interna

“O resultado de uma acção de auditoria depende essencialmente da metodologia adoptada. Como qualquer tarefa, requer uma reflexão acerca dos possíveis caminhos a seguir para a concretização do objectivo final: a realização de um trabalho eficiente, oportuno e de qualidade”. (Paço, 1997, p.29)

Attie (1988), considera que qualquer trabalho de AI deve compor as seguintes fases principais:

- **Planeamento** - Os auditores internos devem planejar cada auditoria. Como tal, o planeamento deve ser documentado e deverá incluir:
 - ✚ A definição do âmbito e os objectivos do trabalho de auditoria;
 - ✚ Obtenção de informação adequada sobre as áreas a serem examinadas;
 - ✚ Determinação dos recursos necessários à realização do trabalho;

- ✚ Contacto com todos os indivíduos que carecem de conhecimento do trabalho de auditoria;
 - ✚ Deslocação, ao local de trabalho, para que os auditores se possam familiarizar com as áreas a serem auditadas e obtenham comentários e sugestões que possam facilitar a execução do seu trabalho;
 - ✚ Elaboração de um programa de auditoria;
 - ✚ Determinação de como, quando, e a quem deverão ser reportados os resultados da auditoria;
 - ✚ Obtenção de aprovação do plano de trabalho.
- **Exame e avaliação da informação** – Os auditores internos devem recolher, analisar e interpretar toda a informação que seja necessária para suportar os resultados do seu trabalho. Para tal, deverão ter em conta os seguintes factores:
 - ✚ Recolher toda a informação relacionada com o âmbito e os objectivos do trabalho de auditoria;
 - ✚ A informação deverá ser:
 - ✓ Suficiente – qualquer pessoa deve ser capaz de chegar às mesmas conclusões do auditor;
 - ✓ Adequada – obtida com confiança e através de adequadas técnicas de auditoria;
 - ✓ Relevante – capaz de suportar as conclusões e recomendações do auditor, e que compreendam o alcance dos objectivos.
 - ✓ Útil – Ajuda a organização a atingir os seus objectivos;

De modo a fornecer uma base sólida para as conclusões e recomendações dos auditores.
 - ✚ Os procedimentos de auditoria devem, assim como as técnicas e procedimentos de amostragem, ser previamente escolhidos, e a sua aplicação deve ser supervisionada pelos auditores internos.
 - ✚ A recolha, análise, interpretação e documentação de informações, devem ser supervisionados, de modo a garantir uma segurança razoável da objectividade dos auditores e do alcance dos objectivos definidos.
 - ✚ Os papéis de trabalho de auditoria devem ser elaborados pelos auditores e revistos pelo director do departamento de auditoria interna. Esses papéis devem evidenciar as informações obtidas e as análises feitas aquando do

trabalho de auditoria, fornecendo assim as bases que deram origem às conclusões e recomendações dos auditores.

- **Comunicação e resultados** – Os auditores internos devem reportar os resultados do trabalho de auditoria através de um relatório, que é realizado após a conclusão desse mesmo exame. Este documento tão relevante, é dado a conhecer mais pormenorizadamente no próximo ponto deste trabalho.
- **Acompanhamento** – Os auditores internos devem assegurar-se da implementação das medidas correctivas e verificar se as mesmas estão a produzir os efeitos desejados, ou se o conselho de administração ou gestores, assumem o risco pela não implementação das medidas correctivas que iam de encontro às conclusões apresentadas pela auditoria. Segundo Moraes e Martins (1999), é nesta fase que se verifica uma das principais diferenças entre os auditores internos e os auditores externos, pois enquanto estes últimos terminam a sua actuação com a comunicação de resultados, o auditor interno dá continuidade ao processo, acompanhando a implementação das recomendações por eles referidas.

1.5.O relatório de Auditoria Interna

1.5.1.Finalidades e características do relatório

O relatório de auditoria constitui o meio pelo qual o auditor interno reporta à gerência todas as informações que obteve no desempenho das suas funções.

De acordo com Paço (1997), o relatório de auditoria tem como objectivos:

- Comunicar os resultados apurados nas auditorias;
- Persuadir a gerência a tomar as correcções ou melhorias necessárias para o alcance dos objectivos traçados por esta.

Segundo o mesmo autor, o auditor deve actuar com o relatório, como um técnico de vendas actua com o seu produto, e como se os gestores fossem o público-alvo. Como tal, o auditor deve-se dotar de técnicas de persuasão e mostrar-se disponível para prestar todos os esclarecimentos necessários.

Não se esquecendo da finalidade do relatório, os auditores devem ter cuidado, não na forma como o escrevem, mas na forma como este vai ser lido e interpretado pelos destinatários. Que questões os preocupam? Que respostas eles necessitam? Essa é a principal finalidade do relatório de auditoria: Comunicar. (Paço, 1997)

De acordo com Moraes e Martins (1999), o relatório deve ser dirigido ao nível de gestão responsável pelo departamento auditado, ou seja, àqueles que estão em condições de tomar as acções correctivas ou assegurar que estas vão ser tomadas.

Segundo Paço (1997), o relatório de auditoria tem geralmente como características:

- **Exactidão** – revelar de forma completa e precisa todos os factos. Desta forma, a materialidade e a precisão devem estar implícitos nele. Nada deve ser reportado pelo simples facto de ocupar espaço e de transmitir muita informação;
- **Concisão** – ser objectivo, para que todos o compreendam sem necessidade de explicações complementares. Deve expressar o pensamento com o mínimo de palavras possíveis;
- **Clareza** – transmitir tudo o que o leitor ou ouvinte apreenderiam se tivessem sido eles mesmos a realizar a auditoria. Deve por isso, abster-se de termos técnicos que possam não ser compreendidos por estes;
- **Elegância** – basear-se numa linguagem cuidada, elegante, e cortês. Não deve discriminar as pessoas e realçar os seus erros. Deve dar relevância às melhorias recomendadas e não às anomalias detectadas, não caindo deste modo num tom meramente pejorativo;
- **Oportunidade** – incentivar à acção, e não ser um mero histórico. Como tal, deve ser emitido sem atrasos indevidos, sob a pena da informação se tornar inútil e perder o sentido de acção. O relatório deve também ser redigido e não ficar só pela forma verbal, pois pode correr o risco de cair no esquecimento.

Nunca é de mais realçar que para além das características acima referidas, um relatório deve primar por:

- **Uma boa escrita** – Transpor bem as ideias;
- **Um aspecto atractivo** – Como qualquer consumível;
- **E uma revisão cuidada** – Gramática e ortografia correctas. (Paço, 1997)

1.5.2. Estrutura do relatório

A estrutura dos relatórios deve ser normalizada, com o objectivo de evitar perdas de tempo e esforços desnecessários. No entanto, tal normalização pode variar consoante a empresa, tipo de auditoria, ou orientações definidas pelo próprio departamento de auditoria.

De acordo com Attie (1988), não há um padrão universal que determine o formato que um relatório de auditoria deve possuir, sendo que cada auditoria interna deve utilizar a forma de relatório que melhor se adequa às suas necessidades e às dos administradores.

Morais e Martins (1999), consideram que o relatório deve conter, no mínimo:

- **Opinião** – Está é a parte do relatório que, normalmente, desperta maior interesse no leitor. Como tal, deve aparecer em lugar de destaque, sendo proveitoso que inicie ou finalize o conteúdo do relatório;
- **Âmbito** – Deve indicar as actividades auditadas, o período em que a auditoria foi realizada, e a informação de suporte. Deve também ser delineada a fronteira das actividades não auditadas, e a natureza e a extensão do trabalho de auditoria;
- **Conclusão** – É a síntese dos resultados obtidos no trabalho de auditoria. Esta pode referir os aspectos globais de uma auditoria, ou pode abarcar somente os aspectos específicos. Pode também referir se as metas e os objectivos traçados foram alcançados. Torna-se também pertinente evidenciar os factos ocorridos que sustentem as conclusões e as recomendações indicadas.

1.5.3.Revisão e discussão prévia

Antes de emitir o relatório definitivo, é recomendável que o auditor discuta as informações que obteve e as melhorias que pretende recomendar, com o responsável da área auditada. Esta discussão prévia é simultaneamente uma forma de segurança e uma acção de cortesia, na medida em que permite esclarecer possíveis interpretações incorrectas, ou alguns mal entendidos - o auditor não deve julgar-se detentor da verdade e da razão, assumindo uma atitude arrogante e altiva - e permite clarificar alguns pontos, de modo a que o auditor expresse uma opinião mais segura.

De acordo com Paço (1997), esta revisão tem como propósitos:

- Acautelar respostas controversas;
- Discutir e resolver possíveis conflitos;
- Chegar a acordo sobre os factos;
- Permitir antecipadamente que o auditado tome conhecimento das observações que vai ver expostas.

Após a reunião de revisão, deve ser registado em papéis de trabalho, todos os resultados debatidos, de modo a que não se percam assuntos ou decisões importantes, e de forma a constituir prova na eventualidade de qualquer conflito posterior. (Paço, 1997)

Nestas reuniões, o auditor deve assumir uma atitude calma e ponderada, de modo a não intimidar o auditado e a fazê-lo sentir-se num labirinto ou num beco sem saída. Deve pelo contrário promover o diálogo, o acordo e entre ajuda, de modo a lembrar que a sua função é de aconselhar e cooperar para o alcance das metas definidas pela administração. Todavia, segundo Paço (1997, p.87), há questões que não são passíveis de discussão e alteração no relatório: *“as que afectam a sua opinião sobre a auditoria. Essa opinião não pode ser delegada nem comprometida. As opiniões dos auditores não são negociáveis!”*

1.6.Requisitos para o sucesso de uma Auditoria Interna

Segundo Ferreira (1997), o sucesso de um serviço de AI depende de múltiplos aspectos, sendo eles:

- Ser criado por iniciativa da própria Administração;
- Reportar as informações directamente à administração, procurando manter um bom canal de comunicação e as melhores relações;
- Estabelecer uma clara definição do seu âmbito de actuação, os objectivos, as competências;
- Proceder à adequada divulgação e promoção da função de AI;
- Dispor de uma liderança forte e activa;
- Programar e desenvolver a sua actividade em concordância com os objectivos, estratégias e políticas globais da organização;
- Receber periodicamente das unidades auditadas “relatórios de progresso” sobre a implementação de medidas correctivas adoptadas visando eliminar ou minimizar as insuficiências detectadas em auditorias anteriores;
- Realizar “*Follow-up*” sistemáticos com vista a verificar as medidas correctivas adoptadas para a resolução ou minimização das insuficiências detectadas em auditorias anteriores, a avaliar a sua eficácia, e a analisar as causas que possam ter levado à não implementação de algumas recomendações formuladas;
- Dispor de meios humanos e materiais adequados;
- Planear a realização de acções de formação profissionais adequadas e oportunas,
- Pretender criar e manter uma boa imagem junto dos actuais e potenciais utilizadores;
- Procurar ter boas relações com os serviços auditados e auditores externos;

- Tentar evitar fenómenos de rejeição;
- Conseguir o interesse por parte da administração em implementar os serviços de auditoria;
- Ter uma cuidada planificação e programação das suas actividades;
- Ter oportunidade na realização das auditorias;
- Primar pela qualidade e rigor na execução dos trabalhos;
- Ter mecanismos que permitam um adequado e eficaz acompanhamento e supervisão da realização de actividades;
- Elaborar cuidadosamente os relatórios, apresentando conclusões objectivas, precisas e concisas e recomendações adequadas e exequíveis.

Torna-se importante sublinhar que no caso de falharem algumas destas condições – especialmente o interesse da administração nos serviços de auditoria, a capacidade de liderança nos próprios serviços, a competência e profissionalismo dos auditores - poderá correr-se o risco dos serviços de auditoria não serem tão vantajosos quanto se esperava, constituindo um “fardo” para a organização e não tendo a utilidade custo/benefício esperada. (Ferreira, 1997)

II

O CONTROLO INTERNO

2. O CONTROLO INTERNO

2.1. Conceitos

O Controlo Interno (CI) tem sido objecto de diversas definições ao longo de vários anos. Uma mais simples, outras mais amplas, mas torna-se evidente que os mais diversos autores, parte deles importantes organismos mundiais, estão cada vez mais cientes da sua utilidade e importância. De seguida são apresentadas algumas das definições.

O COSO³ (1992), elaborou um estudo extensivo sobre o CI definindo-o como:

“ Um processo, efectuado por pessoas da direcção, da gestão e outro pessoal, designado para fornecer uma razoável certeza acerca do cumprimento dos objectivos em três categorias:

- *Eficiência e eficácia das operações;*
- *Fiabilidade do reporte financeiro;*
- *Conformidade com as normas e regulamentos aplicáveis”.*

Deste modo, o CI é entendido como um processo, na medida em que é algo sistemático (não é realizado esporadicamente), e um meio para atingir o fim. Este é um processo que não está isolado de outros, mas sim integrado nos próprios processos. Como por exemplo, a delegação de competências, que é um processo de CI inserido no processo de compras.

Considerou-se importante apresentar também o conceito SCI presente na DRA 410:

“Sistema de controlo interno significa todas as políticas e procedimentos (controles internos) adoptados pela gestão de uma entidade que contribua para a obtenção dos objectivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de activos, a prevenção e detecção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível.”

Barbier (1992, pp.13-14), afirma que *“a empresa possui um controlo interno quando, na sua globalidade, está dotada de uma organização própria de antecipação dos riscos a fim de minimizar as consequências e otimizar a sua performance”*.

³ COSO- Grupo de trabalho constituído por vários organismos internacionais, com o objectivo de definir um novo conceito de controlo interno.

2.2. Objectivos e Componentes do Controlo Interno

O Modelo conceptual do COSO (1992), é composto por três dimensões, sendo elas os objectivos, as componentes para os atingir, e a estrutura organizacional, funcionando como um cubo mágico, em que todas as parcelas devem encaixar de forma perfeita.

Esta relação pode ilustrar-se através de uma matriz tridimensional, designada “Cubo do COSO”, representada seguidamente:



Figura 3 – Cubo do COSO

Fonte: Pires, 2010, p.44

Deste modo:

- A primeira dimensão representa os 3 principais objectivos já acima referidos pela definição emanada pelo COSO, sendo eles a eficácia e eficiência das operações, a fiabilidade da informação financeira e a conformidade com as normas e regulamentos.
- A segunda dimensão representa as 5 componentes do CI, sendo elas a supervisão, a informação e comunicação, as actividades de controlo, a avaliação de riscos e o ambiente de controlo.
- A terceira dimensão representa a estrutura organizacional da empresa.

O modelo do COSO considera que as componentes do controlo formam um sistema integrado, que reage dinamicamente, face a condições de mudança. Analisa-se seguidamente cada uma das componentes:

- **Ambiente de controlo** – Compreende a atitude, consciencialização e acções desenvolvidas pelo órgão de gestão relativamente ao SCI e à sua importância dentro da organização;

- **Avaliação do risco** – Processo desenvolvido pela gestão para identificar, analisar e documentar os riscos relevantes ou que poderão pôr em causa a realização dos objectivos da organização, e determinando a forma como os riscos devem ser geridos;
- **Actividades de controlo** – Processo através do qual as políticas, procedimentos e práticas são implementados de forma a assegurar a consecução dos objectivos de gestão e a mitigação dos riscos;
- **Informação e comunicação** – Processo que garante a identificação, recolha e troca de informação de forma atempada, de modo a permitir a todos o desempenho das suas responsabilidades;
- **Supervisão** – Processo que avalia a qualidade do SCI e se o mesmo está adequado no seu desenho, e é efectivo na sua execução.

2.3. A Importância do Controlo Interno

Antes de mais, importa referir que os controlos são adequados e úteis apenas se tiverem sido estabelecidos para atingir um determinado objectivo. E como se compreende, os objectivos a atingir devem ser estabelecidos antes que sejam implementadas as respectivas medidas.

É igualmente importante salientar que um SCI nunca será idêntico em duas entidades, pois o sector de actividade, a sua dimensão, a evolução e a filosofia de gestão são variáveis que diferenciam o CI adequado a cada organização. (Monteiro, 1998)

A importância de um SCI para uma organização é algo inquestionável. De acordo com Attie (1991, p.60) *“Um sistema de contabilidade que não esteja apoiado em um CI eficiente é, de certo modo, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios”*.

No entanto, não basta que o SCI exista, também é necessário que funcione de modo eficaz e eficiente, pois à medida que as actividades e os negócios aumentam, também aumentam as necessidades de controlo sobre eles, para garantir o alcance dos objectivos estabelecidos, a eficácia e eficiência das operações e a salvaguarda dos activos patrimoniais da organização.

Deste modo, a função de controlo, está associada a um conjunto de políticas e procedimentos que visam:

- Comparar o desempenho do sistema com as políticas e os objectivos estabelecidos;
- Verificar se os padrões e as normas em vigor são respeitados e estão adequados;
- Resolver a diferença entre o que é ou não cumprido, entre o bem ou mal executado, através da identificação de desvios, da análise das causas e da apresentação de relatórios que contêm recomendações apropriadas e exequíveis.

2.4. Limitações do Sistema de Controlo Interno

Hoje em dia, nada é completamente fiável, nada é perfeito, e se por algum momento se entende que algo é completamente seguro, surge-nos um acontecimento que vem desfazer essa ideia. O SCI não foge a essa “regra”, na medida em que só pode dar uma garantia razoável de que os objectivos são cumpridos. Deste modo, não deveremos julgar se o SCI é ou não eficaz, devemos sim entender que este está perante algumas limitações que podem pôr em causa a sua maior ou menor eficácia.

Perante isto é importante referir, que mesmo com um bom SCI implementado, qualquer empresa não está imune da ocorrência de irregularidades, erros e fraudes. (Cruz, 2001)

Torna-se por isso importante analisar as referidas limitações:

- **Dimensão da empresa:** O SCI é dotado de maior eficiência quando implementado em empresas de grande e média dimensão. No entanto, é mais difícil de implementar um SCI em empresas de pequena dimensão, pois torna-se complicado pôr em prática a segregação de funções. Todavia, existem alguns procedimentos básicos que podem ser colocados em prática mesmo em empresas de pouco pessoal, como por exemplo, numeração sequencial tipográfica dos documentos, pagamentos aprovados pelos gerentes e apenas efectuados através de banco;
- **Interesse da administração:** O apoio e interesse da administração em implementar um SCI contribui para a sua eficiência. Deste modo, a falta de interesse demonstrada por este órgão, tanto na implementação como na manutenção do SCI, pode comprometer o alcance de certos objectivos: a credibilidade e integridade da informação;
- **Relação custo/benefício:** É necessário comparar se os proveitos que derivam da implementação de um SCI compensam os custos dessa mesma implementação.

De igual forma, deve-se analisar qualquer melhoria que se pretenda implementar, no sentido de relacionar o custo com o benefício esperado, pois pode não existir necessidade de implementar algumas medidas de controlo se essas mesmas não justificarem vantagens;

- **Competência e idoneidade profissional do pessoal:** Por muito bom que seja um SCI, se as pessoas que exercem as funções, principalmente as mais responsáveis, não forem honestas e rigorosas, não há CI que resista a esses factores. Desta forma, a falta de integridade moral pode conduzir ao conluio e conseqüentemente à fraude. A competência das pessoas pode estar associada não só à negligência, falta de cuidado e distração na realização de tarefas, como também à incompreensão de instruções e na prática de erros de apreciação e julgamento;
- **Transacções pouco usuais:** Um SCI é geralmente implementado para controlar todas as transacções correntes, sendo que as transacções pouco usuais escapam a qualquer tipo de controlo;
- **Técnicas e meios de trabalho:** A utilização de mais e melhores meios contribui para o alcance de bons níveis de rendibilidade do SCI. A utilização de um bom sistema informático é um factor importante a ter em conta aquando da implantação de um SCI. No entanto, há que ter em atenção, que qualquer pessoa tem acesso directo a ficheiros, sendo que se poderá adoptar algumas medidas para controlar esse acesso.

Torna-se importante referir que se as condições organizacionais se alterarem torna-se necessário proceder-se à sua reapreciação. (Cruz, 2001)

2.5. Avaliação do Sistema de Controlo Interno

De acordo com Cruz (2001), nem sempre aquilo que parece seguro e eficaz assim o é, tornando-se por isso importante, tanto para o auditor como para a empresa, testar o SCI implementado a fim de concluir se este é adequado e se está efectivamente em funcionamento, realizando para isso testes de controlo.

Para testar o SCI, recorre-se a uma selecção das operações ou procedimentos a ser testados, usando-se técnicas de amostragem que permitem aos auditores ter uma visão global do universo em causa. Por sua vez, *“se durante a realização de um teste de controlo, se detectarem constantes desvios ao SCI implementado, não existe necessidade de aprofundar o teste já que a probabilidade de continuar a ocorrer é bastante elevada”*. (Cruz, 2001)

Outro aspecto a ter em conta aquando da realização dos testes de conformidade, relaciona-se com a data de realização dos mesmos. O auditor deve assegurar-se que o SCI se mantém operacional durante todo o exercício, isto porque pode haver períodos críticos que estão mais propícios a qualquer desvio intencional e alterações, nomeadamente o final do ano, aquando da elaboração das demonstrações financeiras. (Cruz, 2001).

Deste modo, Cruz (2001) refere que a solução passa por o auditor efectuar testes de controlo em vários períodos do exercício, ficando assim com a certeza da fiabilidade e eficácia do sistema implementado.

Torna-se importante realçar que não existem testes de controlo padronizados para todas as empresas, visto que cada empresa tem o seu próprio ambiente, e como tal possui também o seu próprio SCI, de acordo com as suas necessidades e responsabilidades. Deste modo, *“os testes são feitos para responder às necessidades de cada um, existindo sim procedimentos básicos que têm aplicabilidade em qualquer empresa.”*. (Cruz, 2001, p.54)

Segundo Attie (1988), quando a avaliação do SCI estiver finalizada, o auditor pode concluir uma das seguintes situações:

- O sistema é adequado;
- O sistema é adequado mas pode ser melhorado;
- O sistema é igualmente adequado, mas apresenta pontos fracos que podem no futuro comprometer o próprio sistema;
- O sistema de controlo é inadequado, não segue os princípios considerados básicos.

Após a realização dos testes de conformidade, o auditor terá capacidade e meios para determinar a extensão dos testes substantivos de auditoria, e para emitir uma opinião sobre o SCI. Para emitir tal opinião, o auditor recorre à elaboração de um relatório, onde sugere recomendações para a melhoria dos procedimentos.

III

A RELEVÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA A GESTÃO

3. A RELEVÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA A GESTÃO

3.1. A auditoria interna como instrumento de gestão

Desde cedo a auditoria foi denominada “O controlo dos controlos”, pois foi com este propósito que nasceu a auditoria. No entanto, com a evolução das organizações e a crescente ênfase dada às questões de competitividade, eficiência e eficácia começou-se a pensar nos benefícios que podiam advir do uso de ferramentas de gestão, nomeadamente das de carácter independente e objectivo, como é o caso da AI.

Segundo Morais (2004, p.2), *“foi a partir da definição apresentada por Sawyer⁴, em 1988, que muitos auditores começaram a encarar a sua profissão como uma parceira da gestão, no sentido de ajudar a solucionar problemas, prevenir dificuldades e corrigir deficiências”*.

Castanheira (2005), realça que no cumprimento deste papel, o auditor interno tem uma visão excelente para reconhecer oportunidades, reforçar os sistemas e procedimentos, melhorar os métodos utilizados e atingir maior eficiência, tudo com o objectivo de acrescentar contributos aos outros departamentos que integram a empresa.

“A necessidade de eficácia na realização dos objectivos e de eficiência na utilização de recursos escassos, exige aos responsáveis das organizações um conhecimento cada vez maior no desempenho das suas actividades. Neste sentido, a AI surge num contexto de procura de maior rigor na gestão, visando identificar e antecipar problemas, analisar as causas e riscos associados e desenvolver soluções, instrumentos e modelos que proporcionem mais eficiência e eficácia à gestão”. (Magalhães, Amaral & Ahmad, 2009, p.5)

“Deste modo, a AI desempenha um papel fundamental numa organização, constituindo um instrumento privilegiado ao serviço da gestão, desenvolvendo uma actividade independente, de apreciação objectiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar o funcionamento da organização, adoptando uma visão integrada e abrangente”. (Magalhães et al., 2009, p.16)

Morais (2004, p.2), refere que Moeller e Witt confirmam a necessária ligação entre os auditores e os gestores no sentido em que *“os auditores precisam de compreender os processos e teorias da gestão, como os gestores orientam os seus objectivos e como eles identificam e resolvem os problemas para atingir esses objectivos. Todos os auditores internos devem aprender a pensar igual aos gestores de modo a formar uma relação de*

⁴ Lawrence B. Sawyer é amplamente reconhecido como uma das personalidades mais prestigiadas da auditoria interna, o que o intitulou, para muitos, como o “Pai” da moderna auditoria interna.

parceria entre eles. Devem estabelecer ligações de comunicação de forma a receber a informação que a gestão precisa e lhe interessa. Uma importante razão para compreender a teoria e prática da gestão deve-se ao facto dos auditores internos serem eles mesmos gestores”.

3.2. A auditoria interna e o governo das sociedades

De acordo com Silva, Vitorino, Alves, Cunha & Monteiro (2006, p.12), a expressão “governo das sociedades” designa, precisamente, o “conjunto de estruturas de autoridade e de fiscalização do exercício dessa autoridade, internas e externas, tendo por objectivo assegurar que a sociedade estabeleça e concretize, eficaz e eficientemente, actividades e relações contratuais consentâneas com os fins privados para que foi criada e é mantida e as responsabilidades sociais que estão subjacentes à sua existência”.

A temática do governo das sociedades teve origem na década de 70, nomeadamente nos EUA, como reacção a escândalos financeiros que estavam a emergir em inúmeras sociedades, sendo que posteriormente expandiu-se para fora da América e actualmente considera-se um assunto extremamente usual, nos actuais mercados de valores mobiliários. (Moreira et al. citados por Alves, 2009)

De acordo com Alves (2009), a problemática do governo das sociedades desenvolveu-se fortemente na Europa aquando do surgimento do relatório de *Cadbury*⁵, na Inglaterra, que à semelhança do que aconteceu nos EUA, decorre de uma sequência de escândalos financeiros ocorridos em várias empresas do Reino Unido. De acordo com o mesmo autor, este documento permitiu um importante desenvolvimento ao nível do governo das sociedades e por sua vez um reconhecimento significativo da auditoria interna.

Segundo Câmara, citado por Alves (2009, p.7) o relatório *Cadbury* pretendia que os administradores elaborassem, anualmente, uma declaração que se pronunciasse sobre a eficácia do SCI, a qual seria posteriormente apreciada pelo auditor.

Esquemáticamente, o relatório *Cadbury* prevê:

⁵ “*Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance*”. O Relatório é conhecido pelo nome do presidente da comissão responsável pela sua elaboração, Sir Adrian Cadbury. A comissão foi nomeada em Maio de 1991 pelo *London Stock Exchange*, pelo *Financial Reporting Council* e pelos profissionais de contabilidade, com o objectivo de dar resposta às preocupações com “o baixo nível de confiança detectado quer na informação financeira, quer na capacidade dos auditores proporcionarem a confiança que os utilizadores dos relatórios das empresas procuram e esperam”. (Silva et al., 2006, p.33)

- “*Que as informações devem ser apresentadas frequentemente e com clareza;*
- *Elucidar sobre as responsabilidades dos administradores executivos e não executivos dentro da entidade;*
- *Responsabilizar os executivos sobre a análise e apresentação de informações para os accionistas;*
- *Elucidar sobre as responsabilidades dos auditores e a extensão das suas atribuições;*
- *A constituição e o papel dos conselhos; e*
- *As ligações entre accionistas, conselhos e auditores”.*

(Mattedi, 2006, citado por Alves, 2009, p.7)

Este código introduziu ainda o princípio “cumpra ou explique”, segundo o qual as empresas devem declarar quais as normas que cumprem do “código de boas práticas” e justificar as situações de não-cumprimento.

Posteriormente ao Relatório *Cadbury* seguiram-se muitos códigos e relatórios europeus, entre eles, *Greenbury*, *Hampel* e *Turnbull* que apesar de terem nascido sob a influência de relatório *Cadbury* tentaram complementar as lacunas existentes e desse modo abordar todas as questões determinantes para o governo societário.

No mesmo sentido, em 1999, a OCDE publicou a primeira versão dos “Princípios da OCDE sobre o Governo das Sociedades”, que constituiu a resposta ao apelo do Conselho da Organização no sentido de se elaborar um conjunto de normas e orientações sobre o governo das sociedades, de natureza não obrigatória e aplicáveis fundamentalmente às empresas com capital aberto ao investimento público.

Esses princípios, embora não possuíssem carácter obrigatório, foram acolhidos como padrão não só entre os próprios países membros da OCDE, mas também a nível mundial, tendo sido designadamente adoptados pelo Banco Mundial na avaliação das práticas de governo das sociedades como um dos padrões-chave para a estabilidade financeira internacional. (Silva et al., 2006)

No entanto, segundo Almeida (2005), citado por Alves (2009), a existência de vários códigos sobre o governo das sociedades e a expansão desse mesmo conceito, não evitou um conjunto de escândalos financeiros em que o mais conhecido é a falência do gigante norte-americano Enron, em Dezembro de 2001, a que se podem equiparar casos similares na Europa como a Parmalat e a Vivendi.

De acordo com Silva et al. (2006), estes desenvolvimentos acabaram por trazer para a domínio público um debate que há muito se avizinhava, pelo menos no seio dos meios académicos e nos órgãos de regulação e supervisão financeira: a falta de eficácia de alguns dos mecanismos de governo das sociedades.

Segundo os mesmos autores, a investigação desses casos revelou, nomeadamente, que o controlo da gestão por parte dos administradores era deficiente, a actuação dos auditores externos se mostrava ineficaz ou comprometida e a divulgação pública da situação das empresas era insuficiente e pouco transparente, tornando-se assim urgente a criação de medidas que reforçassem a protecção dos investidores.

Nesse sentido, considerou-se importante que tais medidas fossem implementadas através de um documento com força de lei e não por simples recomendações, como era usual no continente europeu.

Assim, em 2002 foi publicada a lei *SOX*⁶ tendo como principal objectivo combater a fraude corporativa e proteger os investidores através do reforço das boas práticas de governo das sociedades.

De acordo com Alves (2009) a lei *SOX* veio reescrever literalmente as regras do governo das sociedades, tentando recuperar a segurança e credibilidade das empresas cotadas nos mercados de capitais norte-americanos, estabelecendo requisitos bastante rigorosos, como assegurar a eficiência e eficácia do SCI e o cumprimento de leis e responsabilidades dos gestores relativamente à fiabilidade da informação financeira.

Ainda de acordo com o mesmo autor, a auditoria interna terá sido uma das áreas mais afectadas pela implementação desta lei, isto porque quando as empresas iniciaram o processo de implementação da *SOX* as secções que causaram mais dificuldades de adaptação foram as secções 302 e 404, pois estão intrinsecamente relacionadas com o CI. Ora, os auditores internos reconhecidos pela vasta experiência na avaliação de controlo, gestão do risco e análise de processos do negócio, passaram a ser confrontados e requisitados pelas empresas, de modo a assegurar o cumprimento da lei *SOX*.

Alves (2009, p.23), sublinha ainda que de acordo com Gordon (2009), *“as empresas que correctamente e inteligentemente utilizaram a experiência dos auditores internos*

⁶ O *Sarbanes-Oxly Act*, formalmente intitulado *“Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002”*, foi promulgado, com força de lei, pelo Presidente dos EUA, em 30 de Julho de 2002. A lei retira a designação por que é conhecida do nome dos congressistas seus promotores: Paul Sarbanes e Michael Oxley. (Silva et al., 2006, p.65)

tiveram um sucesso sem precedentes, isto porque estes forneceram orientações valiosas em diversos aspectos da gestão de uma empresa, como a gestão de risco, a listagem dos objectivos prioritários, a racionalização de operações, as formas de cortar os custos operacionais, o apoio à empresa na obtenção de benefícios, etc”.

Constatado o precioso trabalho realizado pelos auditores internos ao longo da implementação da lei SOX, a Bolsa de Nova Iorque passou a obrigar todas as empresas listadas no NYSE a criar um departamento de AI até 31 de Outubro de 2004. (Alves, 2009).

Outro aspecto relevante desta lei reside no seu âmbito de aplicação. Com efeito, a SOX é aplicável não só às empresas norte-americanas cotadas, mas também, às empresas não americanas admitidas à cotação em bolsas de valores dos EUA.

Esta regra conduziu a que um elevado número de empresas estrangeiras se visse confrontado com exigentes requisitos de carácter obrigatório, por vezes em conflito com a lei ou a prática dos seus próprios países.

Paralelamente à lei SOX, a OCDE sentiu necessidade de fazer uma revisão aos princípios anteriormente divulgados, e em Abril de 2004 publicou a nova versão dos mesmos, onde se introduziram novos preceitos destinados a completar e aperfeiçoar o quadro do anterior normativo, mas tendo sempre em atenção evitar pormenorizações que pudessem comprometer a sua aplicabilidade aos diferentes países e regiões.

De acordo com Almeida (2005), citado por Teixeira (2006, p.67), os princípios revistos pela OCDE estabelecem que o governo das sociedades:

- *“Envolve um conjunto de relações entre a gestão, o conselho de administração, os accionistas (shareholders) e os outros interessados na empresa (stakeholders);*
- *Proporciona em estrutura através da qual os objectivos da empresa são estabelecidos, assim como os meios para atingir esses objectivos e para os medir; e*
- *Proporciona os próprios incentivos para o conselho de administração e para a gestão, para atingir os objectivos que são da empresa, dos seus accionistas, e restantes stakeholders”.*

Segundo Alves (2009), com a difusão destes princípios e a globalização dos mercados, foi impossível Portugal desviar-se desta temática, o que originou a criação de algumas disposições ou recomendações que se assemelham às disposições previstas pela lei SOX, nomeadamente as recomendações da Comissão do Mercado de Valores

Mobiliários (CMVM), alguns artigos previstos no Código das Sociedades Comerciais (CSC), algumas disposições do regulamento dos Revisores Oficiais de Contas, e mais recentemente através do Instituto Português de *Corporate Governance* (IPCG).

Neste sentido, a CMVM tem desempenhado um papel fundamental na implementação das boas práticas do governo das sociedades em Portugal, uma vez que é da sua responsabilidade a elaboração de recomendações e aprovação de regulamentos sobre o governo das sociedades das entidades cotadas, e tem sido reconhecida uma evolução significativa, quer no conteúdo, como também na envolvimento das suas recomendações e dos seus regulamentos.

Segundo Alves (2009, p.44), também aqui se verificou um aumento das exigências quanto aos processos de gestão de risco e processos de CI, onde a função de AI passou a ser *“explicitamente recomendada ao ponto de esta ser vista como componente chave das boas práticas de uma boa governação corporativa”*.

Graças a esta envolvimento, os auditores internos afastaram a barreira que os limitava ao controlo e avaliação dos SCI e ampliaram a sua actividade para o domínio das matérias essenciais ao governo societário. (Alves, 2009)

Desde modo, a AI trás valor à organização no sentido que:

- *“Actua em áreas críticas da organização e promove a redução dos riscos de gestão;*
- *Fortalece o SCI por meio de uma eficiente supervisão;*
- *Recomenda decisões que podem vir a solucionar falhas nos processos, e melhorando o desempenho das organizações;*
- *Tenta defender a credibilidade e transparência no processo de prestação de contas e confiança nas informações fornecidas; e*
- *Provoca maior envolvimento e responsabilidade do órgão de gestão, órgão de fiscalização e Comité de Auditoria, frente às recomendações mencionadas nos seus pareceres e relatórios”;*

Possuindo assim características que apoiam e abrem caminho para que o modelo de governo societário seja aplicado com sucesso. (Morais, 2003, citado Alves, 2009, p.32).

3.3. A ligação entre a auditoria interna e a gestão de riscos

Num quadro marcado pela globalização da economia, o aumento da concorrência, e a forte competitividade dos mercados, as organizações estão cada vez mais expostas a uma

grande variedade de riscos, que podem pôr em causa a consecução dos seus objectivos. As organizações existem para alcançar os objectivos planeados, no entanto, tais objectivos nem sempre são concretizados na medida em que os mesmos têm que ser atingidos num contexto de ambiente de risco. Deste modo, surge a necessidade das organizações conhecerem os riscos que ameaçam o seu negócio, de modo a implementar medidas adequadas que mitiguem estes mesmos riscos e desta forma não coloquem em causa o cumprimento dos objectivos definidos.

Para o IIA (2004a, p.19), o risco é “*a possibilidade da ocorrência de um evento que tenha um impacto sobre o alcance de objectivos, sendo que esse risco é medido em termos de impacto e probabilidade de ocorrência*”. Assim, o risco é definido em função da perda e probabilidade, sendo que quanto maior é a probabilidade de perda maior é o risco.

Desta forma, gerir os riscos constitui uma meta tão importante quanto captar novos negócios e visualizar oportunidades de crescimento, como também evitar perdas e comprometer o alcance dos objectivos.

De acordo com o COSO (2004, p.4) a Gestão de Risco é “*um processo desenvolvido pela administração, gestão e outras pessoas, aplicado na definição estratégica ao longo da organização, desenhado para identificar potenciais eventos que podem afectar a entidade, e gerir os riscos para níveis aceitáveis, fornecendo uma garantia razoável de que os objectivos da organização serão alcançados*”.

Segundo a ISO 31.000, um processo gestão de risco eficaz deve atender às seguintes fases:

- 1- Definir o contexto para a análise do risco;
- 2- Identificar, caracterizar e avaliar o impacto de sua ocorrência;
- 3- Análise das vulnerabilidades dos activos críticos e as ameaças específicas;
- 4- Avaliação dos riscos através da probabilidade esperada e o impacto decorrente;
- 5- Tratamento dos riscos, identificando e priorizando acções para reduzi-los;
- 6- Supervisão e análises críticas dos resultados.

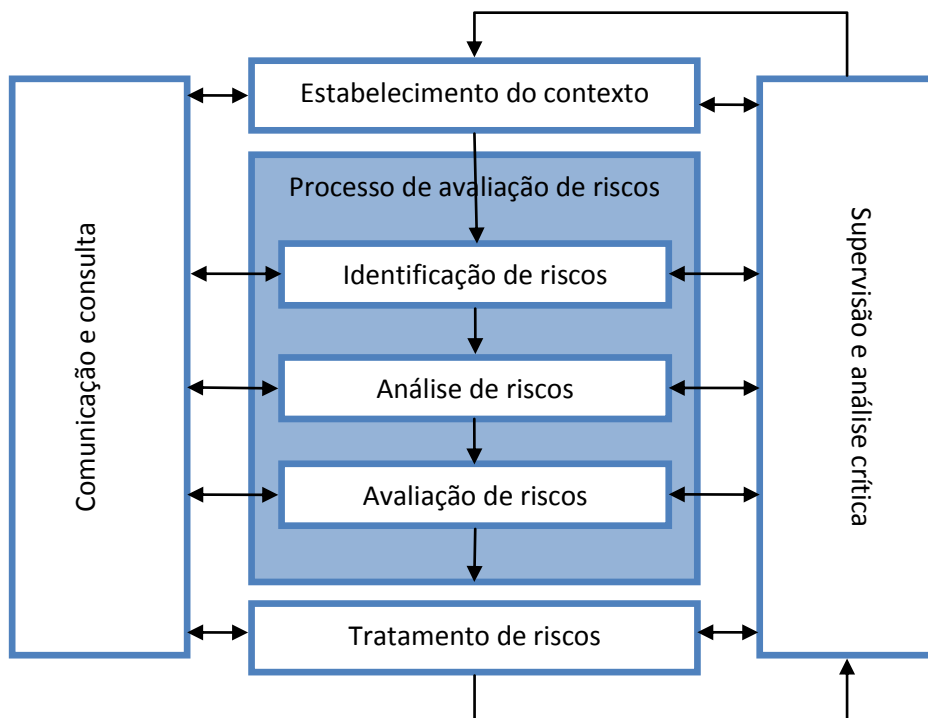


Figura 4 – Processo de gestão de riscos

Fonte: Adaptado de ISO 31.000, p.14

Ao avaliar os riscos, a organização percebe até que ponto a previsão dos eventos pode influenciar o cumprimento dos seus objetivos, tal como determina a probabilidade de tais eventos acontecerem ou não e que impactos podem estes causar na organização.

Segundo Castanheira (2005), “*a experiência dos auditores internos na prevenção e detecção de riscos situa o departamento de AI num lugar privilegiado, contribuindo de forma decisiva para um processo eficaz de gestão do risco*”.

De acordo com o mesmo autor, o IIA (2004b) reforçou essa mesma ideia quando emitiu um *position paper* a esclarecer que o principal papel da AI no processo de gestão de risco é “*fornecer segurança objectiva acerca da eficácia das actividades de gestão de risco das organizações, contribuir para assegurar que os principais riscos do negócio estão a ser geridos de forma apropriada e que os SCI estão a funcionar eficazmente*”.

A AI tem assim um papel importante na avaliação da eficácia da gestão de risco, avaliando com regularidade a eficácia dos CI relativos à quantificação, informação e limitação dos riscos. Por sua vez, a avaliação dos diferentes riscos ajudam a AI a definir o seu plano de trabalho, uma vez que lhe permite determinar quais são as áreas de maior risco, isto é, as áreas prioritárias sobre as quais devem recair todas as suas atenções.

Deste modo, e de acordo com Ferreira (2010), a AI deixou de focar exclusivamente os riscos da área financeira e passou a preocupar-se em analisar, avaliar e controlar os riscos de negócio. Passou, por isso, a ter uma atitude mais pró-activa e mais comprometida com a gestão, no cumprimento dos objectivos.

Segundo Teixeira (2006, p.65) *“essa mesma ampliação do papel e do alcance da AI como mecanismo facilitador da gestão de riscos já começa a desencadear um claro reconhecimento, por parte de executivos e accionistas a respeito da sua relevância para a organização”*.

No entanto, e de acordo com o COSO (2004), é importante ter em atenção que a avaliação de riscos é uma responsabilidade da administração, mas cabe à AI fazer uma avaliação própria dos riscos, confrontando-a, por conseguinte, com a avaliação feita pelos administradores.

Deste modo, *“a auditoria interna deve ser encarada como uma componente do negócio e por integração no mesmo negócio, que permite aos responsáveis agir com mais segurança e controlar com mais conhecimento”*. (Castanheira, 2005)

3.4. A influência da auditoria interna na tomada de decisão

Hoje em dia as organizações vivem num ambiente em que se deparam com novos desafios: incertezas, forte concorrência e um mercado cada vez mais exigente e infiel.

Num contexto destes, agregar valor é a palavra de ordem nas organizações, tornando-se por isso necessário repensar e reaprender as novas técnicas de gestão que permitam alcançar melhores resultados utilizando cada vez menos recursos.

Assim, os gestores envolvem-se diariamente no processo de tomada de decisão, pois gerir é tomar decisões, e tomar decisões, sejam elas conscientes ou inconscientes, envolve sempre alguma incerteza e complexidade associadas.

Deste modo, torna-se imprescindível que o gestor tenha em sua posse o máximo de informação possível, de modo a minimizar o risco de uma escolha inapropriada.

Essa informação deve ser clara, coesa, fidedigna e tempestiva, e partir de uma fonte detentora de segurança e veracidade, pois só assim a informação estará revestida de credibilidade, e só assim permitirá que gestores tomem as decisões mais acertadas para a organização.

Teixeira (2006, p.62) realça essa mesma ideia explicando que *“a informação que proceda de um exame criterioso conduzido por profissionais da actividade de auditoria,*

quando divulgada, terá um forte grau de fiabilidade por parte daqueles que a utilizam para fundamentar as suas decisões”.

Para além dessa preciosa colaboração, a AI possui ainda a mais-valia de ter ao seu serviço profissionais independentes que detêm um conhecimento profundo sobre o ambiente empresarial, actuando como autênticos consultores de negócios.

De acordo com Paula (1999), citada por Hames (2004, p.37), *“o administrador deve reconhecer no auditor um parceiro, um assessor que tendo um conhecimento abrangente da entidade e minucioso na área auditada pode provocar melhorias, subsidiando a sua tomada de decisão”.*

Os auditores internos estão por isso, numa situação única para ajudar as organizações a eliminar desperdícios, simplificar tarefas, reduzir custos, avaliar planos e participar de forma significativa no desenvolvimento de estratégias, de modo a contribuir para optimização dos resultados da organização.

3.5. A auditoria interna e o seu contributo para uma gestão eficaz

De acordo com Castanheira (2007), a actividade de AI já passou por dois paradigmas. Primeiro o enfoque na observação e no registo contabilístico e, a partir da década de 40, o foco no SCI, encontrando-se hoje num terceiro, o desafio de alinhar a visão dos processos aos riscos do negócio, tornando-se assim, mais eficaz.

Deste modo, *“o auditor interno actua como o “radar” da direcção, verificando o controlo das operações de forma profunda e pormenorizada. As suas análises e recomendações são uma ajuda preciosa para a direcção e para os dirigentes de cada área específica, com o objectivo de promover um controlo mais eficaz, melhorar a operacionalidade e acrescentar valor”.* (Magalhães et al., 2009, p.9)

Com o intuito de procurar uma definição de gestão eficaz, verificou-se que não existe uma definição clara e objectiva da mesma, no entanto, foi possível compreender que não são as características pessoais que tornam os gestores mais ou menos eficazes. O que determina a sua eficácia são as suas acções e as suas aptidões para as ferramentas de gestão.

Segundo Oliveira (2008), um processo de gestão eficaz baseia-se em três factores principais: factores administrativos, factores ambientais e factores pessoais. Os factores pessoais englobam o conhecimento, capacidade, motivação, personalidade e habilidades. Já os factores ambientais são os equipamentos, edificações, ferramentas, temperatura e

clima. Por fim, os factores administrativos são compostos por procedimentos operacionais, padrões de actuação, políticas e controlos.

Assim, surge o contributo da AI que reconhece oportunidades, detecta e mitiga os riscos a que a empresa está sujeita, reforça os sistemas, métodos e procedimentos utilizados, reconhece a credibilidade das operações examinadas e ajuda a gestão no cumprimento das suas responsabilidades, fornecendo-lhes informação adequada e oportuna, capazes de auxiliar no processo de tomada de decisão, acrescentando deste modo eficácia e eficiência à gestão.

IV

METODOLOGIA

4. METODOLOGIA

4.1. Justificação da opção metodológica

De acordo com Teixeira (2006, p.72) este capítulo é de extrema importância, pois “*é através da metodologia que se estuda, descreve e explica os métodos que se vão aplicar ao longo do trabalho, de forma a sistematizar os procedimentos adoptados durante as várias etapas, procurando garantir a validade e a fidelidade dos resultados*”.

Segundo Fortin (1999), citado por Teixeira (2006, p.72), “*o estilo da pesquisa adoptado e os métodos de recolha de informação seleccionados, dependem da natureza do estudo e do tipo de informação que se pretende obter*”.

Para Gil (2008, p.15), “*esses métodos têm por objetivo proporcionar ao investigador os meios técnicos para garantir a objectividade e a precisão. (...) Mais especificamente, visam fornecer a orientação necessária à realização da pesquisa, sobretudo no referente à obtenção, processamento e validação dos dados pertinentes à problemática que está a ser investigada*”.

Em algumas pesquisas pode tornar-se necessário combinar vários métodos, pois nem sempre um único método é suficiente para orientar todos os procedimentos a serem desenvolvidos ao longo da investigação.

Tendo em conta o problema em análise, esta pesquisa enquadra-se no domínio de investigação do tipo:

- **Descritivo** – tem como objectivo a “*descrição das características de determinada população ou fenómeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis*”. (Gil, 2008, p.28)
- **Exploratório** – tem como finalidade “*descrever, esclarecer sem modificar conceitos e ideias, com vista à formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores*”. (Gil, 2008, p.27)
- **Quantitativo** – uma vez que “*é um processo sistemático de colheita de dados quantificáveis*”. (Fortin, 1999, citado por Teixeira, 2006, p.78)
- **Transversal** – visto que “*a recolha de dados aconteceu num determinado momento*”. (Teixeira, 2006, p.73)

Todavia, todas as pesquisas são diferentes entre si, tanto pelos seus objectivos, como pelos procedimentos que envolvem. Por essa mesma razão torna-se também impossível apresentar um esquema que indique todos os passos de um processo de investigação científica.

Segundo Gil (2008), até ao momento não foi possível definir um modelo que apresente, de forma absolutamente precisa e sistemática, os passos a serem observados nesse processo, do modo que, diversos autores procedem à determinação e ao encadeamento das fases da pesquisa com uma certa arbitrariedade.

No presente trabalho foram adoptadas as seguintes etapas:

- a) Formulação do problema;
- b) Construção de hipóteses;
- c) Identificação de variáveis;
- d) Exposição do instrumento de recolha de dados;
- e) Selecção da amostra;
- f) Recolha de dados;
- g) Apresentação dos resultados;
- h) Análise e interpretação dos resultados;
- i) Conclusões.

4.2. Formulação do problema

“Quando se diz que toda a pesquisa tem início em algum tipo de problema, torna-se conveniente esclarecer o significado desse termo (...). Na acepção científica, problema é qualquer questão não solvida e que é objecto de discussão, em qualquer domínio do conhecimento”. (Gil, 2008, p.33)

Deste modo, no processo de investigação, a primeira tarefa é escolher o problema a ser investigado.

De acordo com Gil (2008), o problema pode ser colocado de forma interrogativa ou declarativa, sendo que a primeira apresenta a vantagem de ser simples, directa e de impulsionar o pesquisador a recolher dados que possibilitem a resposta, enquanto na segunda o pesquisador adopta uma postura que indica, de certa forma, os procedimentos a serem adoptados para a pesquisa dos dados necessários. Com este estudo pretende-se saber se os resultados obtidos evidenciam diferenças entre os DAI e os OG sobre o contributo da AI para uma gestão eficaz, ou se pelo contrário ambos pensam que a AI contribui para uma gestão eficaz.

4.3. Construção de hipóteses

Após a formulação clara do problema, segue-se a construção de hipóteses.

Segundo Gil (2008, p.41), a hipótese é *“uma suposta resposta ao problema a ser investigado. É uma proposição que se forma e que será aceite ou rejeitada somente depois de devidamente testada”*.

De acordo com Hill e Hill (2000), a hipótese tem como função estabelecer a ligação entre a parte teórica e a parte empírica da investigação. Para tal, a primeira coisa a fazer é utilizar a revisão de literatura realizada nos primeiros capítulos da investigação, para daí deduzir uma ou mais hipóteses a serem testadas na parte empírica.

Neste trabalho as hipóteses a testar são:

- **Hipótese 1**

(H₀₁) – O número de auditores internos presentes na organização influencia o contributo da AI para uma gestão eficaz;

(H₁₁) – O número de auditores internos presentes na organização não influencia o contributo da AI para uma gestão eficaz;

- **Hipótese 2**

(H₀₂) – A existência de um manual que contenha as normas e os procedimentos aplicáveis à execução dos trabalhos de AI influencia o contributo da AI para uma gestão eficaz;

(H₁₂) – A existência de um manual que contenha as normas e os procedimentos aplicáveis à execução dos trabalhos de AI não influencia o contributo da AI para uma gestão eficaz;

- **Hipótese 3**

(H₀₃) – A Liberdade e Independência concedidas à actividade de AI na realização do seu trabalho influenciam o contributo da AI para uma gestão eficaz;

(H₁₃) – A Liberdade e Independência concedidas à actividade de AI na realização do seu trabalho não influenciam o contributo da AI para uma gestão eficaz;

- **Hipótese 4**

(H₀₄) – As informações fornecidas pela AI influenciam o contributo da AI para uma gestão eficaz;

(H₄) – As informações fornecidas pela AI não influenciam o contributo da AI para uma gestão eficaz;

- **Hipótese 5**

(H₀) – A avaliação da actividade de AI influencia o contributo da AI para uma gestão eficaz.

(H₁) – A avaliação da actividade de AI não influencia o contributo da AI para uma gestão eficaz;

Onde H₀ representa a hipótese nula e H₁ representa a hipótese alternativa.

4.4. Identificação de variáveis

Kerlinger, citado por Gil (2008, p.42), define hipótese como “*um enunciado conjectural das relações entre duas ou mais variáveis*”.

Para essas hipóteses, interessa verificar se essas variáveis estabelecem uma relação entre si, ou seja, se uma variável interfere na outra.

As hipóteses acima formuladas são por isso denominadas de hipóteses relação causal, que se caracterizam por envolver uma variável independente e outra dependente, sendo que a independente é a variável que se supõe influenciar outra variável, a dependente.

De um modo mais elucidativo, a variável independente é “*a variável que, segundo a crença, causa ou influencia a variável dependente*”, ao passo que a variável dependente é “*aquela que o pesquisador tem interesse em compreender, explicar ou prever*”. (Polit e Hungler, citado por Teixeira, 2006, p.76)

Tendo em conta estes pressupostos teóricos, as variáveis independentes desta pesquisa são:

- O número de auditores internos presentes na organização;
- A existência de um manual que contenha as normas e os procedimentos aplicáveis à execução dos trabalhos de AI;
- A Liberdade e Independência concedidas à actividade de AI na realização do seu trabalho;
- As informações fornecidas pela AI;
- A avaliação da actividade de AI;

A variável dependente desta pesquisa é o contributo da AI para uma gestão eficaz.

4.5. Exposição do instrumento de recolha de dados

De acordo com Teixeira (2006, p.77), *“a organização e elaboração do instrumento de colheita de dados é uma etapa importante, no planeamento da pesquisa. Este é determinado, quer pela natureza do problema, quer em função das variáveis, técnicas e estratégias de análise de dados, tendo em conta igualmente os objectivos do estudo e as características da população alvo⁷”*.

Tendo em conta esses critérios, optou-se pela escolha do questionário como instrumento de recolha de dados.

A abrangência geográfica de maior número de inquiridos e facilidade no envio de respostas (visto o questionário estar disponível de forma *on-line*); a uniformidade das perguntas para permitir a comparação de respostas; o anonimato desejado pelos inquiridos; a possibilidade dos inquiridos escolherem o momento mais conveniente para procederem às suas respostas; e a não exposição dos inquiridos à presença do inquiridor, foram algumas das razões que motivaram a escolha desse instrumento.

De acordo com Gil (2008, p.121), o questionário consiste na *“técnica de investigação composta por um conjunto de questões que são submetidas a pessoas com o propósito de obter informações sobre conhecimentos, crenças, sentimentos, valores, interesses, expectativas, aspirações, temores, comportamento presente ou passado etc”*.

Segundo o mesmo autor (2006, p.121), construir um questionário consiste, basicamente, em *“traduzir objectivos da pesquisa em questões específicas, sendo que as respostas a essas questões é que irão proporcionar os dados requeridos para descrever as características da população pesquisada ou testar as hipóteses que foram construídas durante o planeamento da pesquisa”*.

Deste modo, foram elaborados dois questionários praticamente semelhantes, com o intuito de confrontar as respostas dos dois grupos inquiridos, sendo um deles dirigido aos directores dos serviços de AI (c.f. Anexo I) e outro aos órgãos de gestão (c.f. Anexo II).

Os questionários foram essencialmente constituídos por perguntas de resposta fechada, e procurou-se que os mesmos fossem breves, de forma a não requerer muito tempo dos inquiridos para o seu preenchimento e, assim, fossem obtidos melhores resultados.

⁷ Denomina-se população alvo a totalidade dos elementos sobre os quais se deseja obter determinado tipo de informações. (Teixeira, M., 2006, p.79)

Os questionários foram enviados por *e-mail*, onde constava uma pequena apresentação (c.f. Anexo III) e o *link* que direccionava os inquiridos para a plataforma onde o inquérito estava disponível de forma *on-line*, mais precisamente, o *google drive*.

Os mesmos foram respondidos durante os meses de Setembro, Outubro e Novembro de 2012 e não foi solicitada qualquer identificação pessoal de modo a que os inquiridos não se sentissem inibidos nas suas respostas.

Para a apresentação dos dados recolhidos recorreu-se ao uso do programa *Microsoft Office Excel 2007*, no que concerne à estatística descritiva, e ao programa *SPSS (Statistical Packages for the Social Sciences, versão 20)*, no que refere à estatística inferencial. O *SPSS* é um *software* adequado para a elaboração de análises estatísticas de matrizes de dados. O seu uso permite gerar relatórios tabulados, gráficos e dispersões de distribuições utilizados na realização de análises descritivas e de correlação entre variáveis.

4.6. Seleção da amostra

Para a realização deste estudo, teve-se por base o universo das “1000 MAIORES EMPRESAS” a actuarem no mercado português durante o ano de 2010 (c.f. Anexo IV).

De entre as 1000 empresas, foram seleccionadas as 200 empresas que apresentaram maior Volume de Negócios, excluindo as empresas que pertencessem ao mesmo grupo empresarial e as empresas com as quais não foi possível estabelecer qualquer contacto (c.f. Anexo IV). Essas 200 empresas seleccionadas constituíram a população⁸ em estudo, a qual foi composta pelos directores de auditoria interna (DAI) e órgãos de gestão (OG) das mesmas.

No entanto, é de referir que das 200 empresas que constituíam a população, apenas se obteve resposta aos questionários, por parte de 24 DAI (c.f. Anexo V) e 21 OG (c.f. Anexo VI), as quais constituíram a amostra⁹ deste estudo.

⁸ Por população entende-se o conjunto de todos os objectos cuja(s) característica(s) pretendemos estudar. (Pedrosa, A.C. & Gama, S.M., 2004, p.3)

⁹ Designa-se por amostra o subconjunto finito da população. (Pedrosa, A.C. & Gama, S.M., 2004, p.3)

V
ESTUDO EMPÍRICO

5. ESTUDO EMPÍRICO

5.1. Apresentação dos resultados

No presente capítulo são apresentados todos os dados recolhidos através dos questionários.

Como referido anteriormente, apenas se obteve resposta por parte de 24 DAI e 21 OG, representando 12 % e 11% da população, respectivamente. Acredita-se que o número de respostas obtidas é inferior ao número de respostas desejadas devido ao actual contexto económico e empresarial em que as empresas vivem hoje em dia, onde tempo é dinheiro, e sendo também encarado com algum receio a colaboração com este tipo de pesquisas. No entanto, julga-se que o número de respostas obtidas permitem responder ao problema em estudo.

Para a apresentação da informação obtida, recorreu-se ao uso de quadros e gráficos, de modo a permitir uma melhor análise e interpretação da informação. Como todos os gráficos resultam de elaboração própria, não serão mencionadas as fontes dos mesmos.

5.1.1. Estatística Descritiva

Tem como objectivo a recolha, apresentação, análise e interpretação de dados numéricos, através da criação de instrumentos adequados: quadros, gráficos e indicadores numéricos, visando somente descreverem e analisar um certo grupo (amostra) sem daí retirar conclusões ou inferências sobre a população da qual foi retirada a amostra.

Directores de auditoria interna: (DAI)

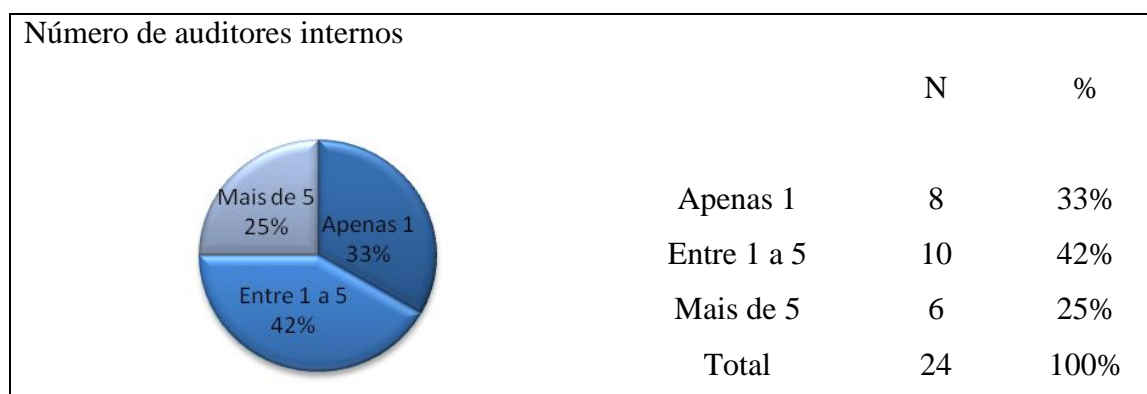


Gráfico 1 - Número de auditores internos que compõem o departamento de AI de acordo com os DAI

Conforme se pode observar pelo gráfico 1, a maioria das empresas que constituem a amostra, situa-se no intervalo de 1 a 5 auditores, constituindo 42% da totalidade da amostra ($n = 10$). Posteriormente seguem-se as empresas que apresentam 1 único

auditor, com uma percentagem de 33% da amostra ($n = 8$), sendo que o menor registo de auditores foi realizado por 6 empresas, constituindo uma percentagem de 25%.

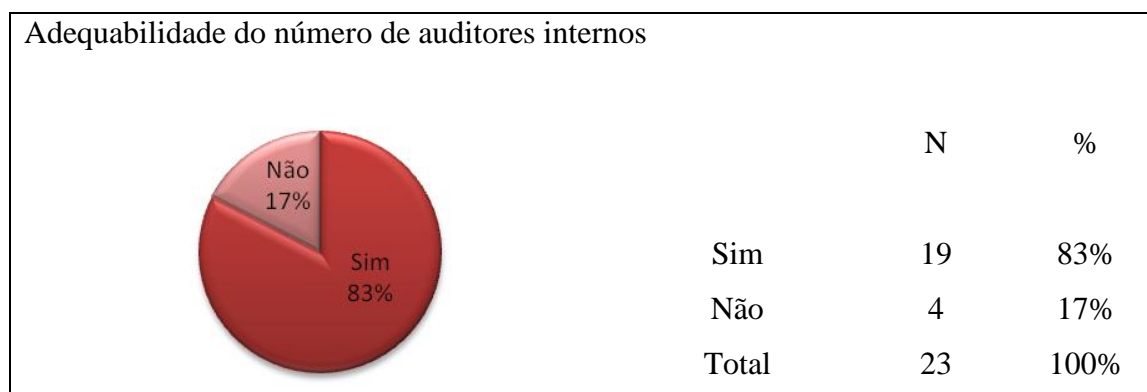


Gráfico 2 - Adequabilidade do número de auditores internos de acordo com os DAI

De acordo com o gráfico 2, verifica-se que 83% da amostra ($n = 19$) afirma que possui o número de auditores internos adequados para a empresa, sendo que 17% da amostra ($n = 4$) entende que o número de auditores não é o adequado.

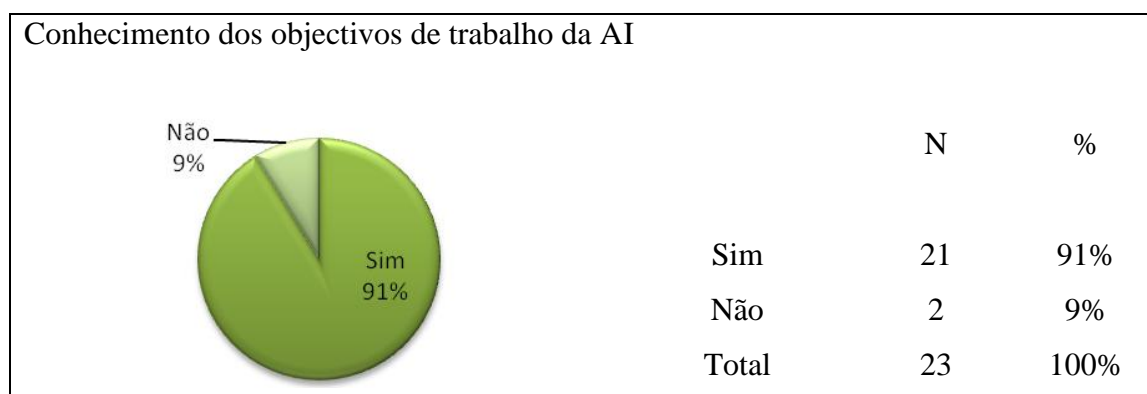


Gráfico 3 - Conhecimento dos objectivos de trabalho da AI por parte da organização, de acordo com os DAI

Relativamente ao gráfico 3, a maioria da amostra ($n = 21; 91%$) refere que a organização tem conhecimento dos objectivos de trabalho da AI e apenas 9% da amostra ($n = 2$) contraria a posse desse conhecimento.

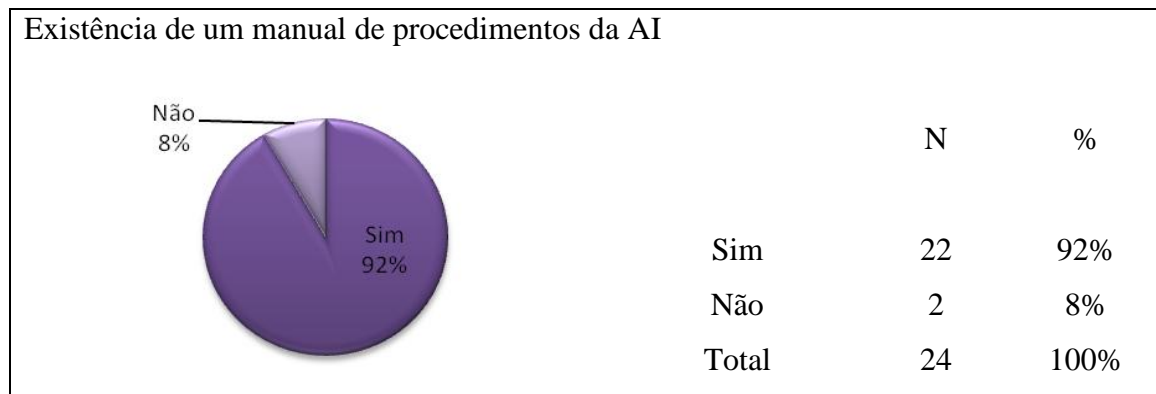


Gráfico 4 - Existência de um manual de procedimentos da AI de acordo com os DAI

Quanto à existência de um manual de procedimentos de AI, constatou-se que 92% das empresas em amostra ($n = 22$) responderam afirmativamente à questão, sendo que apenas 8% das empresas ($n = 2$) responderam de forma negativa à mesma questão.

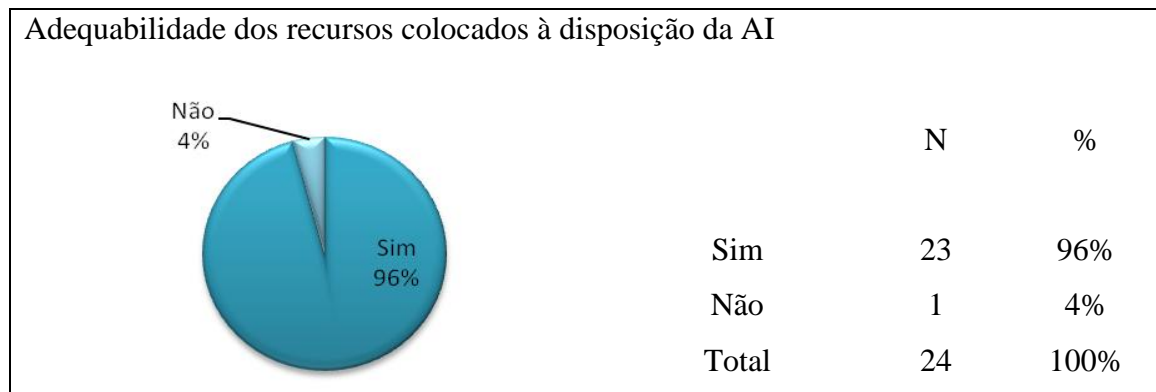


Gráfico 5 - Adequabilidade dos recursos colocados à disposição da AI de acordo com os DAI

Segundo o gráfico 5, observou-se que a maioria da amostra ($n = 23; 96%$) considera que os recursos colocados à disposição da AI são os adequados, sendo que só uma empresa (4%) não tem o mesmo entendimento relativamente a essa questão.

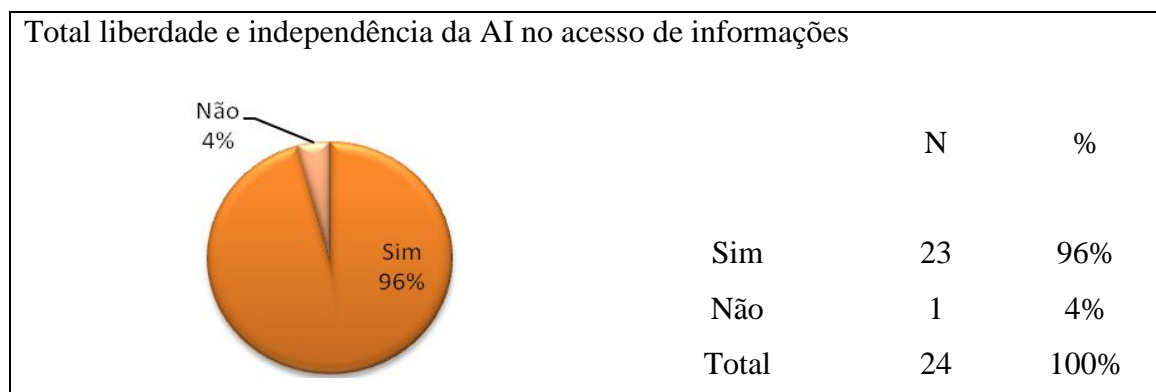


Gráfico 6 - Cedência de total liberdade e independência à AI no acesso de informações de acordo com os DAI

No que concerne à total liberdade e independência da AI no acesso às informações necessárias ao seu trabalho, 96% das empresas ($n = 23$) responderam de forma afirmativa a essa questão, e somente uma empresa (4%) contrariou essa tendência.

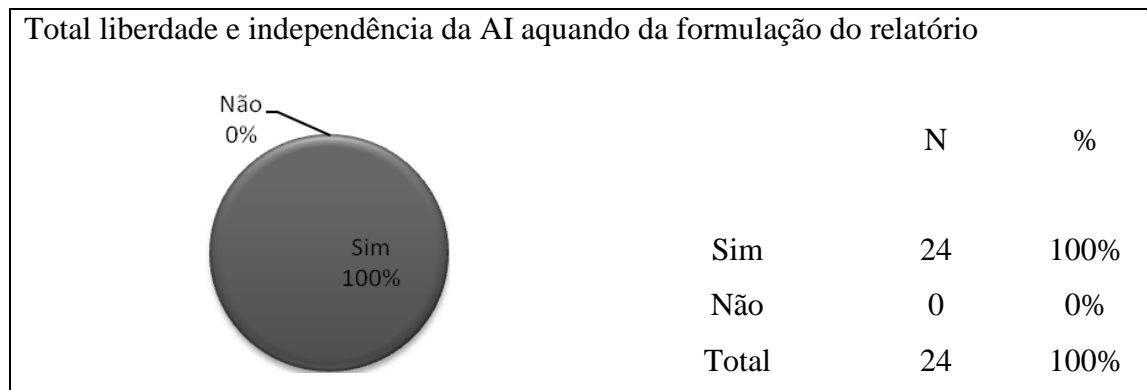


Gráfico 7 - Cedência de total liberdade e independência à AI aquando da formulação do relatório de acordo com os DAI

Relativamente ao gráfico 7, verificou-se que a totalidade da amostra ($n = 24$; 100%) revela que é dada total liberdade e independência à AI aquando da formulação do relatório de auditoria.

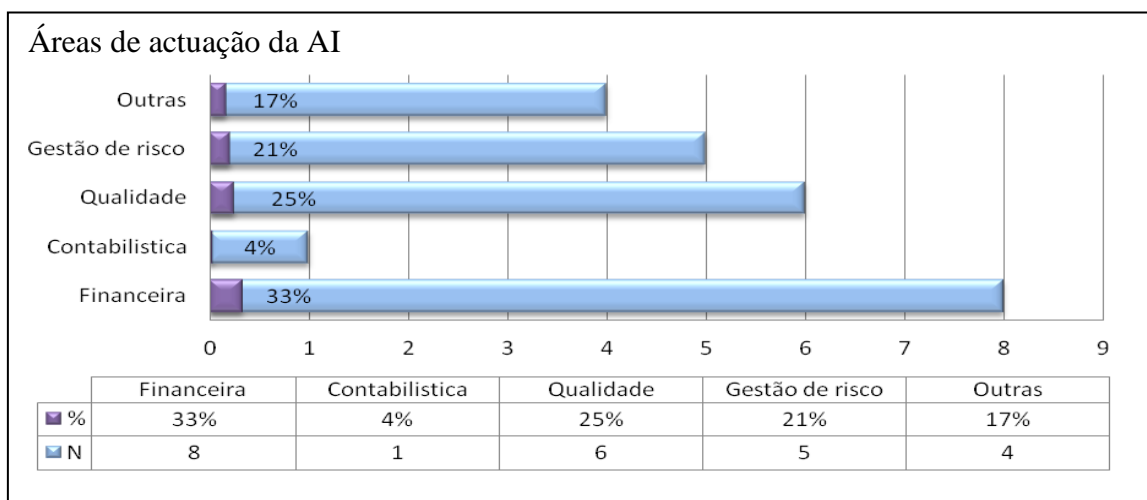


Gráfico 8 - Áreas de actuação da AI de acordo com os DAI

Interpretando o gráfico 8, podemos concluir que de acordo com a nossa amostra, a área de maior actuação é a área financeira ($n = 8$; 33%), seguindo a qualidade ($n = 6$; 25%), a gestão de risco ($n = 5$; 21%), e outras áreas, nomeadamente: *corporate* e negócios ($n = 1$), financeira, operacional e gestão de riscos ($n = 1$), todas as categorias dadas a opção ($n = 1$) e todas as categorias acima mencionadas mais a operacional

($n = 1$), totalizando assim 17% da amostra. Por último, com apenas 4% ($n = 1$) ficou a área contabilística.

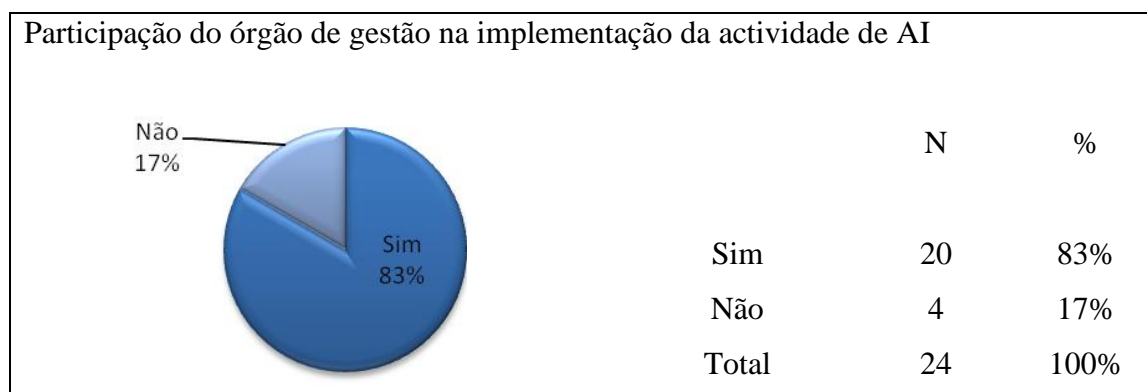


Gráfico 9 - Participação do órgão de gestão na implementação da actividade de AI de acordo com os DAI

No que refere ao gráfico 9, apurou-se que 83% da amostra ($n = 20$) considera que o órgão de gestão participou na implementação da actividade de AI, contrariamente a 17% da amostra ($n = 4$) que considera que não houve essa participação na referida situação.

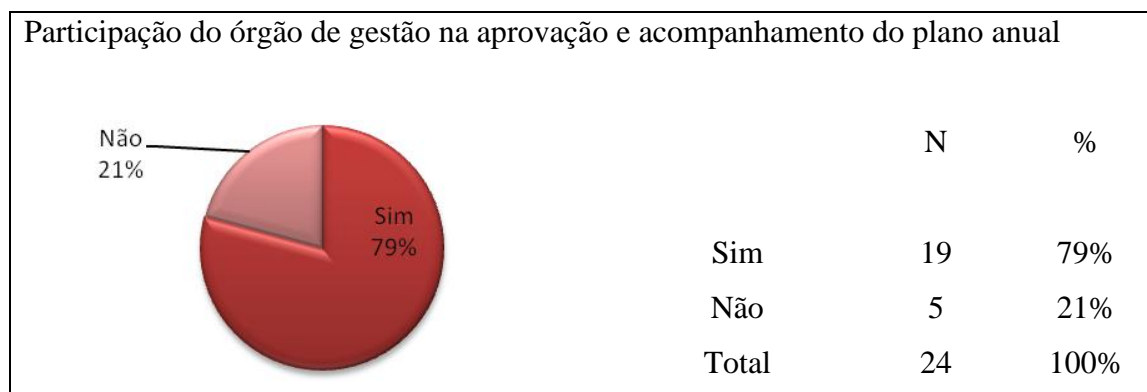


Gráfico 10 - Participação do órgão de gestão na aprovação e acompanhamento do plano anual de AI de acordo com os DAI

Relativamente ao gráfico 10, salienta-se que a maioria das empresas respondeu afirmativamente à questão ($n = 19$; 79%), enquanto 21% das empresas ($n = 5$) revelaram que não houve lugar a essa mesma participação.

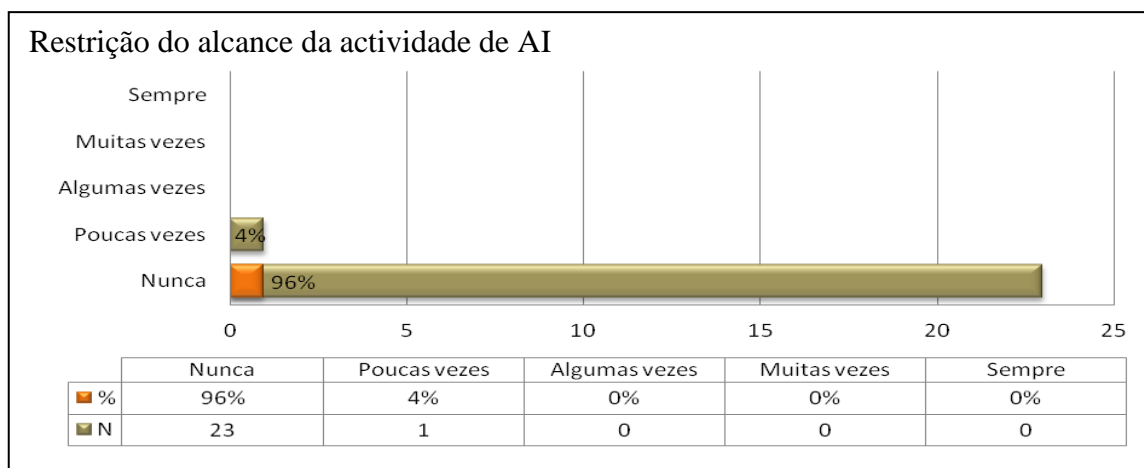


Gráfico 11 - Restrição do alcance da actividade de AI de acordo com os DAI

No que diz respeito à restrição do alcance da actividade de AI, 96% da amostra ($n = 23$) considera que essa situação nunca acontece, sendo que os outros 4% da amostra ($n = 1$) revelam que essa situação acontece poucas vezes.

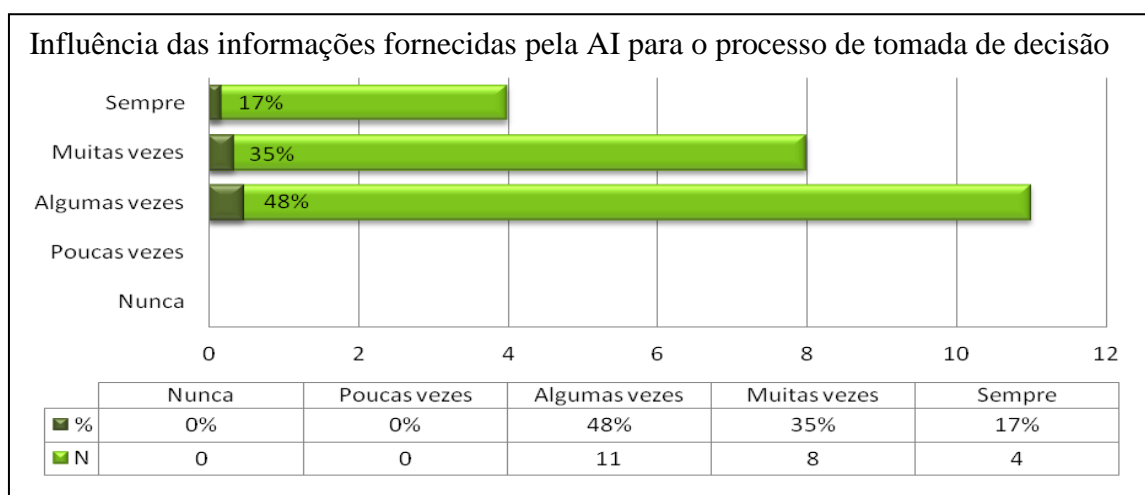


Gráfico 12 - Influência das informações fornecidas pela AI para o processo de tomada de decisão de acordo com os DAI

Quanto ao gráfico 12, podemos afirmar que 48% das empresas ($n = 11$) considera que as informações fornecidas pela AI influenciam algumas vezes o processo de tomada de decisão, enquanto 35% ($n = 8$) considera que essa situação ocorre muitas vezes, e 17% ($n = 4$) entende que essa situação ocorre sempre. Nenhuma empresa inquirida revelou que essas situações nunca ocorrem ou que ocorrem poucas vezes.

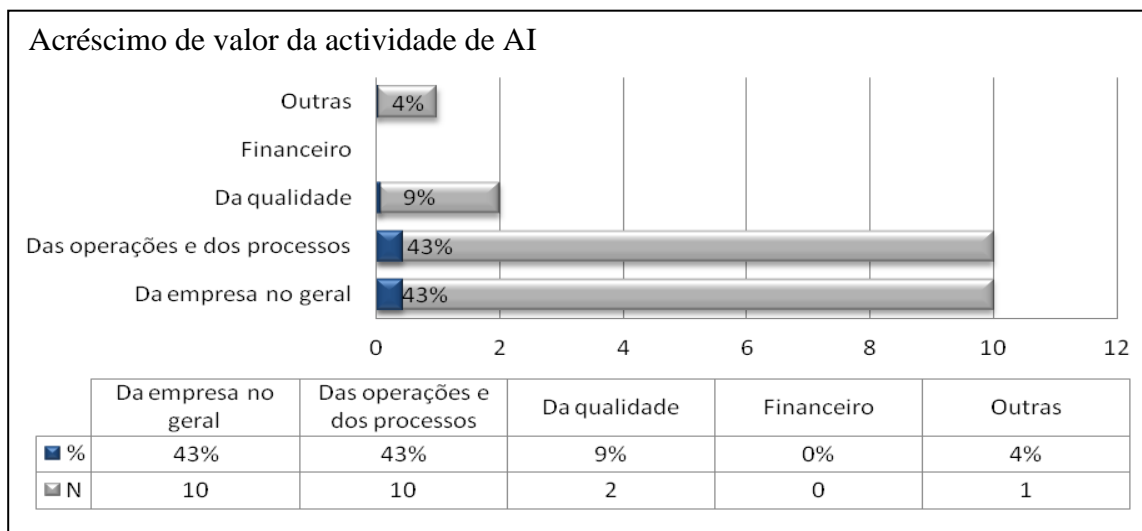


Gráfico 13 - Acréscimo de valor da actividade de AI de acordo com os DAI

No que refere ao acréscimo de valor proporcionado pela AI, com a igual percentagem de 43%, os inquiridos consideram que a AI acrescenta valor tanto ao nível da empresa no geral ($n = 10$) como a nível das operações e dos processos ($n = 10$), sendo que somente 9% dos inquiridos ($n = 2$) entende que a AI acrescenta valor a nível da qualidade, e 4% ($n = 1$) entende que a AI acrescenta valor em todas as vertentes disponíveis como resposta.

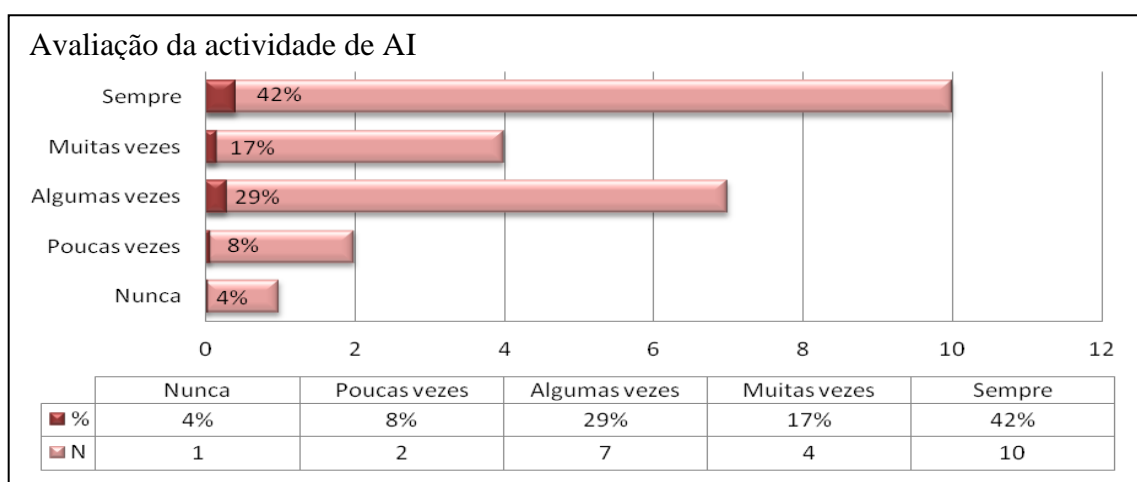


Gráfico 14 - Avaliação da actividade de AI de acordo com os DAI

Quanto à avaliação da actividade de AI, 42% da amostra ($n = 10$) considera que essa situação ocorre sempre, enquanto 29% ($n = 7$) entende que ocorre algumas vezes, 17% ($n = 4$) julga que ocorre muitas vezes, 8% ($n = 2$) compreende que acontece poucas vezes, e por último, 4% ($n = 1$) considera que essa situação nunca ocorre.

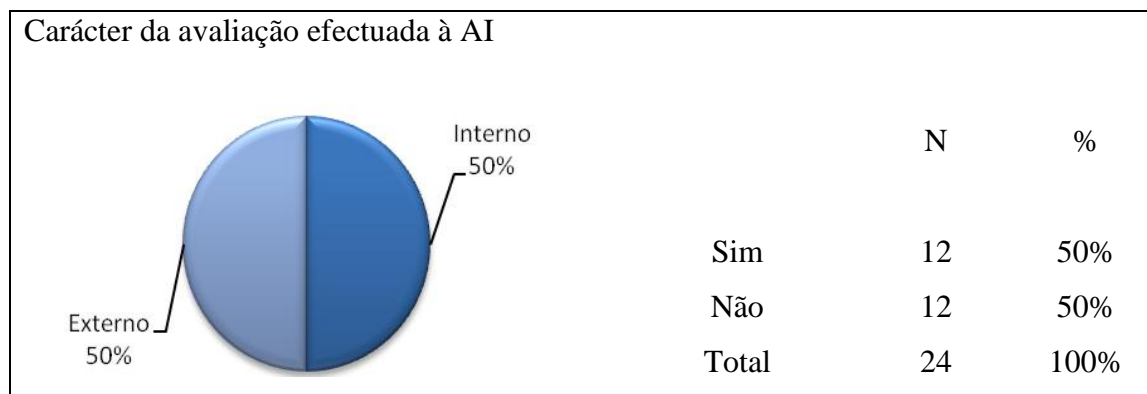


Gráfico 15 - Carácter da avaliação efectuada à actividade de AI de acordo com os DAI

Visualizando o gráfico 15, podemos verificar que a amostra em questão encontra-se dividida quanto ao carácter da avaliação efectuada à AI, sendo que 50% ($n = 12$) julga que essa avaliação é de carácter interno, e os restantes 50% ($n = 12$) consideram que a avaliação é de carácter externo.

Órgãos de gestão: (OG)

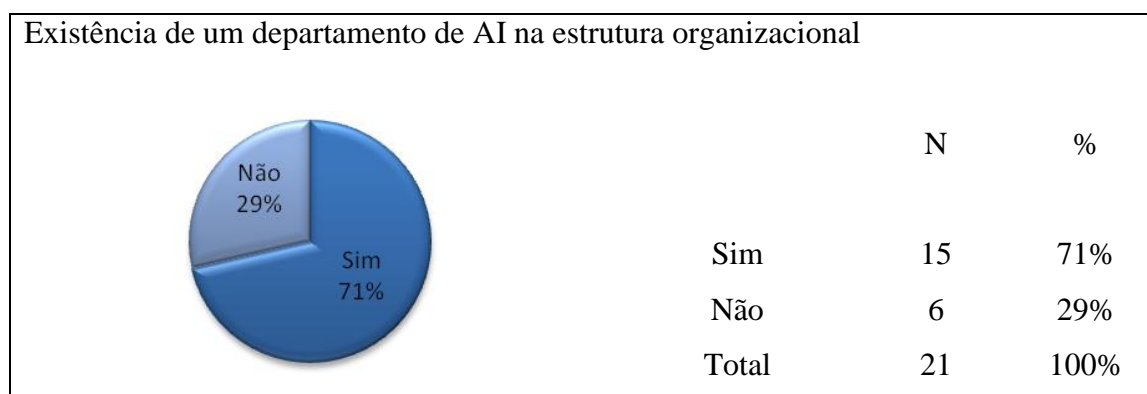


Gráfico 16 - Existência de um departamento de AI na estrutura organizacional de acordo com os OG

De acordo com o gráfico 16, podemos concluir que 71% da amostra ($n = 15$) possui um departamento de AI na estrutura organizacional, e 29% da amostra ($n = 6$) não o possui.

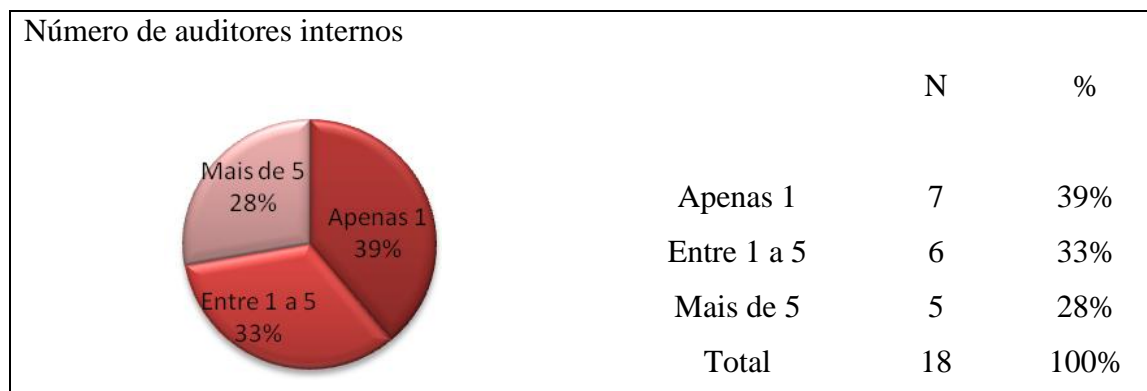


Gráfico 17 - Número de auditores internos que compõem o departamento de AI de acordo com os OG

No que diz respeito ao gráfico 17, apurou-se que 39% dos inquiridos ($n = 7$) possuem apenas 1 auditor interno, sendo que 33% ($n = 6$) possuem entre 1 a 5 auditores, e os restantes 28% ($n = 5$) possuem mais de 5 auditores.

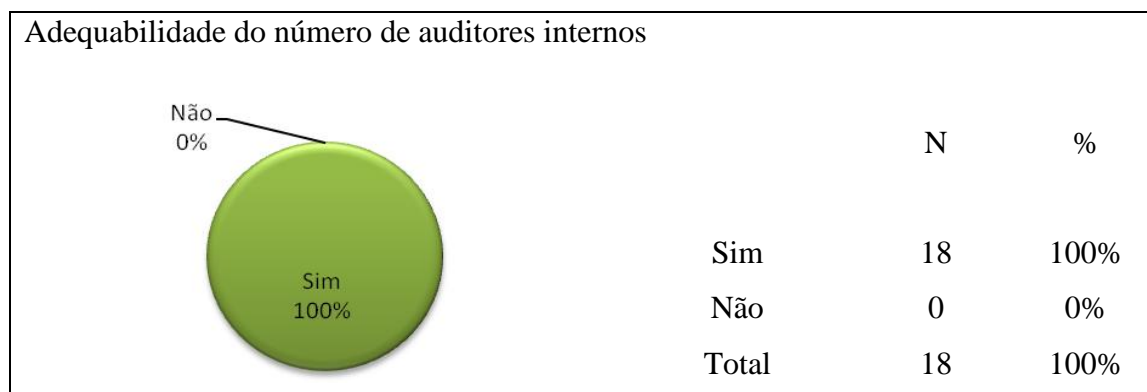


Gráfico 18 - Adequabilidade do número de auditores internos de acordo com os OG

No que se refere ao gráfico 18, podemos concluir que a totalidade da amostra considera que detêm o nº de auditores internos adequados à sua empresa.

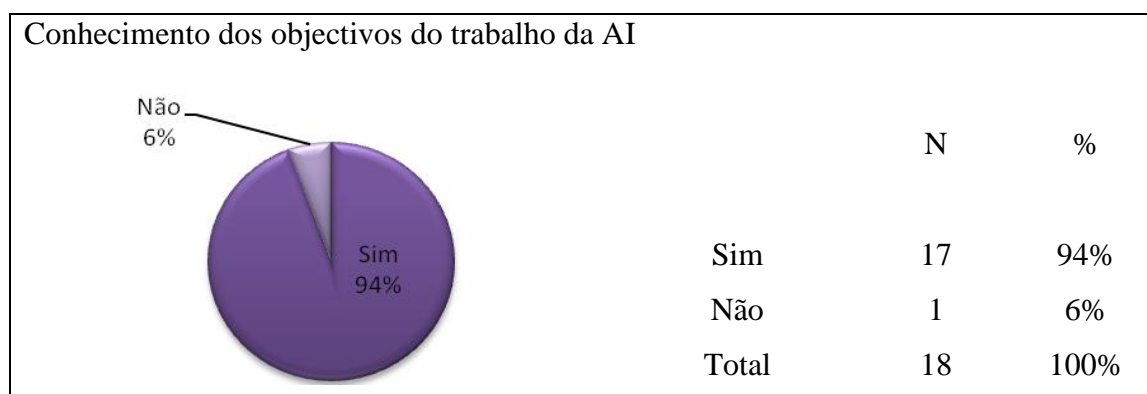


Gráfico 19 - Conhecimento dos objectivos do trabalho da AI de acordo com os OG

Segundo o gráfico 19, podemos verificar que a maioria das empresas respondeu afirmativamente à questão ($n = 17; 94%$), sendo que apenas 1 das empresas (6%) revelou não ter conhecimento dos objectivos do trabalho da AI.

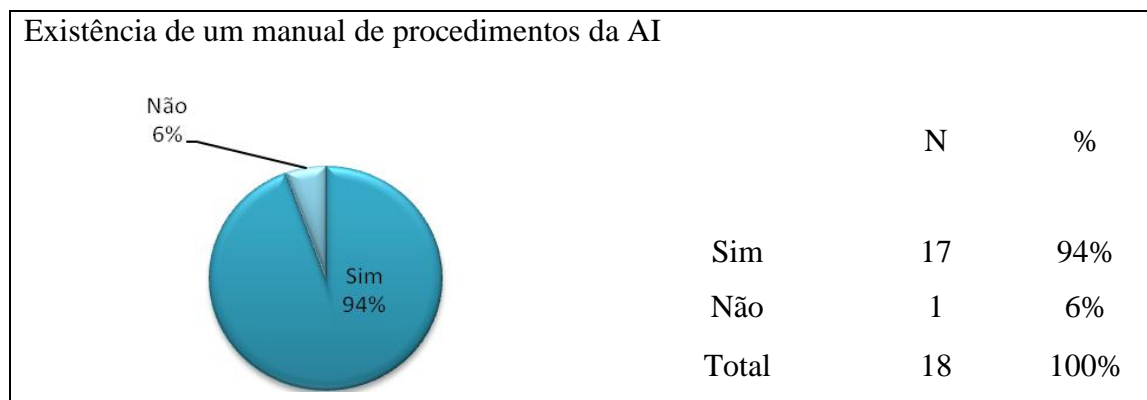


Gráfico 20 - Existência de um manual de procedimentos da AI de acordo com os OG

Quanto à existência de manual de procedimentos da AI, 94% da amostra ($n = 17$) respondeu afirmativamente a essa questão e apenas 4% da amostra, representativos de apenas 1 empresa, respondeu negativamente à mesma questão.

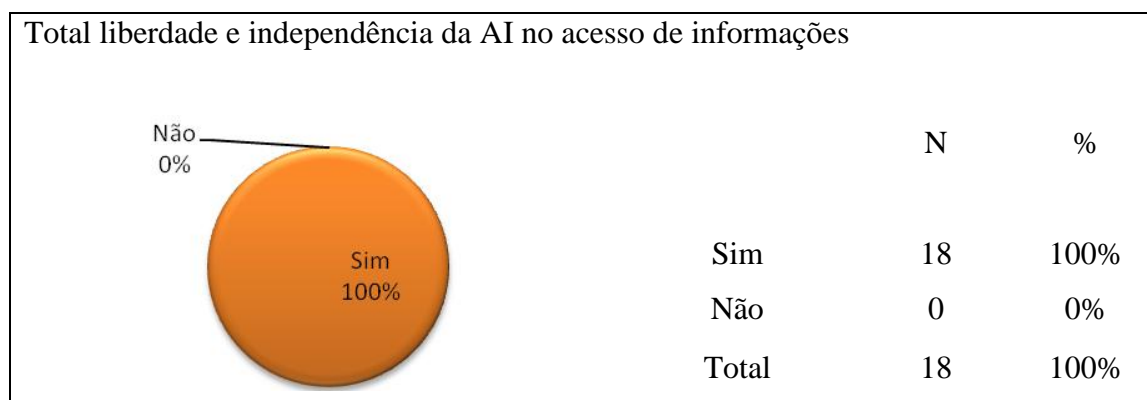


Gráfico 21 - Cedência de total liberdade e independência à AI no acesso de informações de acordo com os OG

Relativamente à cedência de total liberdade e independência à AI no acesso de informações, salienta-se que a totalidade dos inquiridos respondeu afirmativamente a essa questão.

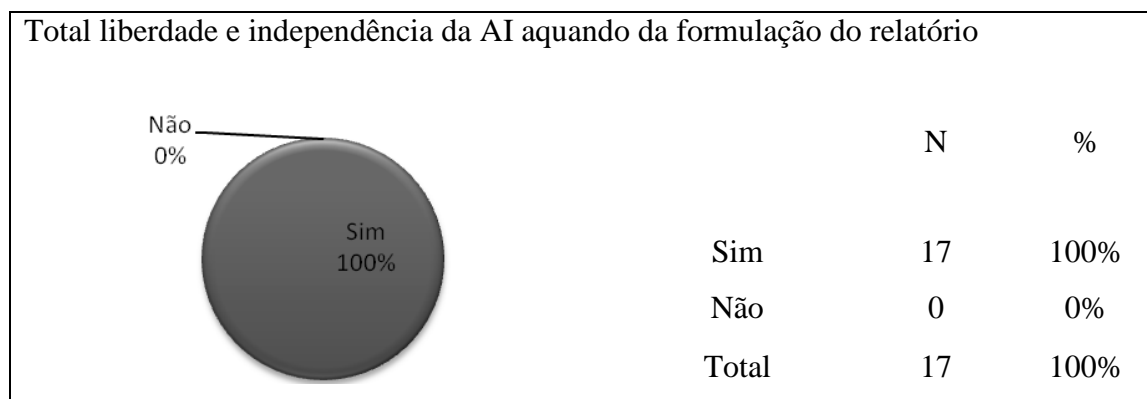


Gráfico 22 - Cedência de total liberdade e independência à AI aquando da formulação do relatório de acordo com os OG

No que diz respeito à cedência de total liberdade e independência à AI, aquando da formulação do relatório, a totalidade da amostra também respondeu de forma afirmativa a essa questão.

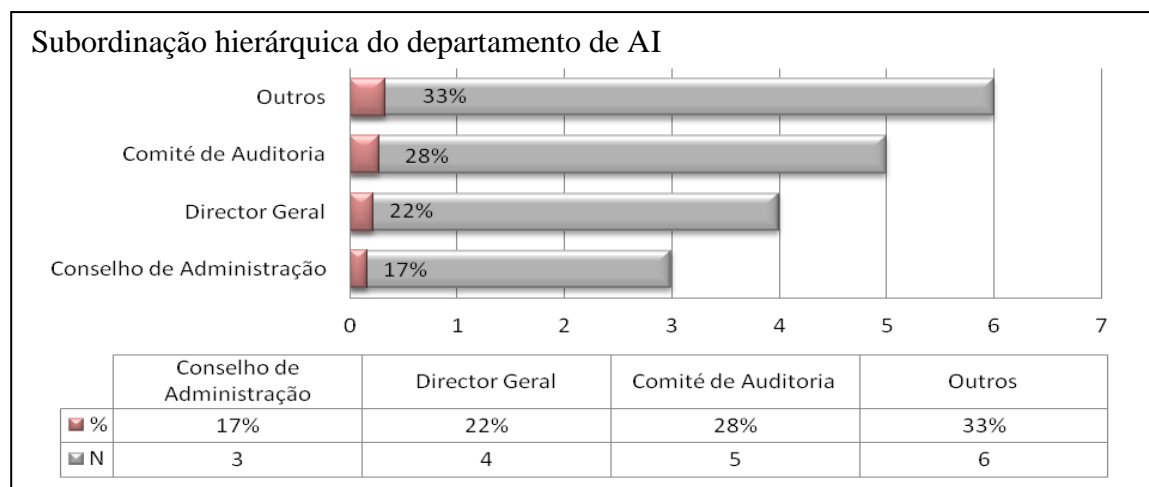


Gráfico 23 - Subordinação hierárquica do departamento de AI de acordo com os OG

Analisando o gráfico 23, apurou-se que 33% dos sujeitos da amostra respondeu que a AI tem como superior hierárquico outros órgãos não mencionados como resposta, sendo eles: Direcção Financeira ($n = 1$), Secretário-Geral/Comissão Executiva ($n = 1$), Director da Qualidade, Segurança e Ambiente ($n = 1$), Conselho de Administração/Director Geral/Comissão de Auditoria ($n = 1$), Gestor do sistema QAS ($n = 1$), Comissão Executiva ($n = 1$), perfazendo um total de 33% das respostas. Segue-se posteriormente os que revelaram que AI se subordina hierarquicamente ao Comité de Auditoria ($n = 5$; 28%), fazendo-se seguir pelos que afirmam que a AI se subordina ao Director Geral ($n = 4$; 22%). Por último, salienta-se que 3 dos órgãos de gestão dizem que AI se subordina hierarquicamente ao Conselho de Administração (17%).

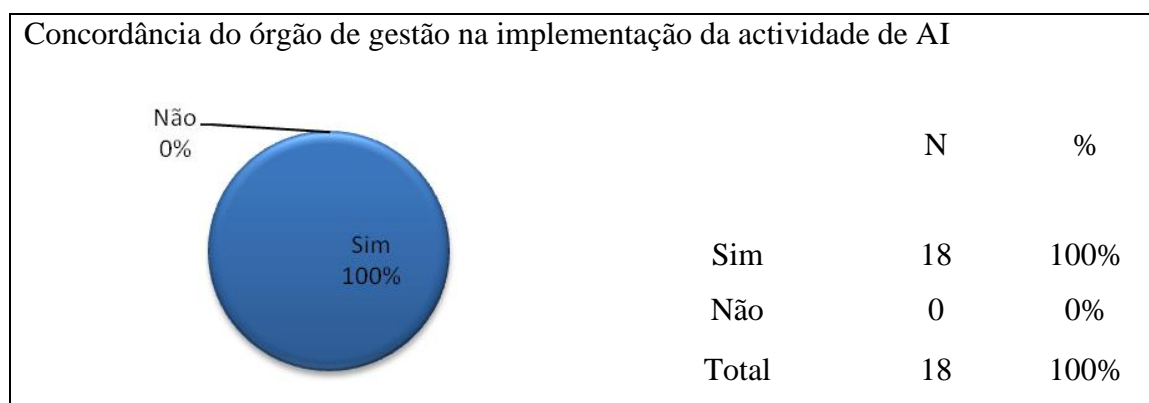


Gráfico 24 - Concordância do órgão de gestão na implementação da actividade de AI de acordo com os OG

Em relação ao gráfico 24, pode-se constatar que a totalidade dos OG concordou com a implementação da actividade de AI.

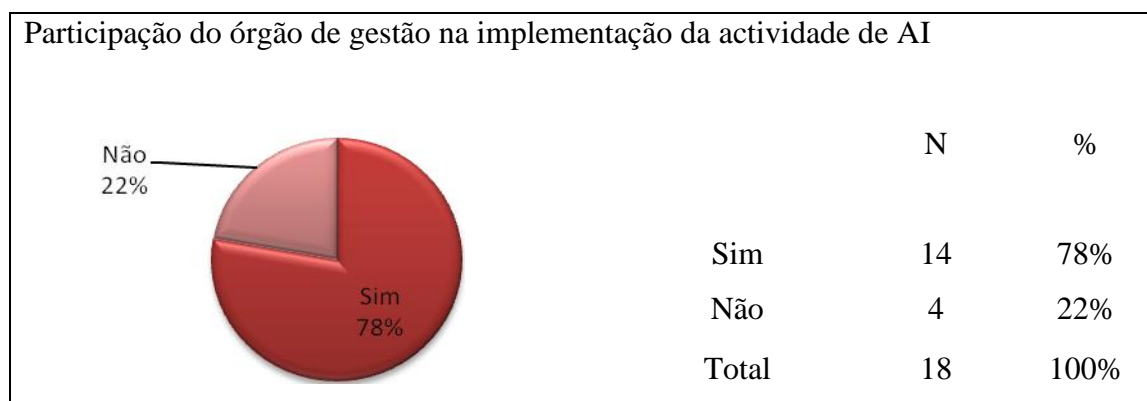


Gráfico 25 - Participação do órgão de gestão na implementação da actividade de AI de acordo com os OG

Relativamente à participação do órgão de gestão na aprovação e acompanhamento do plano anual de AI, concluiu-se que a maioria dos inquiridos ($n = 14$; 78%) participou na referida situação, contrariamente a 22% dos inquiridos ($n = 4$).



Gráfico 26 - Participação do órgão de gestão na aprovação e acompanhamento do plano anual de AI de acordo com os OG

No que se respeita ao gráfico 26, constatou-se que a maior parte dos OG ($n = 14$; 78%) participou na aprovação e acompanhamento do plano anual de AI, enquanto 22% dos OG ($n = 4$) não participaram nessa situação.

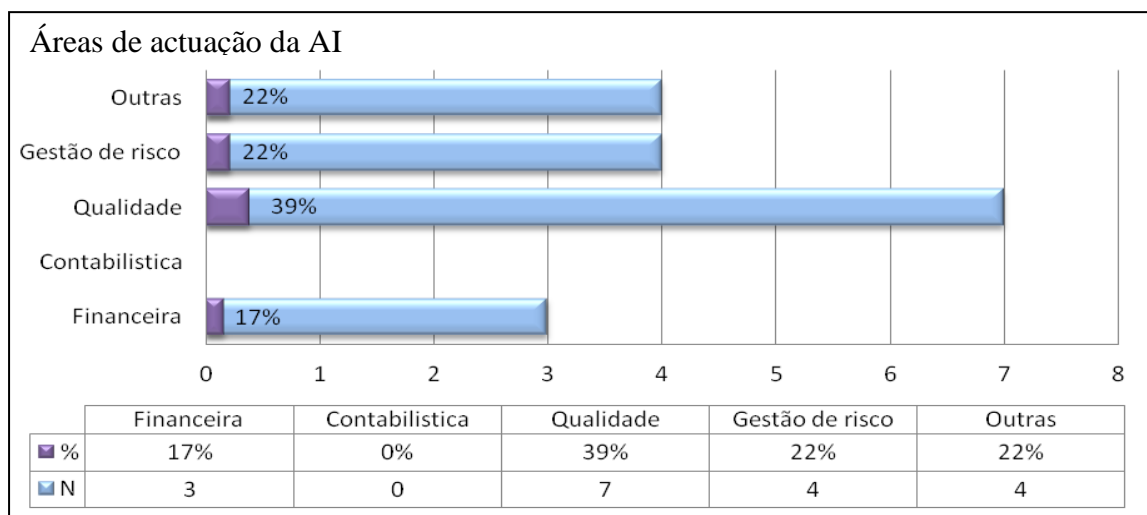


Gráfico 27 - Áreas de actuação da AI de acordo com os OG

Observando o gráfico 27, pode-se verificar que a área de maior actuação é a área da qualidade ($n = 7; 39\%$), seguindo-se a gestão de risco ($n = 4; 22\%$) e outras áreas, nomeadamente: *corporate* e negócios ($n = 1$), ambiente e segurança ($n = 1$) e todas as categorias dadas a opção ($n = 2$), totalizando assim 22% da amostra. Com 17% da amostra ($n = 3$) ficou a área financeira.

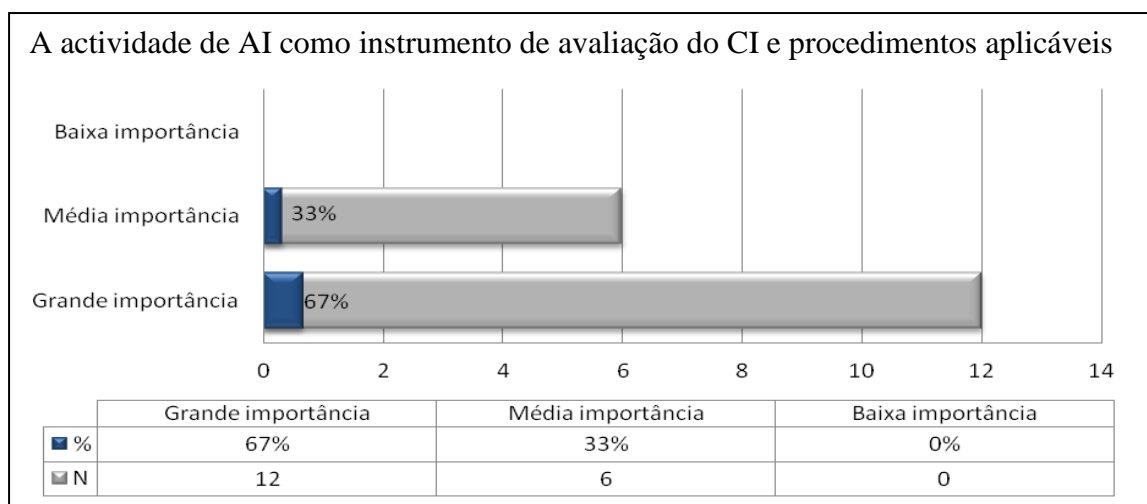


Gráfico 28 - Consideração da actividade de AI como instrumento de avaliação do CI e procedimentos aplicáveis de acordo com os OG

De acordo com o gráfico 28 pode-se constatar que a maioria dos sujeitos da amostra ($n = 12; 67\%$) considera de grande importância o contributo da AI como instrumento de avaliação do CI e procedimentos aplicáveis, e os restantes 33% ($n = 6$) consideram esse contributo de média importância. Salienta-se ainda que nenhum dos sujeitos da amostra

reconheceu o contributo da AI enquanto instrumento de avaliação do CI e procedimentos aplicáveis como de baixa importância.

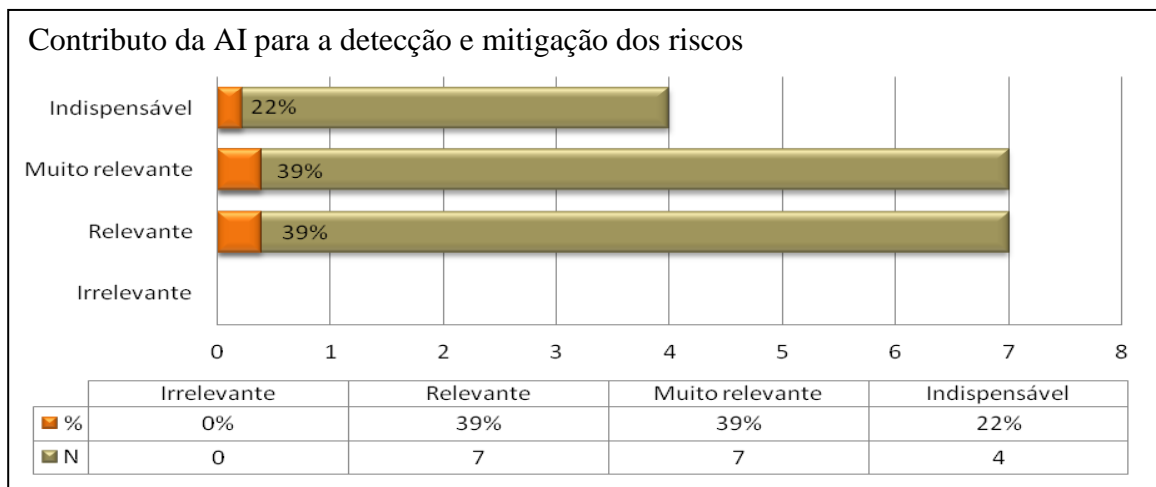


Gráfico 29 - Contributo da AI para a detecção e mitigação dos riscos de acordo com os OG

No que concerne ao contributo da AI para a detecção e mitigação dos riscos, e com igual percentagem de 39% da amostra ($n=7$) os OG consideram esse contributo de forma relevante e muito relevante, enquanto 22% dos OG ($n=4$) consideram que o contributo da AI para a detecção e mitigação dos riscos é indispensável. Entende-se que é de referenciar que nenhum dos OG reconheceu esse mesmo contributo como irrelevante.

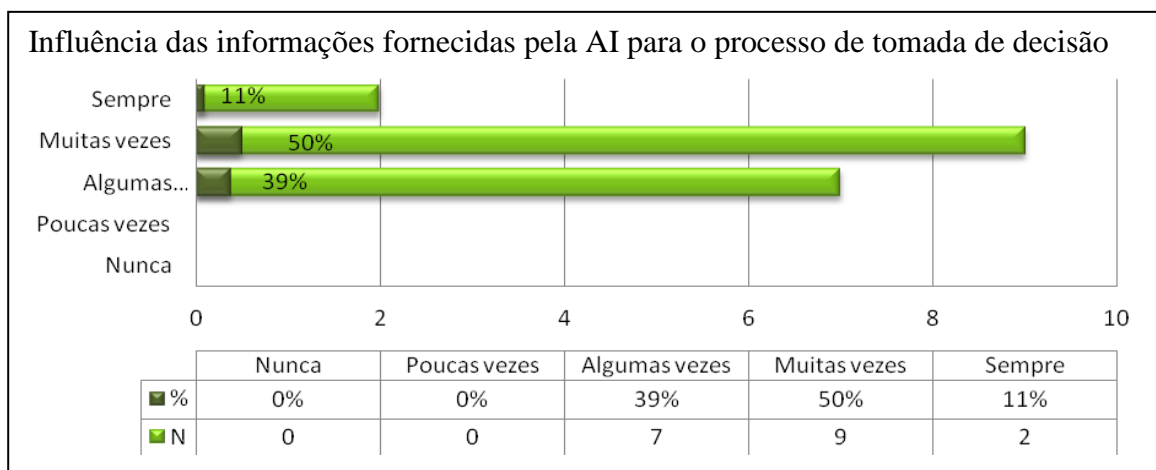


Gráfico 30 - Influência das informações fornecidas pela AI para o processo de tomada de decisão de acordo com os OG

Em relação ao gráfico 30, podemos afirmar que a maioria dos inquiridos ($n=9; 50%$) consideram que as informações fornecidas pela AI influenciam muitas vezes o processo de tomada de decisão, enquanto 39% das empresas ($n=7$) consideram

que essa situação ocorre algumas vezes, e 11% ($n = 2$) entende que essa situação ocorre sempre. Salienta-se que nenhum dos inquiridos considerou que as informações fornecidas pela AI influenciam poucas vezes o processo de tomada de decisão ou que tais informações não exercem nenhuma influência.

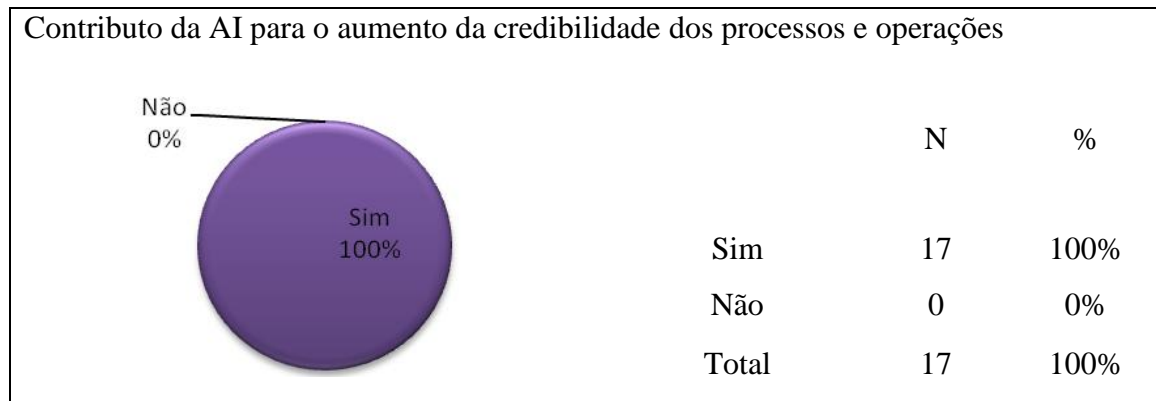


Gráfico 31 - Contributo da AI para o aumento da credibilidade dos processos e operações de acordo com os OG

Relativamente ao gráfico 31 pode-se constatar que a totalidade dos OG entendem que a AI contribui para o aumento da credibilidade dos processos e operações.

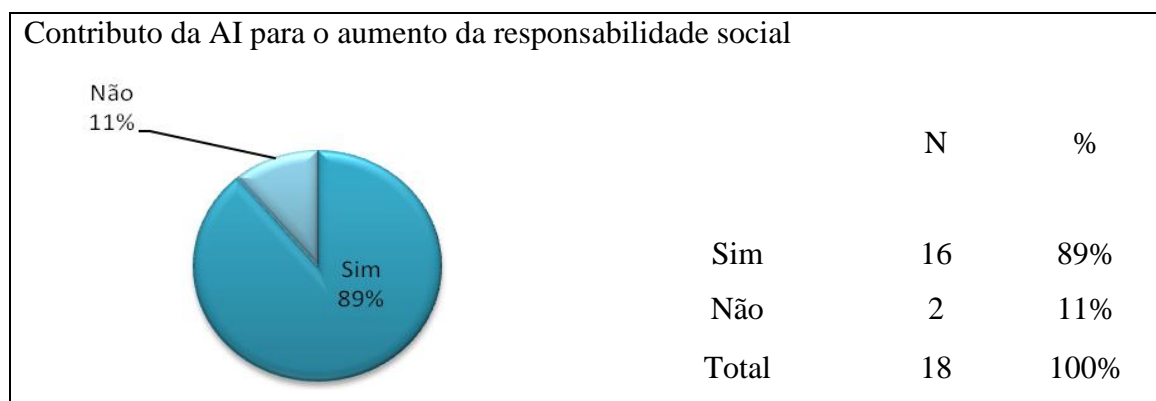


Gráfico 32 - Contributo da AI para o aumento da responsabilidade social de acordo com os OG

No que diz respeito ao contributo da AI para o aumento da responsabilidade social, 89% dos sujeitos da amostra ($n = 16$) respondeu afirmativamente a esta questão, sendo que os restantes 11% ($n = 2$) responderam de forma contrária.

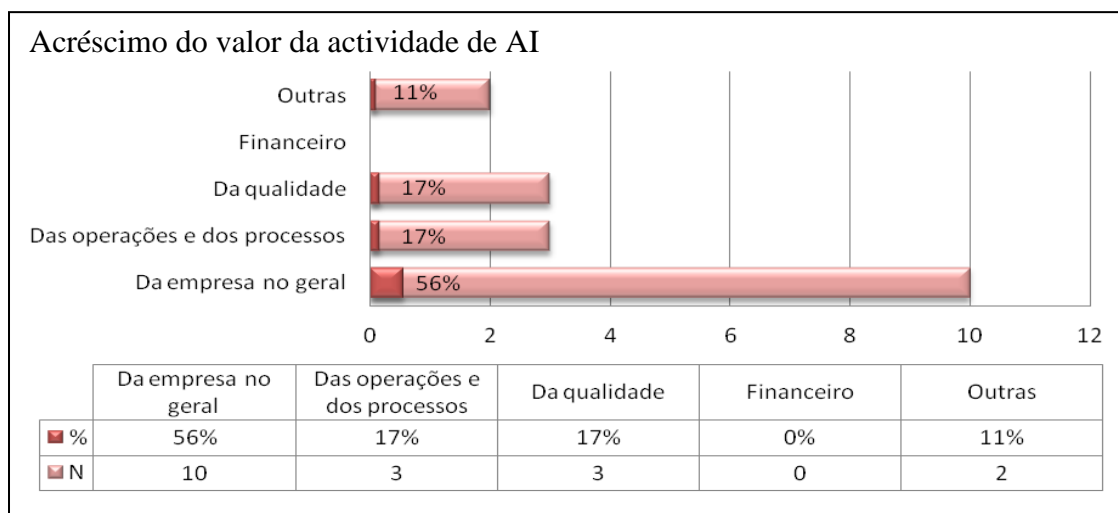


Gráfico 33 - Acréscimo do valor da actividade de AI de acordo com os OG

No que se refere ao acréscimo de valor proporcionado pela AI, apurou-se que a maioria dos inquiridos ($n = 10$; 56%) entende que a AI acrescenta valor a nível da empresa no geral, seguindo com igual percentagem de 17% os inquiridos que referem que a AI acrescenta valor tanto ao nível da qualidade ($n = 3$) como a nível das operações e dos processos ($n = 3$), sendo que somente 11% dos inquiridos ($n = 2$) entende que a AI acrescenta valor em todas as categorias dadas a opção. Entende-se que é importante referir que nenhum dos inquiridos considera que AI acrescenta valor a nível financeiro.

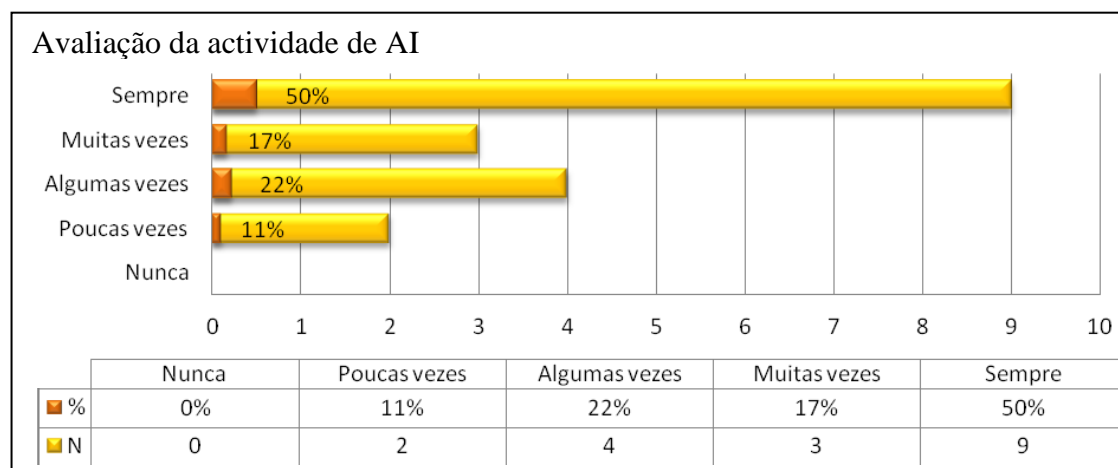


Gráfico 34 - Avaliação da actividade de AI de acordo com os OG

No que concerne à avaliação da actividade de AI, a maioria da amostra ($n = 9$; 50%) considera que essa situação ocorre sempre, enquanto 22% ($n = 4$) entende que ocorre algumas vezes, 17% ($n = 3$) julga que acontece muitas vezes e 11% ($n = 2$) compreende que essa situação sucede poucas vezes. Por último, é de referenciar que nenhum inquirido afirmou que essa situação nunca ocorre.

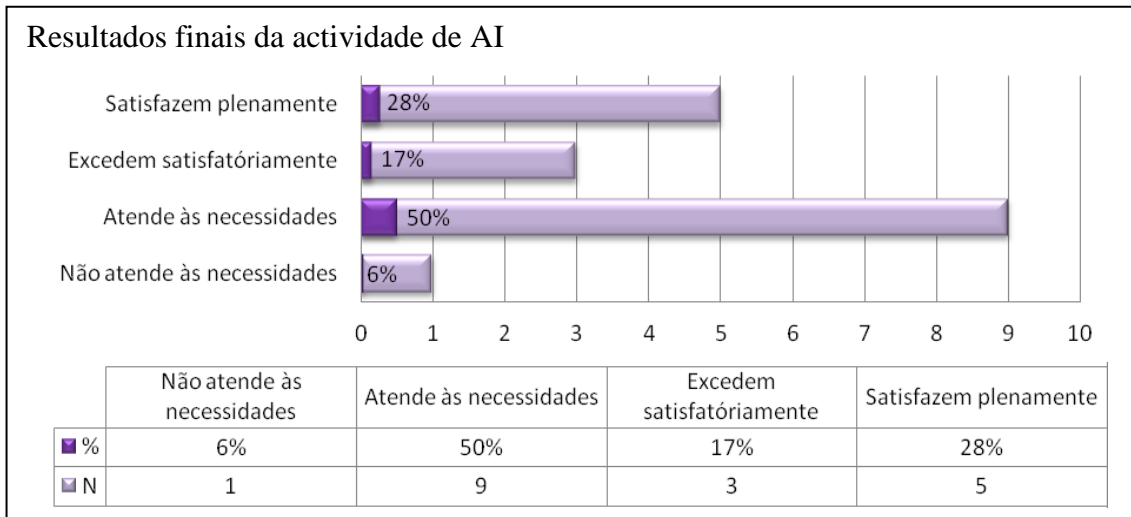


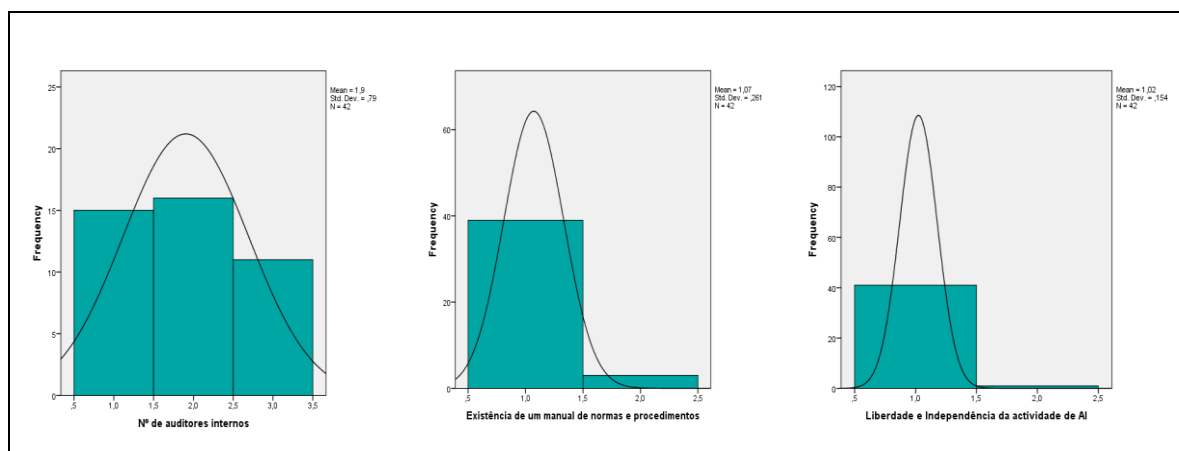
Gráfico 35 - Resultados finais da actividade de AI de acordo com os OG

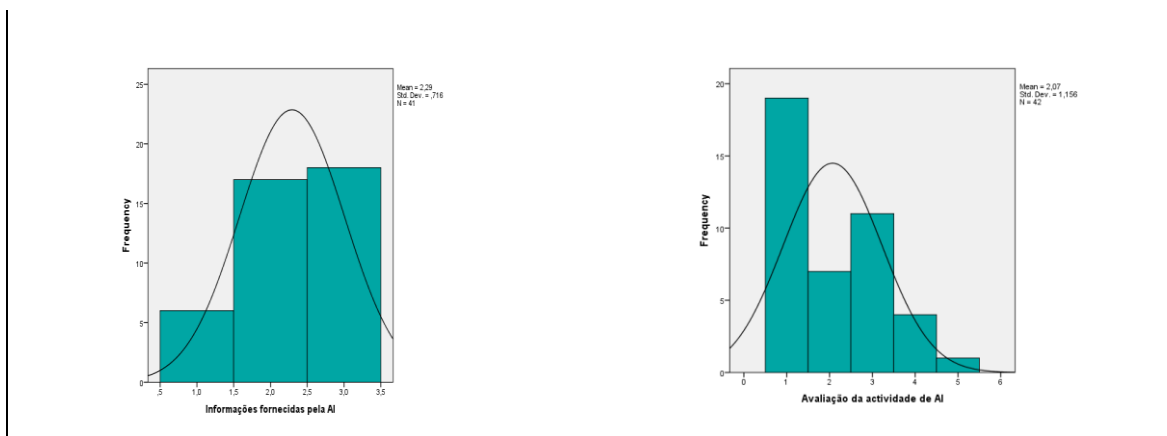
Analisando o gráfico 35, podemos verificar que 50% dos OG ($n=9$) entende que a AI atende de forma satisfatória às necessidades da empresa, 28% ($n=5$) entende que a AI satisfaz plenamente as necessidades, 17% ($n=3$) entendem que a AI excede satisfatoriamente as necessidades, e apenas 1 dos OG (6%) entende que a AI não atende às necessidades da empresa.

5.1.2. Estatística Inferencial

A estatística inferencial tem como objectivo a análise e interpretação de amostras, de modo a inferir conclusões acerca da população (de onde se extraiu a amostra).

Recorreu-se às técnicas de inferência estatística para testar as hipóteses anteriormente formuladas e dessa forma responder adequadamente à questão de investigação.





Quadro 4 - Histogramas das variáveis com curva de normalidade

A análise dos histogramas e respectivas curvas de normalidade coloca a dúvida de existência de uma distribuição normal.

Para esclarecer esta dúvida e saber se os dados são uma amostra proveniente de uma população normal, aplicou-se o teste de normalidade de *Kolmogorov-Smirnov-Lilliefors* cujos resultados podemos observar no quadro 5.

	<i>Kolmogorov-Smirnov</i>		
	Estatística (e)	N	Significância (p)
Nº de auditores internos	0,231	42	0,000
Manual de normas e procedimentos aplicáveis à AI	0,537	42	0,000
Liberdade e Independência da actividade de AI	0,538	42	0,000
Informações fornecidas pela AI	0,278	41	0,000
Avaliação da actividade de AI	0,275	42	0,000

Quadro 5 - Teste de normalidade *Kolmogorov-Smirnov*

Os níveis de significância obtidos pelos testes de normalidade são muito baixos ($p = 0,000$) o que confirma a inexistência de uma população normal.

Como as suposições de normalidade são violadas, os testes paramétricos não demonstram rigor estatístico, devendo por isso ser evitados e substituídos por testes que não exigem o cumprimento de tais pressupostos. Estes testes designam-se por *testes não paramétricos*, e neste caso, optou-se por testar as hipóteses através do teste *U de Mann-Whitney*, que constitui uma alternativa ao teste paramétrico *t-Student*.

Foi atribuído um nível de significância de 5% ($\alpha=0,05$), de forma a ser possível afirmar com uma "certeza" de 95% a validade das hipóteses em estudo, ou seja, testar as hipóteses com uma probabilidade de 95%. Deste modo, se a probabilidade for inferior a 0,05 rejeita-se a hipótese nula (H_0) e aceita-se a hipótese alternativa (H_1).

Hipótese 1

(H_{0_1}) – O número de auditores internos presentes na organização influencia o contributo da AI para uma gestão eficaz;

(H_{1_1}) – O número de auditores internos presentes na organização não influencia o contributo da AI para uma gestão eficaz;

		\bar{X}	Z	p
Nº de auditores internos	DAI	21,71	-0,135	0,892
	OG	21,22		

Quadro 6 - Teste U de *Mann-Whitney* aplicado ao nº de auditores internos

Pelo quadro 6 pode-se verificar que o valor de $p > 0,05$ ($p = 0,892$), o que leva a concluir que a hipótese (H_{0_1}) não deve ser rejeitada com um nível de significância de 5%, isto é, deve concluir-se que o número de auditores internos presentes na organização influencia o contributo da AI para uma gestão eficaz.

Hipótese 2

(H_{0_2}) – A existência de um manual que contenha as normas e os procedimentos aplicáveis à execução dos trabalhos de AI influencia o contributo da AI para uma gestão eficaz;

(H_{1_2}) – A existência de um manual que contenha as normas e os procedimentos aplicáveis à execução dos trabalhos de AI não influencia o contributo da AI para uma gestão eficaz;

		\bar{X}	Z	p
Manual de normas e procedimentos aplicáveis à AI	DAI	21,75	-0,342	0,733
	OG	21,17		

Quadro 7 - Teste U de *Mann-Whitney* aplicado à existência de um manual de normas e procedimentos aplicáveis à AI

Segundo o quadro 7 também $p > 0,05$ ($p = 0,733$), o que permite afirmar que a hipótese formulada ($H0_2$) é aceite nesta variável. É ainda possível verificar que os DAI atribuem maior importância à existência de um manual de normas e procedimentos aplicáveis à AI, visto que apresentam uma média superior aos OG ($21,75 > 21,17$).

Hipótese 3

($H0_3$) – A Liberdade e Independência concedidas à actividade de AI na realização do seu trabalho influenciam o contributo da AI para uma gestão eficaz;

($H1_3$) – A Liberdade e Independência concedidas à actividade de AI na realização do seu trabalho não influenciam o contributo da AI para uma gestão eficaz;

		\bar{X}	z	p
Liberdade e independência da actividade de AI	DAI	21,88	-0,866	0,386
	OG	21,00		

Quadro 8 - Teste U de *Mann-Whitney* aplicado à liberdade e independência da actividade de AI

No que se refere à hipótese 3, também o valor de $p > 0,05$ ($p = 0,386$), o que leva a aceitação da hipótese formulada ($H0_3$). Os DAI apresentam uma média superior (21,88), o que significa que estes atribuem uma elevada importância à liberdade e independência da actividade de AI, comparativamente aos OG (21,00).

Hipótese 4

($H0_4$) – As informações fornecidas pela AI influenciam o contributo da AI para uma gestão eficaz;

($H1_4$) – As informações fornecidas pela AI não influenciam o contributo da AI para uma gestão eficaz;

		\bar{X}	z	p
Informações fornecidas pela AI	DAI	21,37	-0,243	0,808
	OG	20,53		

Quadro 9 - Teste U de *Mann-Whitney* aplicado às informações fornecidas pela AI

Relativamente às informações fornecidas pela AI, verificou-se que $p > 0,05$ ($p = 0,808$), o que permite aceitar a hipótese ($H0_4$). Os OG apresentam uma

média inferior (20,53), o que significa que estes atribuem um grau de importância menos elevado às informações fornecidas pela AI, comparativamente aos DAI (21,37).

Hipótese 5

(H_{05}) – A avaliação da actividade de AI influencia o contributo da AI para uma gestão eficaz.

(H_{15}) – A avaliação da actividade de AI não influencia o contributo da AI para uma gestão eficaz;

		\bar{X}	Z	p
Avaliação da actividade de AI	DAI	22,38	-0,568	0,570
	OG	20,33		

Quadro 10 - Teste U de *Mann-Whitney* aplicado à avaliação da actividade de AI

No que se refere à avaliação da actividade de AI, também se constatou que $p > 0,05$ ($p = 0,570$), o que possibilita aceitar a hipótese (H_{05}). Também aqui os DAI apresentam uma média superior (22,38) á média dos OG, o que significa que estes atribuem uma maior importância à avaliação da actividade de AI, comparativamente aos OG (20,33).

5.2. Análise e interpretação dos resultados

Após a apresentação dos dados e do respectivo tratamento estatístico, irá proceder-se à sua análise e interpretação. Estes dois processos, apesar de parecem estreitamente idênticos, detêm uma significativa diferença no que toca à sua finalidade.

Segundo Franganito (2010, p.72), a análise tem como objectivo organizar e sintetizar os dados para que estes possibilitem o fornecimento de respostas às questões propostas para a investigação, enquanto a interpretação tem como objectivo a procura do sentido mais amplo das respostas, o que é feito mediante a sua ligação a outros conhecimentos, nomeadamente os conhecimentos obtidos através da revisão de literatura.

De acordo com os resultados obtidos, apurou-se que, segundo os DAI, a maioria das empresas inquiridas (42%) possuem entre 1 a 5 auditores internos, enquanto a maioria dos OG (39%) revelam que possuem apenas 1 auditor interno. Este último caso pode explicar o facto de se apurar algumas respostas negativas por parte dos OG (29%) no que diz respeito à existência de um departamento de AI nas suas estruturas organizacionais, apesar da grande maioria ter respondido afirmativamente a essa questão (71%).

No que respeita à adequabilidade do número de auditores internos, a maioria dos 2 órgãos concordam que o número de auditores internos é o adequado à empresa e suas necessidades, sendo contudo de salientar que enquanto a concordância dos OG é absoluta (100%), a concordância dos DAI para com a adequabilidade do número de auditores internos é de 83%, havendo por isso 4 DAI que entendem que o número de auditores internos não é o adequado à empresa.

No que se refere ao conhecimento dos objectivos de trabalho da AI por parte da organização, a grande maioria dos DAI (91%) e dos OG (94%) respondeu afirmativamente a essa questão, o que pode explicar a homogeneidade de respostas do OG (100%) no que respeita à concordância deste órgão para com a implementação da actividade de AI. Foi igualmente possível apurar que a maioria dos DAI e dos OG consideram que a gestão participou tanto na implementação da actividade de AI como também na aprovação e acompanhamento do plano anual de AI (83%; 78% e 79%; 78%, respectivamente). Desta forma pode-se constatar que, certamente os inquiridos perceberam a importância de conhecer e compreender os objectivos da AI, como também participar na sua implementação e na aprovação do plano anual de AI, como factores determinantes para o sucesso de uma auditoria interna, tal como referido na revisão de literatura.

No que concerne à subordinação hierárquica, foi possível verificar pela maioria dos OG que a actividade de AI se encontra hierarquicamente subordinada a outros órgãos que não os colocados à disposição como resposta, sendo eles a Direcção Financeira ($n=1$), Secretário-Geral/Comissão Executiva ($n=1$), Director da Qualidade, Segurança e Ambiente ($n=1$), Conselho de Administração/Director Geral/Comissão de Auditoria ($n=1$), Gestor do Sistema QAS ($n=1$) e Comissão Executiva ($n=1$), perfazendo um total de 33% das respostas. Seguidamente sucedem-se Comité de auditoria com 28% das repostas, o Director Geral com 22% e o Conselho de Administração com 17%. Deste modo, é de salientar que os resultados obtidos não coincidem com os resultados esperados, uma vez que se acreditava, tal como sugerido na revisão de literatura, que a AI estivesse subordinada ao Comité de Auditoria, mas tal situação não se reflectiu na maioria percentual.

Relativamente às áreas de actuação da AI, a área financeira foi maioritária (33%) no que se refere às respostas dos DAI, enquanto a qualidade foi a área que deteve a maioria (39%) das respostas dos OG. No entanto salienta-se que nas respostas de ambos os

órgãos, não só as áreas acima referidas obtiveram as maiores percentagens, como também a área de gestão de risco que obteve 21% das respostas dos DAI, e 22% dos OG. Realça-se ainda que na categoria “outras”, que arrecadou 17% e 22% das respostas dos DAI e dos OG, respectivamente, foram mencionadas outras áreas como *corporate* e negócios, operacional, ambiente e segurança. Podemos por isso constatar, que o ambiente competitivo e de constante incerteza em que as empresas vivem, têm elevado a preocupação para com a qualidade, a gestão de risco e as finanças de modo a responder de modo proactivo ao ambiente que as envolve e que as pode afectar.

Conforme o esperado, foi possível confirmar de modo significativo, a existência de um manual de procedimentos da AI, sendo que 92% do DAI e 94% dos OG responderam de forma afirmativa a essa questão.

No que diz respeito à adequabilidade dos recursos colocados à disposição da AI, apurou-se que a grande maioria dos DAI (96%) considera que os recursos colocados à disposição da actividade de AI são os adequados.

Ainda no campo de actuação da actividade de AI, mas no que se refere à total liberdade e independência da AI no exercício das suas funções, verificou-se que 96% dos DAI e a totalidade dos OG consideram que é dada total liberdade e independência à AI no acesso de informações. Apurou-se ainda que, tanto os DAI como os OG afirmaram na sua plenitude a cedência de total liberdade e independência à AI aquando da formulação do relatório de auditoria. No mesmo sentido, mas no que toca à restrição do alcance da actividade de AI, ainda foi possível constatar que 96% dos DAI compreendem que o alcance da actividade nunca é restringido, sendo que os restantes 4% julgam que só acontece poucas vezes.

No que refere ao grau de importância da actividade de AI como instrumento de avaliação do CI e procedimentos aplicáveis, concluiu-se que a maioria dos OG (67%) compreende de “grande importância” o contributo da auditoria interna como instrumento de avaliação do CI e procedimentos aplicáveis, sendo que os demais 33% consideram esse mesmo contributo de “média importância”. Entende-se como importante referir que não foi obtida nenhuma resposta considerando o contributo da auditoria interna como instrumento de avaliação do CI e procedimento aplicáveis, como de “baixa importância”.

No que concerne ao contributo da AI para a detecção e mitigação dos riscos, apurou-se que, com igual maioria de 39% das respostas, os OG consideram esse mesmo contributo “muito relevante” e “relevante”, enquanto 22% o consideram “indispensável”. É ainda de realçar, que não foi obtida nenhuma resposta com a conotação “irrelevante”.

Relativamente à influência das informações fornecidas pela AI para o processo de tomada de decisão, foi possível constatar que a maioria dos DAI (48%) e a maioria do OG (50%), entendem que essas informações influenciam “algumas vezes”, e “muitas vezes”, respectivamente, o processo de tomada de decisão. Ainda foi possível apurar que 17% dos DAI e 11% dos OG julgam que essas mesmas informações influenciam “sempre” o processo de tomada de decisão. É de evidenciar que nenhum dos órgãos demonstrou que essa influência ocorre “poucas vezes” ou nenhuma das vezes, indo assim de encontro à revisão de literatura, no sentido que as informações fornecidas pela AI auxiliam o gestor a minimizar o risco e a tomar as decisões mais acertadas, subsidiando a sua tomada de decisão.

Comprovou-se, pela totalidade dos OG, que a AI contribui para o aumento da credibilidade dos processos e operações, sendo que 89% dos mesmos, considera ainda que a AI contribui para o aumento da responsabilidade social das organizações.

No que diz respeito ao acréscimo de valor oferecido pela actividade de AI, verificou-se que, com igual percentagem de 43%, os DAI consideram que o valor é acrescido a nível da empresa no geral e a nível das operações e dos processos, sendo que a maioria dos OG (56%) é do mesmo entendimento, no que respeita ao acréscimo de valor da empresa no geral. Verificou-se ainda, com igual percentagem de 17%, que os OG consideram relevante o valor proporcionado pela AI a nível das operações e dos processos, como também a nível da qualidade.

Relativamente à avaliação da actividade de AI, tanto a maioria dos DAI (42%) como dos OG (50%), afirmam que essa avaliação ocorre “sempre”, seguindo-se pelos que consideraram que esta avaliação ocorre “algumas vezes” e “muitas vezes”, respectivamente. É relevante referir que apenas, 1 DAI considera que a actividade da AI “nunca” está sujeita a avaliação.

No que concerne ao carácter da avaliação efectuada a actividade de AI, não foi possível comprovar alguma tendência, uma vez que metade dos DAI afirmam que a avaliação efectuada à actividade de AI é de carácter interno, e a outra metade afirma que a avaliação é de carácter externo.

No que se refere aos resultados finais da actividade de AI, constatou-se que 50% dos OG considera que a actividade de AI atende de forma satisfatória às necessidades da empresa, enquanto 28% entende que a AI satisfaz plenamente as necessidades, 17% entendem que a AI excede satisfatoriamente as necessidades, e apenas 1 dos OG (6%) entende que a AI não atende às necessidades da empresa.

Com o objectivo de perspectivar algumas respostas ao problema em investigação foram elaboradas 5 hipóteses de estudo, onde após ser utilizado o Teste U de *Mann-Whitney*, concluiu-se que os sujeitos da amostra consideram que a actividade de auditoria interna contribui para uma gestão eficaz.

VI

CONCLUSÃO

6. CONCLUSÃO

Neste trabalho procurou-se reflectir sobre o contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz, no actual contexto de concorrência e competitividade que o mercado empresarial vivencia.

Primeiramente procedeu-se a uma adequada revisão bibliográfica, onde foram abordados conceitos relativos à temática em questão, nomeadamente, controlo interno, auditoria interna como instrumento de gestão, *corporate governance*, gestão de riscos, tomada de decisão e gestão eficaz.

Seguidamente, procedeu-se à apresentação da metodologia utilizada ao longo da pesquisa, e à exposição do caso empírico.

Para instrumento de recolha de dados optou-se pelo uso do questionário, sendo que o mesmo foi aplicado a uma amostra constituída pelas 200 empresas que apresentaram maior Volume de Negócios, retiradas do universo das “1000 MAIORES EMPRESAS” a actuarem no mercado português durante o ano de 2010. Na posse dos dados recolhidos, procedeu-se ao respectivo tratamento informático, com recurso aos programas *Microsoft Office Excel 2007* e *SPSS versão 20*, de modo a facilitar a sua leitura e análise.

Ao longo da análise e interpretação dos dados, procurou-se estabelecer a comparação entre a parte teórica e a parte empírica da investigação, com o intuito de observar se as mesmas preconizavam as mesmas ideias e os mesmos resultados. Foi possível constatar que tal se verificou na maioria das situações.

A actividade de auditoria interna encontra-se em ampla ascensão, adaptando-se às exigências do mercado e tomando uma atitude mais proactiva, melhorando a efectividade do sistema de controlo interno, do processo de governação e do processo de gestão de riscos, com vista a auxiliar a gestão no cumprimento dos seus objectivos.

Desde modo, a auditoria interna “soltou as amarras” que a prendiam aos procedimentos de controlo e verificação, e avançou em busca de um novo desafio: a análise da eficácia e eficiência das operações.

A sua cooperação no processo de gestão de riscos, auxiliando na identificação de forças e fraquezas e na mitigação dos riscos, tem sido reconhecida de forma relevante, como se verificou pelos órgãos de gestão da amostra em investigação.

De igual modo, o conhecimento profundo do ambiente empresarial, e o conhecimento específico da organização, têm proporcionado aos auditores internos actuarem como autênticos consultores de negócios. Estes, por meio dos seus relatórios e pareceres,

fornecem um conjunto de informações úteis e oportunas, que tal como demonstrado pela maioria dos órgãos de gestão, influencia muitas vezes o processo de tomada de decisão.

Essa mesma informação, que procede de um exame criterioso conduzido por profissionais de auditoria, encontra-se revestida de segurança e veracidade, o que por si só acrescenta uma maior credibilidade aos processos e operações, tal como confirmado pela totalidade dos órgãos de gestão da amostra em estudo.

Neste sentido, a AI surge com uma atitude mais proactiva e comprometida com a gestão, no sentido de ajudar os responsáveis a agir com mais segurança e controlar com mais conhecimento, solucionando problemas, prevenindo dificuldades e desenvolvendo estratégias, acrescentando deste modo valor e eficácia à gestão.

Julga-se que a principal dificuldade sentida ao longo desta pesquisa esteve na obtenção das respostas aos questionários enviados à população em estudo, sendo que o número de respostas obtidas não correspondeu ao número de respostas esperadas, uma vez que se obteve apenas 24 respostas dos Directores de Auditoria Interna e 21 dos Órgãos de Gestão.

No entanto, considera-se ter atingido o objectivo a que esta pesquisa se propôs, dado que foi possível validar as hipóteses de estudo e desta forma, dar resposta à questão inicial desta investigação.

Para finalizar, salienta-se que no decorrer deste trabalho surgiram algumas questões que poderão constituir um desafio para futuras pesquisas, entre elas, a integração da auditoria interna nas pequenas e médias empresas portuguesas, e a importância da cooperação de trabalhos entre os auditores internos e os auditores externos.

BIBLIOGRAFIA

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, D. M. (2005). Gestão de risco e governo das sociedades. *Auditoria Interna*, nº 22, p. 9-13.
- Alves, A. C. (2009). *A Evolução da auditoria interna após a lei sox - impactos indirectos no caso português*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Attie, W. (1988). *Auditoria interna*. (2ª Edição). São Paulo: Atlas.
- Attie, W. (1991). *Auditoria: conceitos e aplicações*. (2ª Edição). São Paulo: Atlas.
- Barbier, E. (1992). *Auditoria interna*. Mem Martins: Edições Cetop.
- Carvalho, A. A. (1995). *Elementos de auditoria*. Gráfica Claret.
- Carvalho, I. (1994). *O sistema de controlo interno*. CESE do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Castanheira, N. (2005). Gestão de risco – da abordagem tradicional à gestão de risco empresarial, *Revisores & Empresas*. Obtido em 11 de Janeiro de 2013, de http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=11.
- COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. (2004). *Enterprise risk management – Integrated framework*.
- COSO – *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*. (1992). *Internal control – Integrated framework*.
- Cruz, M. (2001). *Controlo interno nas empresas*. CESE do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Ferreira, A. (1997). *A Auditoria como instrumento de gestão*. CESE do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Ferreira, A. (2010). *A Gestão de risco aplicada à auditoria interna*. Dissertação do Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Franganito, P. (2010). *Influência das auditorias na tomada de decisão no âmbito da gestão da qualidade das organizações*. Dissertação de Mestrado em Gestão, Universidade Aberta de Coimbra.
- Gil, A. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. Obtido em 12 de Dezembro de 2012, de <http://ayanrafael.files.wordpress.com/2011/08/gil-a-c-mc3a9todos-e-tc3a9cnicas-de-pesquisa-social.pdf>.

- Gomes, E. *A importância do controlo interno*. Obtido em 11 de Janeiro de 2013, de <http://www.jmmsroc.pt/downloads/10anos/11.pdf>.
- Hames, G. (2004). *A Importância da auditoria interna no processo decisório: Uma revisão de literatura*. CESE em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina.
- Hill, M. & Hill, A. (2000). *Inquérito por questionário*. Lisboa: Edições Sílabo.
- IIA – *Institute of Internal Auditors*. (2004). *Standards for the professional practice of internal auditing*.
- IIA – *Institute of Internal Auditors*. (2004). *The role of internal auditing in enterprise-wide risk management*.
- ISO. (2009). *Risk management – Principles and guidelines*. Obtido em 15 de Dezembro de 2012, de http://www.pqm-online.com/assets/files/standards/iso_31000-2009.pdf.
- Lajoso, P. G. (2005). A importância da auditoria interna para a gestão de topo. *Auditoria Interna*, nº 19, p. 10-12.
- Lawrence, B. S. (2003). *The practice of modern internal auditing to Sawyer's internal auditing*. (5ª Edição). The institute of internal auditors.
- Lélis, D. & Mario, P. *Auditoria interna como foco em governança, gestão de riscos e controlo interno: Análise da auditoria interna de uma empresa do sector energético*. Obtido em 3 de Dezembro de 2012, de <http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/98.pdf>.
- Magalhães, M. J., Amaral, P. & Ahmad, I. (2009). *Manual de auditoria interna*. Obtido em 12 de Dezembro de 2012, de http://ns1.ipad.mne.gov.pt/images/stories/Avaliacao/manual_auditoria.pdf.
- Mendes, C. (1999). A redefinição da profissão. *Auditoria Interna*, nº2 , p. 13-18.
- Monteiro, F. (1998). *Auditoria interna*. CESE do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Morais, G. & Martins, I. (1999). *Auditoria interna - função e processo*. Lisboa: Áreas Editora.
- Morais, M. G. (2004). *Como emerge a auditoria interna nas pequenas e médias empresas, em Portugal*. Obtido em 10 de Dezembro de 2012, de <http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/1677/1/Como%20emerge%20a%20auditoria%20interna.pdf>.

- Morais, G. & Martins, I. (2007). *Auditoria Interna*. (2ª Edição). Lisboa: Áreas Editora.
- Nabais, C. (1988). *Noções práticas de auditoria*. Lisboa: Editorial Presença.
- Oliveira, C. (2008). *O que é um processo de gestão comportamental?*. Obtido em 12 de Janeiro de 2012, de [http://cpsol.com.br/website/artigo.asp?cod= 1872 &id=1&id= 4294](http://cpsol.com.br/website/artigo.asp?cod=1872&id=1&id=4294).
- Paço, I. (1997). *O papel do auditor interno no apoio à gestão de topo*. CESE do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Pedrosa, A. C. & Gama, S. M. (2004). *Introdução computacional à probabilidade e estatística*. Porto Editora.
- Pinheiro, J. L. (2005). Auditoria interna – criar sucesso. *Auditoria Interna*, nº 22, p. 4-6.
- Pinto, R. (1997). *Auditoria interna*. CESE do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Pires, J. (2010). *Contributo da auditoria interna na detecção e mitigação de riscos empresariais*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Rego, F. C. (2001). A natureza da auditoria interna e as questões subjacentes à extensão do seu âmbito. *Auditoria Interna*, nº 6, p. 19-20.
- Rodrigues, C. (2005). A Colaboração entre o roc e o auditor interno, *Revisores & Empresas*. Obtido em 11 de Janeiro de 2013, de [http://www.oroc.pt/revista/detalhe _artigo.php?id=12](http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=12).
- Silva, A. S., Vitorino, A., Alves, C. F., Cunha, J. A. & Monteiro, M. A. (2006). *Introdução livro branco sobre o corporate governance em Portugal*. Obtido em 12 de Dezembro de 2012, de http://www.ecgi.org/codes/documents/libro_bianco_cgov_pt.pdf.
- Teixeira, M. (2006). *Contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta de Coimbra.

Anexos

Anexo I – Inquérito dirigido aos directores de Auditoria Interna



O Contributo da Auditoria Interna para uma gestão eficaz - Departamento de Auditoria Interna

O questionário que se segue encontra-se integrado numa investigação para a dissertação de mestrado, que está subordinada ao tema "O Contributo da Auditoria Interna para uma gestão eficaz". As suas respostas são fundamentais para o desenvolvimento desta investigação. Lembro-lhe que será assegurado o anonimato dos seus dados pessoais e das suas respostas.

1 - Quantos auditores compõem o departamento de auditoria interna?

- Apenas 1
- Mais do que 1 mas menos de 5
- Mais de 5

2 - Considera que o número de auditores internos é adequado à organização?

- Sim
- Não

3 - A organização conhece os objectivos do trabalho da auditoria interna?

- Sim
- Não

4 - A auditoria interna possui um manual que contenha as normas e procedimentos aplicáveis a execução dos seus trabalhos?

- Sim
- Não

5 - Os recursos colocados à disposição da actividade de auditoria interna são adequados ao desempenho das suas funções?

- Sim
- Não

6 - Considera que é dada total liberdade e independência a actividade de auditoria interna, no que concerne ao acesso a todas as informações e aspectos relacionados com as áreas a auditar?

- Sim
- Não

7 - Considera que é dada total liberdade e independência aos auditores internos aquando da formulação do relatório de auditoria interna?

- Sim
- Não

8 - Em que áreas actua a actividade de auditoria interna?

- Financeira
- Contabilística
- Qualidade
- Gestão de Risco
- Outra:

9 - O órgão de gestão participou na implementação da actividade de auditoria interna?

- Sim
- Não

10 - O órgão de gestão participou na aprovação e acompanhamento do Plano Anual de Auditoria Interna?

- Sim
- Não

11 - Em alguma ocasião, o órgão de gestão restringiu o alcance da actividade da auditoria interna?

- Nunca
- Poucas Vezes
- Algumas Vezes
- Muitas Vezes
- Sempre

12 - As informações fornecidas pela actividade de auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão dos gestores?

- Nunca
- Poucas Vezes
- Algumas Vezes
- Muitas Vezes
- Sempre

13 - A actividade de auditoria interna acrescentou valor à organização, a nível:

- Da empresa no geral
- Das operações e dos processos
- Da Qualidade
- Financeiro
- Outra:

14 - A actividade de auditoria interna é sujeita a avaliação?

- Nunca
- Poucas Vezes
- Algumas Vezes
- Muitas Vezes
- Sempre

15 - Essa avaliação é de caracter:

- Interno, elaborada periodicamente, por membros do próprio departamento
- Externo, elaborada por pessoas alheias ao departamento de auditoria

Anexo II – Inquérito dirigido aos Órgãos de Gestão

O Contributo da Auditoria Interna para uma gestão eficaz – Órgão de Gestão



O questionário que se segue encontra-se integrado numa investigação para a dissertação de mestrado, que está subordinada ao tema “O Contributo da Auditoria Interna para uma gestão eficaz”.

As suas respostas são fundamentais para o desenvolvimento desta investigação.

Lembro-lhe que será assegurado o anonimato dos seus dados pessoais e das suas respostas.

1 - A organização possui um departamento de auditoria interna na sua estrutura organizacional?

- Sim
- Não

2 - Quantos auditores compõem o departamento de auditoria interna?

- Apenas 1
- Mais do que 1 mas menos que 5
- Mais de 5

3 - Considera que o número de auditores internos é adequado à organização?

- Sim
- Não

4 - A organização conhece os objectivos do trabalho da auditoria interna?

- Sim
- Não

5 - A auditoria interna possui um manual que contenha as normas e procedimentos aplicáveis na execução do seu trabalho?

- Sim
- Não

6 - Considera que é dada total liberdade e independência a actividade de auditoria interna, no que concerne ao acesso a todas as informações e aspectos relacionados com as áreas a auditar?

- Sim
- Não

7 - Considera que é dada total liberdade e independência aos auditores internos aquando da formulação do relatório de auditoria interna?

- Sim
- Não

8 - Na estrutura organizacional, o departamento de auditoria interna é subordinado hierarquicamente ao:

- Conselho de Administração
- Director Geral
- Comité de Auditoria
- Outra:

9 - O órgão de gestão concordou com a implementação da actividade de auditoria interna?

- Sim
- Não

10 - O órgão de gestão participou na implementação da actividade de auditoria interna?

- Sim
- Não

11 - O órgão de gestão participou na aprovação e acompanhamento do Plano Anual de Auditoria Interna?

- Sim
- Não

12 - Em que áreas actua a actividade de auditoria interna?

- Financeira
- Contabilística
- Qualidade
- Gestão de Risco
- Outra:

13 - Considera que a actividade de auditoria interna, como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno, e das normas e procedimentos aplicáveis, é vista com:

- Grande importância
- Média importância
- Baixa importância

14 - Considera que a actividade de auditoria interna contribui para a detecção e mitigação dos riscos de uma forma:

- Irrelevante
- Relevante
- Muito relevante
- Indispensável

15 - As informações fornecidas pela actividade de auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão dos gestores?

- Nunca
- Poucas Vezes
- Algumas Vezes
- Muitas Vezes
- Sempre

16 - Considera que a actividade de auditoria interna aumenta a credibilidade dos processos e das operações da organização?

- Sim
- Não

17 - Considera que a actividade de auditoria interna aumenta a responsabilidade social da organização?

- Sim
- Não

18 - A actividade de auditoria interna acrescenta valor à organização, a nível:

- Da empresa no geral
- Das operações e dos processos
- Da Qualidade
- Financeiro
- Outra:

19 - A actividade de auditoria interna é sujeita a avaliação?

- Nunca
- Poucas Vezes
- Algumas Vezes
- Muitas Vezes
- Sempre

20 - Entende que os resultados finais dos trabalhos de auditoria interna:

- Não atendem às necessidades
- Atendem às necessidades
- Excedem satisfatoriamente as necessidades
- Satisfazem plenamente

Anexo III – Conteúdo do e-mail dirigido aos inquiridos

Exmos Senhores,

Encontro-me a realizar uma dissertação, no âmbito do mestrado em Auditoria, aprovado pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, cujo tema é “O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz”.

Deste modo, gostaria de solicitar a preciosa colaboração de V. Ex^a, ao preencher dois pequenos questionários: um a ser preenchido pelo director do departamento de Auditoria Interna, e outro, pelo órgão de gestão, através dos links abaixo indicados.

- Directório para o questionário a ser preenchido pelo director do departamento de Auditoria Interna:
<https://docs.google.com/spreadsheet/viewform?formkey=dFJ1aHgwOTVkc0piZWVFWFVwTTB5NIE6MQ>
- Directório para o questionário a ser preenchido pelo Órgão de Gestão:
<https://docs.google.com/spreadsheet/viewform?formkey=dEZ5SF9UYTM5U0gxVXdqOVd0YjhIRHc6MQ>

Sendo as suas respostas, para fins meramente estatísticos e de investigação, será garantido o seu anonimato, ficando eu, ao inteiro dispor de V. Exas para qualquer esclarecimento que considerem necessário.

Agradeço, desde já, a vossa compreensão e disponibilidade.

Com os melhores cumprimentos,

Sara Rodrigues

Anexo IV – Listagem das empresas inquiridas

Ranking	Empresa	Vol. de Negócios 2010 (€)	Crescimento de Vol. Neg 09/10
1	PETRÓLEOS DE PORTUGAL - PETROGAL, S.A.	8.252.916.144	26,10%
2	EDP SERVIÇO UNIVERSAL, S.A	4.099.832.000	-13,10%
3	MODELO CONTINENTE - HIPERMERCADOS, S.A.	3.132.435.417	2,80%
4	PINGO-DOCE - DISTRIBUIÇÃO ALIMENTAR, S.A.	2.985.314.484	11,50%
5	TRANSPORTES AÉREOS PORTUGUESES, S.A.	2.122.903.680	12,40%
6	BP PORTUGAL - COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES, S.A.	1.922.223.000	6,50%
7	REPSOL PORTUGUESA, S.A.	1.843.489.137	28,90%
8	PT COMUNICAÇÕES, S.A.	1.797.273.768	-0,20%
9	VOLKSWAGEN AUTOEUROPA, LDA.	1.646.507.871	26,70%
10	EP - ESTRADAS DE PORTUGAL, S.A.	1.629.601.254	185,70%
11	WELLAX FOOD LOGISTICS - COM.PRODUTOS ALIMENTARES, SOC. UNIPessoal, LDA.	1.536.796.299	
12	COMPANHIA PORTUGUESA DE HIPERMERCADOS, S.A.	1.446.630.361	7,10%
13	TMN - TELECOMUNICAÇÕES MÓVEIS NACIONAIS S.A.	1.376.495.700	-8,20%
14	VODAFONE PORTUGAL - COMUNICAÇÕES PESSOAIS, S.A.	1.315.049.278	-6,10%
15	CEPSA - PORTUGUESA PETRÓLEOS, S.A.	1.276.551.520	29,80%
16	NAMISA EUROPE, UNIPessoal, LDA.	1.268.600.268	149,90%
17	MOTA-ENGIL - ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO, S.A.	1.168.376.670	-4,90%
18	DIA PORTUGAL - SUPERMERCADOS, SOCIEDADE UNIPessoal, LDA.	819.532.695	-0,20%
19	TEIXEIRA DUARTE - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.	727.550.047	3,10%
20	THE SWATCH GROUP (EUROPA) - SOCIEDADE UNIPessoal, S.A.	707.825.492	18,50%
21	ZON TV CABO PORTUGAL, S.A.	700.734.924	3,20%
22	LACTOGAL - PRODUTOS ALIMENTARES, S.A.	682.195.712	-0,60%
23	SIVA - SOCIEDADE DE IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS, S.A.	658.673.708	19,30%
24	SOPORCEL - SOCIEDADE PORTUGUESA DE PAPEL, S.A.	635.188.519	3,30%

25	SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES SOARES DA COSTA, S.A.	626.544.465	4,90%
26	ZAGOPE - CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA, S.A.	625.234.881	8,70%
27	CONTINENTAL MABOR - INDÚSTRIA DE PNEUS, S.A.	597.237.055	26,80%
28	CTT - CORREIOS DE PORTUGAL, S.A.	593.195.504	-3,30%
29	BOSCH CAR MULTIMEDIA PORTUGAL, S.A.	586.897.199	43,70%
30	OCP PORTUGAL - PRODUTOS FARMACÊUTICOS, S.A.	574.416.883	1,00%
31	ALLIANCE HEALTHCARE, S.A.	570.180.150	-9,60%
32	RENAULT PORTUGAL, S.A.	520.102.657	11,40%
33	BRISA - AUTO ESTRADAS DE PORTUGAL, S.A.	505.222.977	-5,90%
34	REAGRO - IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO, S.A.	486.340.424	6,10%
35	MERCEDES BENZ PORTUGAL, S.A.	482042945	24,20%
36	UNICER - BEBIDAS, S.A	458.856.997	1,70%
37	UDIFAR II DISTRIBUIÇÃO FARMACÊUTICA, S.A.	454.580.251	-7,80%
38	NESTLÉ PORTUGAL, S.A.	437.898.188	-15,30%
39	MAKRO CASH & CARRY PORTUGAL, S.A.	418.697.178	-9,00%
40	SOMINCOR - SOCIEDADE MINEIRA DE NEVES - CORVO S.A.	413.834.249	28,90%
41	EL CORTE INGLÊS - GRANDES ARMAZÉNS, S.A.	408.103.347	1,80%
42	NETJETS - TRANSPORTES AÉREOS,S.A.	393.462.595	
43	DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS - PORTUGAL, S.A	386.574.911	23,70%
44	BMW PORTUGAL, LDA.	378.674.050	24,50%
45	PERDIGÃO EUROPE - SOCIEDADE UNIPESSOAL, LDA.	375.773.245	2,00%
46	EFACEC ENGENHARIA E SISTEMAS, S.A.	361.686.405	287,70%
47	PEUGEOT CITROEN AUTOMÓVEIS PORTUGAL, S.A.	351.194.035	30,40%
48	SN SEIXAL - SIDERURGIA NACIONAL, S.A.	350.870.638	18,50%
49	TURBOGÁS - PRODUTORA ENERGÉTICA, S.A.	346.847.362	5,90%
50	ILIDIO MOTA - PETRÓLEOS E DERIVADOS, LDA	342.066.505	39,80%
51	ANA - AEROPORTOS DE PORTUGAL, S.A.	338.800.215	6,40%

52	CELULOSE BEIRA INDUSTRIAL (CELBI), S.A.	330.296.587	136,20%
53	TOYOTA CAETANO PORTUGAL, S.A.	328.425.815	11,40%
54	SCC - SOCIEDADE CENTRAL DE CERVEJAS E BEBIDAS, S.A	325.281.608	-15,30%
55	CSN EUROPE, LDA	324.838.981	-9,50%
56	SAMSUNG - ELECTRÓNICA PORTUGUESA, S.A.	324.196.364	9,60%
57	COOPROFAR-COOPERATIVA DOS PROPRIETARIOS DE FARMÁCIA, C.R.L.	320.708.705	7,70%
58	REN - REDE ELÉCTRICA NACIONAL, S.A.	319.042.697	-66,10%
59	NOVELIS MADEIRA, UNIPessoal, LDA	316.885.020	162,70%
60	ASCENDI DOURO, ESTRADAS DO DOURO INTERIOR, S.A	312.611.567	
61	SOMAGUE - ENGENHARIA, S.A.	311.252.084	-21,30%
62	SN MAIA - SIDERÚRGIA NACIONAL, S.A.	310.206.105	21,60%
63	CIMPOR - INDUSTRIA DE CIMENTOS, S.A	306.586.480	-0,60%
64	SECIL - COMPANHIA GERAL DE CAL E CIMENTO, S.A.	305.310.157	0,20%
65	FNAC PORTUGAL - ACTIV.CULT.DIST.LIVROS,DISCOS, MULT.PROD.TÉCNICOS, LDA	305.166.488	5,50%
66	SOVENA OILSEEDS PORTUGAL, S.A	289.039.927	28,40%
67	OPWAY - ENGENHARIA, S.A.	282.796.044	-15,10%
68	GENERAL MOTORS PORTUGAL, LDA.	279.756.984	85,20%
69	CPCDI - COMP.PORTUGUESA COMPUTADORES -DIST.PRODUTOS INFORMÁTICOS, S.A.	274.534.178	-11,70%
70	VIAGENS ABREU, S.A.	273.245.445	18,70%
71	ENERCON GMBH - SUCURSAL EM PORTUGAL	272.324.962	-32,60%
72	CENIBRA - INTERNACIONAL - SERVIÇOS E COMÉRCIO SOCIEDADE UNIPessoal, LDA	269.609.996	73,20%
73	MSF - ENGENHARIA, S.A.	265.732.506	20,20%
74	TABAQUEIRA II, S.A	264.991.821	0,60%
75	EDIFER - CONSTRUÇÕES PIRES COELHO & FERNANDES, S.A	259.128.907	-4,70%
76	BA VIDRO, S.A.	257.808.266	7,70%
77	ZARA PORTUGAL - CONFECÇÕES, UNIPessoal, LDA	255.825.776	4,80%
78	CONDURIL - ENGENHARIA, S.A.	244.564.863	1,80%

79	COMPANHIA IBM PORTUGUESA, S.A.	244.032.000	-9,90%
80	PRIO ENERGY, S.A	241.913.671	38,60%
81	CP - COMBOIOS DE PORTUGAL, EPE	238.502.999	-9,50%
82	FAURÉCIA - ASSENTOS DE AUTOMÓVEL, LDA	237.279.896	13,80%
83	SPDAD - SOC.PORTUGUESA PROD.DISTRIBUIÇÃO ARTIGOS DESPORTO, UNIP.LDA.	224.454.123	3,30%
84	TRANSPORTES FREITAS, LDA.	223.033.846	9,00%
85	JP SÁ COUTO, S.A	222.300.514	-20,60%
86	CAETANO - BAVIERA - COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, S.A.	222.068.395	10,20%
87	MEGASA - COMÉRCIO DE PRODUTOS SIDERÚRGICOS, LDA.	221.704.791	-0,40%
88	SUMOL + COMPAL, MARCAS, S.A	220.241.935	-5,00%
89	FIAT GROUP AUTOMOBILES PORTUGAL, S.A.	216.034.006	5,60%
90	AMORIM & IRMÃOS, S.A	212.189.069	16,60%
91	CABELTE - CABOS ELÉCTRICOS E TELEFÓNICOS, S.A.	207.633.024	38,90%
92	VASP - DISTRIBUIDORA DE PUBLICAÇÕES, S.A.	201.323.729	-5,10%
93	CHARVILLE - CONSULTORES E SERVIÇOS, LDA	197.668.558	-33,90%
94	ENDESA ENERGIA S A SUCURSAL PORTUGAL	195.212.983	
95	UNITED EUROPEAN CAR CARRIERS, UNIPESSOAL LDA	194.991.137	13,00%
96	MONTEADRIANO - ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO, S.A	193.638.705	32,90%
97	EUROPA&C KRAFT VIANA, S.A	193.267.594	44,00%
98	CME - CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO ELECTROMECHANICA, S.A.	190.871.024	-10,50%
99	EDA - ELECTRICIDADE DOS AÇORES, S.A.	189.498.694	30,80%
100	BOTELHO & RODRIGUES, LDA.	188.972.572	5,10%
101	AELO - AUTO-ESTRADAS DO LITORAL OESTE, S.A.	188.693.683	
102	AFAVIAS - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.	187.549.126	16,60%
103	REFRIGE - SOCIEDADE INDUSTRIAL DE REFRIGERANTES, S.A	187.379.203	-0,60%
104	SEAT PORTUGAL - UNIPESSOAL, LDA.	186.900.190	51,40%
105	NOVARTIS FARMA - PRODUTOS FARMACÊUTICOS, SA.	186.493.131	7,30%

106	RÁDIO E TELEVISÃO DE PORTUGAL, S.A.	185.313.645	-0,90%
107	MANUEL RUI AZINHAIS NABEIRO, LDA	183.709.920	-5,30%
108	RÁDIO POPULAR - ELECTRODOMÉSTICOS, S.A.	182.860.966	0,40%
109	LG ELECTRONICS PORTUGAL, S.A	178.675.617	13,00%
110	SPLA - SOCIEDADE PORTUGUESA DE LEILÕES DE AUTOMÓVEIS,S.A.	177.753.438	1,90%
111	ESTORIL SOL (III) - TURISMO ANIMAÇÃO E JOGO S.A.	175.230.133	-2,00%
112	ADP FERTILIZANTES, S.A.	175.204.924	65,50%
113	EEM - EMPRESA DE ELECTRICIDADE DA MADEIRA, S.A	174.149.255	14,20%
114	BOURBON OFFSHORE INTEROIL SHIPPING - NAVEGAÇÃO, LDA.	172.485.358	12,40%
115	CONSTRUTORA ABRANTINA, S.A.	170.703.607	21,80%
116	ROCHE FARMACEUTICA QUIMICA, LDA	170.583.949	2,90%
117	AGROS - UNIÃO COOP.PROD.LEITE ENTRE DOURO MINHO TRÁS-OS-MONTES, UCRL.	170.575.536	-2,80%
118	TEJO ENERGIA - PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELECTRICA S.A.	170.040.000	-24,60%
119	SIC - SOCIEDADE INDEPENDENTE DE COMUNICAÇÃO, S.A.	169.113.742	12,90%
120	L'OREAL PORTUGAL - UNIPessoal, LDA.	165.884.621	1,20%
121	MERCK SHARP & DOHME, LDA.	165.541.573	-10,50%
122	GENERAL CABLE CELCAT - ENERGIA E TELECOMUNICAÇÕES, S.A.	165.441.177	19,10%
123	LENA - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.	165.433.938	-22,30%
124	FERROSTAAL, LDA	164.371.607	154,20%
125	SATA INTERNACIONAL - SERVIÇOS E TRANSPORTES AÉREOS, S.A.	160.780.354	8,20%
126	SPORT TV PORTUGAL,S.A.	158.250.207	8,30%
127	INSCO - INSULAR DE HIPERMERCADOS, S.A.	157.055.469	2,40%
128	CASAIS - ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO, S.A.	156.967.971	-8,20%
129	LALIB - GESTÃO E INVESTIMENTOS LDA	156.941.917	31,90%
130	SAFE BAG - INDÚSTRIA COMPONENTES SEGURANÇA AUTOMÓVEL, S.A.	155.479.337	15,90%
131	PROSEGUR - COMPANHIA DE SEGURANÇA, UNIPessoal, LDA	153.179.968	19,50%
132	MOVIFLOR - COMÉRCIO DE MOBILIÁRIO, S.A.	151.849.869	7,40%

133	COMPANHIA INDUSTRIAL DE RESINAS SINTÉTICAS CIRES, LDA.	151.610.454	43,10%
134	LUSOSIDER - AÇOS PLANOS, S.A	151.530.097	53,60%
135	TALTA - TRADING E MARKETING, SOCIEDADE UNIPessoal, LDA.	150.531.346	292,60%
136	LEASE PLAN PORTUGAL - COM. ALUGUER AUTOMÓVEIS EQUIPAMENTOS, UNIP. LDA	149.595.823	12,70%
137	EPAL - EMPRESA PORTUGUESA DAS ÁGUAS LIVRES, S.A.	147.454.719	-1,10%
138	FERPINTA - INDUSTRIAS DE TUBOS DE AÇO DE FERNANDO PINHO TEIXEIRA,S.A.	145.606.494	39,10%
139	BAYER PORTUGAL, S.A.	141.241.864	1,10%
140	RANDSTAD RECURSOS HUMANOS, EMP. DE TRABALHO TEMPORÁRIO, S.A.	140.752.999	17,30%
141	ALVES RIBEIRO, S.A.	140.299.103	54,30%
142	DANONE PORTUGAL, S.A.	139.669.443	-18,70%
143	LUSIAVES - INDÚSTRIA E COMÉRCIO AGRO-ALIMENTAR, S.A.	138.652.310	26,70%
144	PETROIBÉRICA - SOCIEDADE DE PETRÓLEOS IBERO LATINO, S.A.	137.041.274	36,60%
145	STAPLES PORTUGAL - EQUIPAMENTO DE ESCRITÓRIO, S.A.	135.476.019	-1,10%
146	TVI - TELEVISÃO INDEPENDENTE, S.A.	135.034.787	-0,40%
147	LFP - LOJAS FRANCAS DE PORTUGAL, S.A.	134.056.333	12,50%
148	SOGRAPE VINHOS, S.A.	133.360.153	4,40%
149	GROHE PORTUGAL, COMPONENTES SANITÁRIOS, LDA.	132.274.262	21,00%
150	COLEP PORTUGAL, S.A.	132.036.905	8,00%
151	DEFIANTE FARMACÊUTICA, S.A.	131.905.073	89,30%
152	VIATEL - TECNOLOGIA DE COMUNICAÇÕES, S.A.	130.691.222	9,30%
153	NOKIA SIEMENS NETWORKS PORTUGAL, S.A.	129.552.618	-16,00%
154	MITSUBISHI FUSO TRUCK EUROPE - SOCIEDADE EUROPEIA DE AUTOMÓVEIS, S.A.	129.247.287	64,10%
155	ERICSSON - TELECOMUNICAÇÕES, LDA.	129.096.567	-7,80%
156	LUÍS SIMÕES LOGÍSTICA INTEGRADA, S.A.	128.579.204	76,30%
157	FERROVIAL AGROMAN S.A.	127.915.441	36,10%
158	ALVES BANDEIRA & CIA, LDA	125.961.168	11,80%
159	PREH PORTUGAL, LDA.	125.571.154	57,00%

160	ALCATEL - LUCENT PORTUGAL, S.A.	124.272.833	-2,40%
161	ABBOTT LABORATÓRIOS, LDA.	124.252.293	-10,80%
162	JORGE SÁ, S.A	123.566.043	-5,80%
163	SANTOS BAROSA - VIDROS, S.A.	122.732.666	-1,50%
164	COFICAB PORTUGAL - COMPANHIA DE FIOS E CABOS, LDA.	121.381.020	65,10%
165	OGMA - INDÚSTRIA AERONÁUTICA DE PORTUGAL, S.A.	120.376.452	-17,80%
166	ESCALA BRAGA - SOCIEDADE GESTORA DO ESTABELECIMENTO, S.A.	119.731.828	232,30%
167	NEPHROCARE PORTUGAL, S.A.	119.326.868	53,10%
168	TETRA PAK PORTUGAL - SISTEMAS DE EMBALAGEM TRATAMENTO P/ALIMENTOS, S.A	118.947.457	1,70%
169	FDO - CONSTRUÇÕES, S.A.	118.372.349	-18,80%
170	SANOFI - AVENTIS - PRODUTOS FARMACÊUTICOS, LDA.	118.278.521	-17,20%
171	GLAXOSMITHKLINE - PRODUTOS FARMACÊUTICOS, LDA.	117.753.907	-13,80%
172	LOGICATI PORTUGAL, S.A.	117.474.849	-2,10%
173	BRISA O&M, S.A	117.464.834	627,80%
174	SECURITAS - SERVIÇOS E TECNOLOGIA DE SEGURANÇA, S.A.	115.041.669	1,50%
175	SAS AUTOSYSTEMTECHNIK DE PORTUGAL UNIPessoal, LDA	114.744.215	26,90%
176	PT CONTACT - TELEMARKETING E SERVIÇOS DE INFORMAÇÃO, S.A.	114.404.182	34,40%
177	SCUTVIAS - AUTO ESTRADAS DA BEIRA INTERIOR, S.A.	114.268.296	0,90%
178	C & A MODAS, UNIPessoal, LDA	114.212.829	2,50%
179	AUTO INDUSTRIAL, S.A.	114.139.158	32,10%
180	MRG - ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO, S.A.	113.560.039	30,10%
181	ENSUL MECI - GESTÃO DE PROJECTOS DE ENGENHARIA, S.A	113.356.550	-16,50%
182	GERTAL - COMPANHIA GERAL DE RESTAURANTES E ALIMENTAÇÃO, S.A.	111.254.375	8,30%
183	CONSTRUÇÕES GABRIEL A.S. COUTO, S.A.	110.408.895	17,40%
184	BETÃO LIZ, S.A.	110.315.093	0,50%
185	FISIPE - FIBRAS SINTÉTICAS DE PORTUGAL, S.A.	110.313.616	32,10%
186	MARTIFER SOLAR S.A.	110.289.084	46,90%

187	RIBERALVES - COMERCIO E INDUSTRIA DE PRODUTOS ALIMENTARES, S.A.	110.277.351	6,50%
188	WAYFIELD - TRADING INTERNACIONAL, S.A.	109.874.000	-45,40%
189	RAÇÕES VALOURO, S.A.	106.623.096	-9,00%
190	GALLO WORLDWIDE, LDA.	106.514.360	-4,90%
191	MERCAUTO - METALOMECANICA DE REPAR. E CONSTRUÇÃO DE AUTOMOVEIS, LDA.	106.502.633	23,70%
192	CIN - CORPORAÇÃO INDUSTRIAL DO NORTE, S.A	106.247.442	5,50%
193	SOLVERDE - SOCIEDADE INVESTIMENTOS TURISTICOS DA COSTA VERDE, S.A	106.145.300	3,20%
194	DOW PORTUGAL - PRODUTOS QUIMICOS, SOCIEDADE UNIPessoal, LDA	105.592.988	4,80%
195	CONSTANTINO FERNANDES OLIVEIRA & FILHOS, S.A.	104.901.469	61,90%
196	TECNOVIA - SOCIEDADE DE EMPREITADAS, S.A.	104.728.687	-10,40%
197	FAPRICELA - INDÚSTRIA DE TREFILARIA, S.A.	104.069.015	9,00%
198	RENOVA - FÁBRICA DE PAPEL DO ALMONDA, S.A.	103.920.000	-11,50%
199	ACEMBEX - COMÉRCIO E SERVIÇOS, LDA.	103.642.686	-3,30%
200	MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY (PORTUGAL) - AGENTES DE NAVEGAÇÃO, S.A	103.286.587	38,10%

Anexo V – Respostas ao inquérito dirigido aos directores de Auditoria Interna

Carimbo de data/hora	1 - Quantos auditores compõem o departamento de auditoria interna?	2 - Considera que o número de auditores internos é adequado à organização?	3 - A organização conhece os objectivos do trabalho da auditoria interna?	4 - A auditoria interna possui um manual que contenha as normas e procedimentos aplicáveis a execução dos seus trabalhos?	5 - Os recursos colocados à disposição da actividade de auditoria interna são adequados ao desempenho das suas funções?	6 - Considera que é dada total liberdade e independência a actividade de auditoria interna, no que concerne ao acesso a todas as informações e aspectos relacionados com as áreas a auditar?	7 - Considera que é dada total liberdade e independência aos auditores internos aquando da formulação do relatório de auditoria interna?
9-7-2012 9:21:23	Mais de 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
9-7-2012 12:23:21	Mais de 5			Sim	Sim	Sim	Sim
9-10-2012 12:35:19	Mais do que 1 mas menos de 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Não	Sim
9-10-2012 15:51:27	Apenas 1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
9-10-2012 15:54:48	Mais do que 1 mas menos de 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
9-10-2012 22:03:59	Apenas 1	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
9-11-2012 7:44:57	Mais do que 1 mas menos de 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
9-14-2012 12:55:27	Mais do que 1 mas menos de 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
9-24-2012 17:23:48	Mais do que 1 mas menos de 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
9-25-2012 9:40:03	Apenas 1	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim
9-25-2012 12:29:08	Apenas 1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

9-25-2012 19:04:11	Mais do que 1 mas menos de 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
9-27-2012 10:13:36	Apenas 1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
9-30-2012 22:10:58	Mais de 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
10-17-2012 17:15:29	Apenas 1	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
10-17-2012 17:53:04	Apenas 1	Sim	Não	Não	Sim	Sim	Sim
10-18-2012 11:07:53	Apenas 1	Sim	Não	Sim	Sim	Sim	Sim
10-18-2012 11:27:59	Mais do que 1 mas menos de 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
10-18-2012 15:58:34	Mais do que 1 mas menos de 5	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
10-18-2012 16:16:27	Mais de 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
10-22-2012 12:25:00	Mais do que 1 mas menos de 5	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
10-24-2012 11:15:35	Mais de 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
10-26-2012 11:35:15	Mais de 5	Não	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
11-5-2012 16:50:13	Mais do que 1 mas menos de 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

8 - Em que áreas actua a actividade de auditoria interna?	9 - O órgão de gestão participou na implementação da actividade de auditoria interna?	10 - O órgão de gestão participou na aprovação e acompanhamento do Plano Anual de Auditoria Interna?	11 - Em alguma ocasião, o órgão de gestão restringiu o alcance da actividade da auditoria interna?	12 - As informações fornecidas pela actividade de auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão dos gestores?	13 - A actividade de auditoria interna acrescentou valor à organização, a nível:	14 - A actividade de auditoria interna é sujeita a avaliação?	15 - Essa avaliação é de caracter:
Qualidade	Sim	Sim	Nunca	Muitas Vezes	Da empresa no geral	Sempre	Externo, elaborada por pessoas alheias ao departamento de auditoria
Financeira	Sim	Sim	Nunca	Algumas Vezes	Das operações e dos processos	Muitas Vezes	Interno, elaborada periodicamente, por membros do próprio departamento
Financeira	Sim	Sim	Nunca	Algumas Vezes	Da empresa no geral	Algumas Vezes	Externo, elaborada por pessoas alheias ao departamento de auditoria
Qualidade	Sim	Sim	Nunca	Muitas Vezes	Da empresa no geral	Muitas Vezes	Interno, elaborada periodicamente, por membros do próprio departamento
Financeira	Não	Não	Nunca	Algumas Vezes	Das operações e dos processos	Sempre	Externo, elaborada por pessoas alheias ao departamento de auditoria

Financeira	Sim	Sim	Nunca	Muitas Vezes	Das operações e dos processos	Sempre	Externo, elaborada por pessoas alheias ao departamento de auditoria
Corporate e Negócios	Sim	Sim	Nunca	Sempre	Da empresa no geral	Sempre	Interno, elaborada periodicamente, por membros do próprio departamento
Todas as acima mencionadas mais área operacional	Sim	Sim	Nunca	Muitas Vezes	Da empresa no geral	Sempre	Externo, elaborada por pessoas alheias ao departamento de auditoria
Gestão de Risco	Sim	Sim	Nunca	Muitas Vezes	Da empresa no geral	Muitas Vezes	Interno, elaborada periodicamente, por membros do próprio departamento
Financeira	Sim	Não	Nunca	Sempre	Da empresa no geral	Sempre	Interno, elaborada periodicamente, por membros do próprio departamento
Financeira	Sim	Sim	Nunca		Da empresa no geral	Algumas Vezes	Interno, elaborada periodicamente, por membros do próprio departamento
Gestão de Risco	Sim	Sim	Nunca	Muitas Vezes	Das operações e dos processos	Poucas Vezes	Interno, elaborada periodicamente, por membros do próprio departamento

Qualidade	Sim	Sim	Nunca	Sempre	Das operações e dos processos	Sempre	Externo, elaborada por pessoas alheias ao departamento de auditoria
Financeira, Operacional, gestão de risco	Sim	Sim	Nunca	Algumas Vezes		Algumas Vezes	Interno, elaborada periodicamente, por membros do próprio departamento
Financeira	Sim	Sim	Nunca	Algumas Vezes	Da empresa no geral	Algumas Vezes	Externo, elaborada por pessoas alheias ao departamento de auditoria
Contabilística	Sim	Sim	Nunca	Algumas Vezes	Das operações e dos processos	Nunca	Interno, elaborada periodicamente, por membros do próprio departamento
Gestão de Risco	Não	Não	Poucas Vezes	Algumas Vezes	Das operações e dos processos	Algumas Vezes	Externo, elaborada por pessoas alheias ao departamento de auditoria
Todas	Sim	Sim	Nunca	Sempre	Todas	Sempre	Externo, elaborada por pessoas alheias ao departamento de auditoria
Financeira	Sim	Sim	Nunca	Algumas Vezes	Das operações e dos processos	Algumas Vezes	Externo, elaborada por pessoas alheias ao departamento de auditoria

Qualidade	Não	Não	Nunca	Muitas Vezes	Da empresa no geral	Sempre	Externo, elaborada por pessoas alheias ao departamento de auditoria
Gestão de Risco	Sim	Sim	Nunca	Algumas Vezes	Das operações e dos processos	Algumas Vezes	Externo, elaborada por pessoas alheias ao departamento de auditoria
Qualidade	Não	Não	Nunca	Algumas Vezes	Da Qualidade	Sempre	Interno, elaborada periodicamente, por membros do próprio departamento
Qualidade	Sim	Sim	Nunca	Muitas Vezes	Da Qualidade	Muitas Vezes	Interno, elaborada periodicamente, por membros do próprio departamento
Gestão de Risco	Sim	Sim	Nunca	Algumas Vezes	Das operações e dos processos	Poucas Vezes	Interno, elaborada periodicamente, por membros do próprio departamento

Anexo VI - Respostas ao inquérito dirigido aos Órgãos de Gestão

	1 - A organização possui um departamento de auditoria interna na sua estrutura organizacional?	2 - Quantos auditores compõem o departamento de auditoria interna?	3 - Considera que o número de auditores internos é adequado à organização?	4 - A organização conhece os objectivos do trabalho da auditoria interna?	5 - A auditoria interna possui um manual que contenha as normas e procedimentos aplicáveis na execução do seu trabalho?	6 - Considera que é dada total liberdade e independência a actividade de auditoria interna, no que concerne ao acesso a todas as informações e aspectos relacionados com as áreas a auditar?	7 - Considera que é dada total liberdade e independência aos auditores internos aquando da formulação do relatório de auditoria interna?
9-7-2012 9:23:50	Sim	Mais de 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
9-10-2012 10:03:36	Sim	Apenas 1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
9-10-2012 15:54:13	Sim	Apenas 1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
9-11-2012 7:47:24	Sim	Mais do que 1 mas menos que 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
9-12-2012 10:13:02	Não						
9-14-2012 14:50:14	Sim	Mais do que 1 mas menos que 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
9-24-2012 17:26:27	Sim	Mais do que 1 mas menos que 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
9-25-2012 12:30:17	Sim	Apenas 1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
9-25-2012 12:48:03	Não						
10-7-2012 19:42:59	Sim	Mais de 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
10-17-2012 17:12:56	Sim	Apenas 1	Sim	Sim	Não	Sim	Sim

10-18-2012 10:31:22	Não						
10-18-2012 11:11:19	Não	Apenas 1	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
10-18-2012 11:32:40	Sim	Mais do que 1 mas menos que 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
10-18-2012 16:18:04	Sim	Mais de 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
10-24-2012 11:20:11	Não	Mais de 5	Sim	Sim	Sim	Sim	
10-24-2012 15:08:14	Sim	Apenas 1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
10-24-2012 15:42:38	Sim	Mais do que 1 mas menos que 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
10-25-2012 11:18:34	Não	Apenas 1	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
10-25-2012 17:23:45	Sim	Mais de 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
10-25-2012 19:29:10	Sim	Mais do que 1 mas menos que 5	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim

8 - Na estrutura organizacional, o departamento de auditoria interna é subordinado hierarquicamente ao:	9 - O órgão de gestão concordou com a implementação da actividade de auditoria interna?	10 - O órgão de gestão participou na implementação da actividade de auditoria interna?	11 - O órgão de gestão participou na aprovação e acompanhamento do Plano Anual de Auditoria Interna?	12 - Em que áreas actua a actividade de auditoria interna?	13 - Considera que a actividade de auditoria interna, como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno, e das normas e procedimentos aplicáveis, é vista com:	14 - Considera que a actividade de auditoria interna contribui para a detecção e mitigação dos riscos de uma forma:
Director Geral	Sim	Sim	Sim	Qualidade	Grande importância	Indispensável
Conselho de Administração	Sim	Sim	Sim	Gestão de Risco	Grande importância	Relevante
Comité de Auditoria	Sim	Sim	Sim	Qualidade	Média importância	Relevante
Direcção Financeira	Sim	Sim	Sim	Corporate e Negócios	Grande importância	Muito relevante
Secretário-Geral/Comissão Executiva	Sim	Sim	Sim	Todas	Grande importância	Muito relevante
Comité de Auditoria	Sim	Sim	Sim	Gestão de Risco	Grande importância	Indispensável
Comité de Auditoria	Sim	Sim	Sim	Qualidade	Média importância	Relevante
Director Qualidade, Segurança, Ambiente	Sim	Sim	Sim	Ambiente, Segurança	Média importância	Muito relevante
Director Geral	Sim	Não	Sim	Financeira	Grande importância	Relevante
Director Geral	Sim	Não	Não	Gestão de Risco	Média importância	Relevante
Conselho de Administração/Diretor Geral/Comissão de Auditoria	Sim	Sim	Sim	Todas	Grande importância	Muito relevante
Conselho de	Sim	Não	Não	Qualidade	Grande importância	Muito relevante

Administração						
Não existe Departamento. Existe uma bolsa de auditores de várias áreas da Empresa e que são coordenados pelo Gestor do Sistema QAS	Sim	Não	Não	Qualidade	Média importância	Relevante
Comité de Auditoria	Sim	Sim	Sim	Gestão de Risco	Grande importância	Indispensável
Comité de Auditoria	Sim	Sim	Sim	Qualidade	Grande importância	Muito relevante
Director Geral	Sim	Sim	Não	Financeira	Média importância	Relevante
Conselho de Administração	Sim	Sim	Sim	Qualidade	Grande importância	Indispensável
Comissão executiva	Sim	Sim	Sim	Financeira	Grande importância	Muito relevante

15 - As informações fornecidas pela actividade de auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão dos gestores?	16 - Considera que a actividade de auditoria interna aumenta a credibilidade dos processos e das operações da organização?	17 - Considera que a actividade de auditoria interna aumenta a responsabilidade social da organização?	18 - A actividade de auditoria interna acrescenta valor à organização, a nível:	19 - A actividade de auditoria interna é sujeita a avaliação?	20 - Entende que os resultados finais dos trabalhos de auditoria interna:
Muitas Vezes		Sim	Da empresa no geral	Sempre	Satisfazem plenamente
Algumas Vezes	Sim	Sim	Das operações e dos processos	Poucas Vezes	Atendem às necessidades
Algumas Vezes	Sim	Sim	Da empresa no geral	Muitas Vezes	Atendem às necessidades
Sempre	Sim	Sim	Todas as anteriores	Sempre	Satisfazem plenamente
Muitas Vezes	Sim	Sim	Da empresa no geral	Sempre	Excedem satisfatoriamente as necessidades
Muitas Vezes	Sim	Sim	Da empresa no geral	Muitas Vezes	Satisfazem plenamente
Algumas Vezes	Sim	Sim	Da empresa no geral	Algumas Vezes	Atendem às necessidades
Muitas Vezes	Sim	Sim	Da Qualidade	Algumas Vezes	Atendem às necessidades
Algumas Vezes	Sim	Não	Da empresa no geral	Algumas Vezes	Atendem às necessidades
Algumas Vezes	Sim	Não	Das operações e dos processos	Poucas Vezes	Não atendem às necessidades

Sempre	Sim	Sim	Todas	Sempre	Atendem às necessidades
Muitas Vezes	Sim	Sim	Da empresa no geral	Sempre	Satisfazem plenamente
Algumas Vezes	Sim	Sim	Da Qualidade	Sempre	Atendem às necessidades
Muitas Vezes	Sim	Sim	Da empresa no geral	Sempre	Excedem satisfatoriamente as necessidades
Muitas Vezes	Sim	Sim	Da Qualidade	Muitas Vezes	Atendem às necessidades
Algumas Vezes	Sim	Sim	Da empresa no geral	Algumas Vezes	Atendem às necessidades
Muitas Vezes	Sim	Sim	Da empresa no geral	Sempre	Satisfazem plenamente
Muitas Vezes	Sim	Sim	Das operações e dos processos	Sempre	Excedem satisfatoriamente as necessidades