

UNIVERSIDADE ABERTA



**O CONTRIBUTO DA AUDITORIA INTERNA PARA
UMA GESTÃO EFICAZ**

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria

Maria de Fátima Teixeira

Orientadora: Dr^a Maria Georgina da Costa Tamborino Morais

Coimbra, Novembro de 2006

RESUMO

Com a evolução e a competitividade dos mercados, cada vez mais, as organizações¹ têm necessidade de informações atempadas e úteis que permitam à gestão atingir os seus objectivos e vislumbrar perspectivas para o futuro.

Neste contexto, a figura da auditoria interna tem vindo a assumir um papel cada vez mais importante no seio das organizações, indo ao encontro dos anseios dos proprietários ou accionistas que não dispõem de tempo para cuidar dos seus empreendimentos. Assim, a auditoria interna atende perfeitamente aos interesses dos gestores, no sentido em que esta audita não somente a parte contabilística, como, também, a parte não contabilística, estabelecendo um controlo mais amplo dentro da organização.

Procura-se, na presente dissertação, proporcionar uma reflexão sobre o contributo da auditoria interna para a gestão eficaz das organizações. Para tal, realizaram-se pesquisas bibliográficas sobre os principais conceitos, estruturas, procedimentos operacionais, riscos, normas e legislação pertinente à auditoria interna e à sua relação com a gestão. Paralelamente, foram elaborados dois questionários enviados às 180 empresas que apresentaram maior Valor Acrescentado Bruto por Vendas², retiradas do universo das “500 MAIORES & MELHORES”, a actuarem no mercado português durante o ano de 2004, com o objectivo de comprovar o contributo da auditoria interna para a gestão, através da opinião dos gestores e cruzando com a opinião dos auditores, a fim de verificar se as sinergias estão direccionadas para o mesmo objectivo, que é a gestão, de modo a concluir se, efectivamente, existe ou não um contributo.

De posse desses elementos, o objectivo geral apresentado pode ser comprovado pela conclusão de que a auditoria interna contribui para uma gestão eficaz, pois com as suas análises objectivas, avaliações, recomendações e todo o tipo de comentários pertinentes sobre as operações examinadas, ajuda a gestão no cumprimento das suas funções e responsabilidades, proporcionando-lhe informações oportunas e relevantes capazes de a auxiliar no processo de tomada de decisão, facto que certamente valorizará e proporcionará sustentabilidade aos negócios e acrescentará valor à organização.

¹ O termo organização é usado no presente trabalho de forma abrangente para denominar: empresas, entidades, instituições, associações, sociedades e outras formas de organismos públicos e privados.

² **VAB por vendas** – Relação entre o VAB e as vendas. Mede o contributo da empresa para a economia por cada euro vendido. Valor expresso em percentagem.

ABSTRACT

With the growing competitiveness of the markets, organizations³ nowadays face the need of continuous information flow in order for management to achieve their objectives and to do adequate forecasts.

Therefore the internal audit is having a very important role for nowadays organizations to approach the owners and shareholders' needs, who have no time to thoroughly supervise their businesses. By these means internal audit meets manager's interest of auditing not only in the sight of accounting but also for the internal controlling of the organization.

This thesis deals precisely with the contribution of internal audit to a successful management of the organizations. It was therefore accomplished a bibliographical research on the main concepts, structures, operational procedures, risks, rules and legislation related to internal audit and its relationship with management. Moreover, two inquests were passed on the best rated 180 firms (from the "500 LARGEST & BEST", on the Portuguese market in 2004) in terms of Gross Value Added on Sales⁴. These inquests intended to assess the contribution of internal audit in management by means of the managers' opinions compared with those of the auditors. The final aims laid on verifying whether or not there is cooperation for reaching the common goal of efficient management.

As a result of the spoken topics, I would conclude that internal audit is an efficient management tool, since its objective analysis, assessments, recommendations and advice help management to achieve its objectives, responsibilities and aids in the decision making-process. Internal Audit is certainly valorising business and gives sustainability to any organization.

³ The Word *organization* is used in this thesis on a broad approach and means firms, organizations, associations, societies and other public or private institutions.

⁴ **GVA on Sales** – The relationship between GVA and sales. It measures the contribution of the firm to the economy for each Euro sold. The figure is expressed as a percentage.

ÍNDICE

LISTA DE SIGLAS	VI
ÍNDICE DE QUADROS	VII
ÍNDICE DE TABELAS	VIII
ÍNDICE DE FIGURAS	X
ÍNDICE DE GRÁFICOS	XI
AGRADECIMENTOS	XII
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – AUDITORIA	4
1.1. Origem e evolução do conceito de auditoria	4
1.2. Situação da auditoria a nível internacional: desenvolvimentos recentes no quadro da União Europeia	7
1.3. Natureza, alcance e actividades da auditoria	11
1.4. Princípios, Normas e Directivas de auditoria	12
1.5. Tipos de auditorias	15
1.6. Auditoria interna e auditoria externa	16
1.7. Características do trabalho do auditor externo e do auditor interno	20
1.8. Métodos e técnicas de auditoria	22
1.9. Fases da Auditoria	23
1.9.1. Fase do planeamento	23
1.9.2. Fase da execução	25
1.9.3. Fase da conclusão	25
CAPÍTULO II - AUDITORIA INTERNA	27
2.1. Conceito, alcance e actividades da auditoria interna	27
2.2. Criação e organização de um departamento de auditoria interna	31
2.3. Situação da auditoria interna na estrutura orgânica	32
2.3.1. Comitês de Auditoria	33
2.3.2. Funções e responsabilidades do Comité de Auditoria no âmbito da Lei Sarbanes- Oxley	35
2.4. Relações com outros departamentos	36
2.4.1. Relações internas com o comité de auditoria	36
2.4.2. Relações externas	37
2.5. Ética do auditor interno	38
2.6. Normas para a prática profissional da auditoria interna	41
2.7. Independência do auditor interno	42
2.8. Auditoria interna e consultoria	43
2.9. Relatório de Auditoria Interna	45

CAPÍTULO III - CONTROLO INTERNO FACE AOS DESAFIOS DE AUDITORIA INTERNA	47
3.1. Conceito	47
3.2. Relação entre os objectivos e os componentes do Controlo Interno	48
3.3. Princípios gerais do controlo interno	52
3.4. Levantamento do sistema de controlo interno	54
3.5. Classificação geral dos controlos internos	54
3.6. Limitações do sistema de controlo interno	55
3.7. Avaliação do controlo interno	55
3.8. Lei Sarbanes- Oxley e o Controlo Interno	56
CAPÍTULO IV - A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA A GESTÃO	59
4.1. Auditoria interna: sua importância num ambiente globalizado e competitivo	59
4.2. Decisão e informação	60
4.3. Modelos de decisão	61
4.4. Transparência e credibilidade de uma organização	62
4.5. Utilizadores das informações de uma organização	62
4.6. O papel desempenhado pela auditoria interna no processo de tomada de decisão	62
4.7. Novo paradigma da auditoria interna perante o risco corporativo	64
4.8. O papel da auditoria interna dentro do contexto da governação corporativa	67
4.9. Auditoria interna e gestão eficaz	71
CAPÍTULO V - METODOLOGIA	72
5.1. Justificação da opção metodológica	72
5.2. Hipóteses do estudo	73
5.3. Formulação e operacionalização da hipótese de investigação	74
5.4. Variáveis e sua operacionalização	74
5.4.1. Variável Dependente	76
5.4.2. Variável Independente	76
5.5. Procedimentos adoptados	77
5.6. População e amostra	79
CAPÍTULO VI – APRESENTAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS	80
6.1. Apresentação dos resultados	80
6.1.1. Estatística descritiva	80
6.1.2. Estatística Inferencial	96
6.2. Interpretação dos resultados	102
CAPÍTULO VII – CONCLUSÃO	107
BIBLIOGRAFIA GERAL	110
Webgrafia	114
Legislação	115
ANEXOS	116

LISTA DE SIGLAS

AIA -	American Institute of Accountant
AICPA –	American Institute of Certified Public Accountants
CMVM -	Comissão de Mercado de Valores Mobiliários
COSO -	Commitee of Sponsoring of the Treadway Commission
DAI -	Directores de Auditoria Interna
EU -	União Europeia
EUA -	Estados Unidos da América
FASB –	Financial Accounting Standard Board
FEE –	Fédération des Experts Comptables Européens
GAO –	General Accounting Office
IASB –	International Accounting Standards Board
IFAC –	International Federation of Accountants
IFAD -	Fórum of Accounting Development
IIA -	Institute of Internal Auditors
INTOSAI-	Internacional Organization of Supreme Audit Institutions
IOSCO -	Internacional Organization of Securities Commissions
IPAI	Instituto Português de Auditores Internos
ISA –	International Standards on Auditing
ISACA	Information Systems Audit and Control Association
NAO –	National Accounting Office.
NIC -	Norma Internacional de Contabilidade
OCDE -	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OG -	Órgãos de Gestão
OROC -	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PCAOB -	Public Company Accounting Oversight Board
PPF -	Professional Practices Framework
SAS –	Statement on Auditing Produceres
SEC –	Securities and Exchanges Commission
SOA –	Sarbanes-Oxley Act
TCU -	Tribunal de Contas da União
UEC -	Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1 - Características das actividades desenvolvidas pelas auditorias interna e externa.....	17
Quadro 2 - Diferenças entre o auditor interno e o auditor externo	21
Quadro 3 - Princípios que estabelecem a relação entre a ética e a auditoria	41
Quadro 4 - Áreas de actuação da auditoria interna segundo os DAI	82
Quadro 5 - Contribuição da auditoria interna para o acréscimo de valor segundo os DAI	86
Quadro 6 - Áreas de actuação da auditoria interna segundo os OG.....	90
Quadro 7 - Contribuição da auditoria interna para a economia, eficiência e eficácia segundo os OG.....	94
Quadro 8 - Contribuição da auditoria interna para o acréscimo de valor segundo os OG.....	95
Quadro 9 - Teste de normalidade de Kolmogorov-Smirnov-Lilliefors	97
Quadro 10- Teste U de Mann -Whitney	98
Quadro 11- Teste U de Mann -Whitney	99
Quadro 12- Teste U de Mann -Whitney	99
Quadro 13- Teste U de Mann -Whitney	100
Quadro 14- Teste U de Mann -Whitney	101
Quadro 15- Teste U de Mann -Whitney	101

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 -	Nº de auditores segundo os DAI.....	81
Tabela 2 -	Adequabilidades do nº de auditores internos à empresa segundo os DAI	81
Tabela 3 -	Adequabilidade dos recursos ao desempenho da auditoria interna segundo os DAI.....	82
Tabela 4 -	Existência de manual de procedimentos segundo os DAI	83
Tabela 5 -	Cooperação dos órgãos de gestão segundo os DAI	83
Tabela 6 -	Restrição dos órgão de gestão ao alcance da auditoria interna segundo os DAI	84
Tabela 7 -	Grau de liberdade e independência de acção da auditoria interna segundo os DAI.....	84
Tabela 8 -	Grau de importância da auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e cumprimento de normas e procedimentos segundo os DAI.....	85
Tabela 9 -	Influência das informações da auditoria interna no processo de tomada de decisões segundo os DAI	85
Tabela 10 -	Coordenação entre a auditoria interna e externa segundo os DAI	86
Tabela 11 -	Solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna segundo os DAI.....	87
Tabela 12 -	Avaliação da auditoria interna segundo os DAI	87
Tabela 13 -	Nº de auditores segundo os OG	88
Tabela 14 -	Adequabilidade do nº de auditores à empresa segundo os OG	88
Tabela 15 -	Subordinação hierárquica da auditoria interna segundo os OG	89
Tabela 16 -	Existência de manual de procedimentos segundo os OG	90
Tabela 17 -	Grau de liberdade e independência de acção da auditoria interna segundo os OG.....	91
Tabela 18 -	Contribuição da auditoria interna na identificação de pontos fortes e fracos segundo os OG	91
Tabela 19 -	Quem analisa os relatórios da auditoria interna segundo os OG.....	92
Tabela 20 -	Influência das informações da auditoria interna no processo de tomada de decisões segundo os OG	92
Tabela 21 -	Contribuição da auditoria interna para o aumento da responsabilidade social segundo os OG.....	93
Tabela 22 -	Auditoria interna como mecanismo facilitador gestão de riscos segundo os OG	93

Tabela 23 - Solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna segundo os OG.....	94
Tabela 24 - Avaliação da auditoria interna segundo os OG.....	95
Tabela 25 - Satisfação do trabalho da auditoria interna segundo os OG	96

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1 -	Novas tendências da auditoria interna	30
Figura 2 -	Posicionamento da actividade de auditoria interna	33
Figura 3 -	Princípios a serem observados pelos auditores internos	39
Figura 4 -	Componentes do controlo interno	51
Figura 5 -	Relação entre os objectivos e componentes	52
Figura 6 -	Concretização dos objectivos do negócio	66

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Histogramas das variáveis, com curva de normalidade	97
--	-----------

Agradecimentos

Desejo expressar o meu sincero agradecimento a todos aqueles que, de formas diferentes, contribuíram para que este trabalho fosse possível.

À minha orientadora, Dr^a Maria Georgina da Costa Tamborino Morais, expresso a minha especial gratidão pela disponibilidade e apoio demonstrado durante a concretização desta dissertação.

Aos meus amigos e colegas que sempre demonstraram a sua disponibilidade e apoio.

À minha família pelo incentivo e alento que sempre me dispensaram.

INTRODUÇÃO

No contexto de um mundo globalizado, em que a competição faz parte da vida diária das organizações, há, contínua e progressivamente, a necessidade de se tomar decisões acertadas contribuindo para o crescimento da organização e para o crescimento sustentado. Gerir uma organização, hoje, exige conhecimentos, habilidades, competências, visão estratégica e, principalmente, métodos que possibilitem um suporte ao processo de tomada de decisão.

As organizações estão a reestruturar-se, a reinventar-se e a sofrer transformações de reengenharia para mudarem as suas metas e os seus processos com vista a responder adequadamente a uma envolvente em constante mutação. Neste quadro de mudança e de crescente competitividade em todos os segmentos de mercado, as organizações têm que aperfeiçoar os seus métodos de gestão, que se modernizar e racionalizar, que procurar ganhos de produtividade, competitividade e rendibilidade.

A auditoria, em sentido amplo, pode constituir um importante instrumento ao serviço da gestão para a prossecução desses objectivos. No entanto, para tomar em consideração as necessidades da gestão das organizações, tornou-se necessária uma actuação mais periódica da auditoria, com maior grau de profundidade e visando outras áreas da organização.

A sociedade, maioritariamente estruturada numa óptica de economia de mercado, exige que a função de auditoria seja cada vez mais interveniente no diagnosticar de determinadas situações, como é o caso da viabilidade da empresa, na denúncia de fraudes e de actos ilegais, na apreciação da economia, eficiência e eficácia das organizações. Neste sentido, o papel desempenhado pela auditoria interna é um reflexo das necessidades e expectativas da organização como um todo para sobreviver e singrar numa dada fase de desenvolvimento. Os auditores internos tornam-se facilitadores da mudança ao fornecerem conhecimentos sobre o verdadeiro estado da organização e sobre a velocidade da mudança que está a ter lugar nos processos da organização. Nesta perspectiva, o posicionamento da auditoria interna, numa visão actual do seu funcionamento, centra a sua atenção, não na auditoria aos órgãos da empresa, mas às actividades que esta exerce. Não obstante, o alcance e objectivos de auditoria interna variam e dependem do tamanho e estrutura da organização, bem como dos requisitos da gestão.

Neste contexto, torna-se relevante aprofundar reflexões acerca da seguinte questão: qual a contribuição da auditoria interna para a gestão eficaz das organizações?

Para dar resposta a esta questão, traçaram-se os seguintes objectivos específicos:

- compreender o comportamento dos auditores internos e da gestão da organização;
- analisar o entrosamento do plano de auditoria interna com os demais planos empresariais;
- compreender a elaboração do planeamento anual das actividades de auditoria interna e a sua dinâmica no contexto organizacional;
- compreender a supervisão da qualidade dos trabalhos de auditoria interna;
- identificar contribuições que possam ser prestadas pela auditoria interna ao Órgão de Gestão;
- avaliar o reconhecimento por parte da gestão em relação à função de auditoria interna.

Acredita-se que esta investigação constitua um contributo nos campos profissional, científico e social: profissional, pois tem a pretensão de proporcionar reflexões aos profissionais da área de auditoria sobre a contribuição da auditoria interna para a gestão eficaz das organizações e o reconhecimento ou não das suas funções; científico, por se tratar de um tema recente, nomeadamente em Portugal, podendo contribuir para o meio científico, uma vez que o assunto suscita reflexões, tais como a importância da auditoria interna como instrumento de apoio à gestão, a postura ética dos profissionais da área de auditoria e a eficácia da auditoria interna num cenário de governação corporativa, e social, pois cientes de que a auditoria interna desempenha um papel estratégico no cumprimento da transparência da informação proporcionada pelas demonstrações financeiras, contribuindo para a melhoria da qualidade do processo de tomada de decisão dos seus utilizadores, acredita-se que este estudo contemplará os interesses de uma sociedade que procura a democratização das informações que nela circulam e avaliar o grau de comprometimento das organizações no campo social.

O presente trabalho, para além desta introdução, em que se indicam os objectivos a atingir e a pertinência do estudo, encontra-se estruturado em sete capítulos.

O primeiro capítulo apresenta o enquadramento teórico da auditoria, começando pela origem e evolução histórica do seu conceito, enumerando os tipos, normas e contextualizando-a no cenário internacional. Compara-se a auditoria externa com a interna, destacando os pontos de contacto, de afastamento e a colaboração necessária entre o auditor interno e externo. Faz-se referência aos procedimentos de auditoria utilizados pelos auditores e termina com a descrição, ainda que sumária, das fases de auditoria.

O segundo capítulo aborda a função e organização da actividade de auditoria interna. Assim, começa por dar a conhecer o conceito, alcance e actividades da auditoria interna. Analisa

a necessidade de criação de um departamento de auditoria interna, o seu posicionamento ideal no organigrama da organização e a sua articulação com outros departamentos. Aborda ainda as competências, a independência e a ética do auditor interno, bem como as normas para a prática profissional da auditoria interna.

O terceiro capítulo revela a importância do controlo interno para o bom desempenho das actividades de uma organização, assim como para a elaboração dos trabalhos de auditoria interna. Apresenta o conceito, os objectivos, os componentes, os princípios, as limitações e a avaliação do controlo interno e a sua relação com a *Lei Sarbanes-Oxley*.

O quarto capítulo analisa a contribuição da auditoria interna para a gestão eficaz, na consecução das metas pré-estabelecidas pelos órgãos estratégicos de uma organização. Estuda a importância da existência, nas organizações, de informações fidedignas e oportunas fundamentais ao processo de tomada de decisão dos gestores. Estuda a relação entre a auditoria interna e a política de gestão de riscos e da governação corporativa.

No quinto capítulo efectua-se uma descrição detalhada sobre o modo como a investigação foi realizada, descrevendo o universo dos sujeitos em estudo, o processo de definição da amostra e sua caracterização. Descreve, igualmente, os instrumentos de recolha de dados e respectiva justificação. Apresentam-se as datas, os procedimentos utilizados para recolha dos dados, bem como os constrangimentos e dificuldades encontrados. Por último, referem-se as técnicas utilizadas para o tratamento dos dados.

No sexto capítulo procede-se à apresentação e interpretação dos resultados obtidos e à discussão da consecução dos objectivos.

No sétimo capítulo é apresentada uma síntese das conclusões julgadas mais relevantes que se podem extrair deste trabalho, tendo em vista os objectivos previamente definidos, procurando caracterizar, identificar e relacionar as necessidades da gestão considerada a vários níveis com os serviços que lhe podem ser prestados pela auditoria interna. Faz-se, também, referência às limitações da investigação e às recomendações para novas investigações.

CAPÍTULO I – AUDITORIA

Este capítulo tem como objectivo a consolidação de conceitos chave para o desenvolvimento do trabalho. Neste sentido, apresenta-se o enquadramento teórico da auditoria, começando pela origem e evolução histórica do seu conceito, enumerando os tipos, normas e contextualizando-a no cenário internacional. Compara-se a auditoria externa com a interna, destacando os pontos de contacto, de afastamento e a colaboração necessária entre o auditor interno e externo. Faz-se referência aos procedimentos de auditoria utilizados pelos auditores e termina com a descrição, ainda que sumária, das fases de auditoria.

1.1. Origem e evolução do conceito de auditoria

O conceito de auditoria não tem sido uno nem estático, embora algumas das definições conhecidas tenham aceitação mais ou menos universal.

Existem diversos conceitos de auditoria, e em face desta situação houve a preocupação de dar à auditoria uma definição que tivesse uma aceitação generalizada. Neste sentido, são de realçar as acções de harmonização realizadas a nível internacional pela *International Federation of Accountants* (IFAC) e pelo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) e, a nível das Instituições Superiores de Controlo, pela *Internacional Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), entre outros.

Auditoria, em sentido amplo, pode ser entendida como um processo de investigação sistemático em que são obtidas e analisadas evidências suficientes que permitam ao auditor pronunciar-se sobre a conformidade de uma situação vigente com os critérios de comparação seleccionados e comunicar os resultados aos utilizadores interessados.

Segundo o IFAC (1999), a auditoria é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objectivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade.

O Tribunal de Contas (1999, p.30), define auditoria como

“um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada”.

O conceito da INTOSAI, (1999, p. 149) que está mais voltado para o controlo das finanças públicas, encontra-se inserido no seu glossário e reproduzido nos glossários elaborados por muitos dos seus membros e, nomeadamente, no glossário dos termos comuns utilizado no âmbito do controlo externo pelos Tribunais de Contas de Portugal e da União. A definição que neles se contém é a seguinte:

“auditoria é um exame das operações, actividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objectivos, orçamentos, regras e normas.”

Das definições apresentadas, conclui-se que as suas diferenças residem no facto de terem em conta aspectos específicos das entidades auditadas. De qualquer forma não deixam de ter em conta elementos comuns que permitam concluir que a auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objectivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.

Segundo Sá (1998), o termo auditoria tem origem latina *audire*, o ouvinte, aquele que ouve, e foi rotulada pelos ingleses por *auditing*, no sentido de revisão. Attie (1998) corrobora quanto à origem da palavra auditoria (que tem como finalidade examinar, corrigir, ajustar certificar) ser oriunda da cultura inglesa.

O conceito de auditoria tem evoluído com o decurso do tempo, reflectindo não só as mutações operadas no desenvolvimento das organizações e na ponderação dos interesses em jogo mas também os objectivos cada vez mais vastos que lhe têm vindo a ser fixados.

Se inicialmente visava a descoberta de erros e fraudes, passou depois a alargar-se a outros domínios e a assumir formas específicas. Daí que, a evolução histórica dos conceitos permite-nos verificar a forma como a auditoria foi reflexo das mutações económicas e sociais que se foram operando desde que se institucionalizou como ramo do saber até à actualidade, passando não só a evidenciar a natureza dos factos já passados e consequentemente históricos mas também a desempenhar uma função preventiva e orientadora.

Segundo Franco e Marra (2000), as primeiras auditorias eram denominadas auditorias correctivas e o seu objectivo era assegurar aos proprietários que os empregados contratados controlavam correctamente as contas, que não faltava nenhum bem e que os valores eram exactos. Estas auditorias abarcavam todas as operações e registos contabilísticos.

A evolução da auditoria contabilística começou no final do século XIX na Inglaterra, Holanda e Estados Unidos, motivada pelo crescimento das empresas e pelo interesse da

economia popular nas grandes organizações. Franco e Marra (2000) referem como principais acontecimentos que marcaram a evolução da auditoria contabilística, os seguintes:

- controlo dos gastos públicos;
- o aparecimento de grandes organizações internacionais;
- complexidade dos negócios;
- prática financeira impulsionadora do desenvolvimento da economia de mercado;
- necessidade de informações contabilísticas verídicas;
- complexidade dos sistemas contabilísticos;
- desenvolvimento e implementação de sistemas de controlos internos.

Em função desses acontecimentos e do envolvimento de um maior número de pessoas nas organizações foi possível proceder à divisão do trabalho, segregação de funções de posse dos bens e dos registos contabilísticos, criando, assim, novos controlos internos para proteger os bens, detectar e evitar fraudes. A partir desse momento, a verificação de todas as operações e de todos os registos tornou-se inviável em função do seu elevado custo.

Segundo os mesmos autores, o trabalho de auditoria muitas vezes foi percebido como mera avaliação das actividades do departamento de contabilidade de uma organização. Actualmente, o conceito de auditoria deve ser compreendido como um conjunto de acções de assessoria e consultoria. A verificação de procedimentos e a validação dos controlos internos utilizados pela organização permitem ao auditor emitir uma opinião de aconselhamento à gestão ou ao *staff* da organização em estudo, garantindo precisão e segurança na tomada de decisão. Muitas vezes o trabalho é executado com a finalidade de atender a interesses de accionistas, investidores, financiadores e do próprio Estado, ou para cumprir normas legais que regulam o mercado accionista.

Actualmente, a auditoria ao desempenhar um papel estratégico no cumprimento da transparência da informação proporcionada pelas demonstrações financeiras, é-lhe atribuída grande responsabilidade social. A dimensão social da auditoria está patente na utilização do termo nas mais diferentes actividades, tais como na saúde, na educação, entre outras, sempre que tenha de ser efectuada uma comparação ou avaliação. A expansão do termo está ligada à noção de responsabilidade e transparência, noções de transcendente importância na sociedade actual.

Neste momento importa analisar a situação da auditoria a nível internacional, a qual tem sido alvo de profundas alterações como resultado das constantes mudanças e da crescente competitividade em todos os segmentos de mercado que têm obrigado as empresas a procurarem novas alternativas de gestão cada vez mais flexíveis e fáceis de serem adaptadas a esta nova

realidade. A par destas alterações, importa referir as consequências provocadas no campo da auditoria, devido aos fracassos provocados por grandes empresas do sector.

1.2. Situação da auditoria a nível internacional: desenvolvimentos recentes no quadro da União Europeia

A auditoria, nos anos mais recentes, tem sentido os efeitos da globalização tanto a nível regulador, com a adopção subsidiária no seu trabalho das Normas Internacionais de Auditoria (ISA's) do IFAC e a sujeição às Directivas, entre outras, a 8ª Directiva (aprovação das pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos), bem como a nível económico, como, por exemplo, a falência duma empresa multinacional de auditoria devido a uma situação num escritório local dum país.

Crises mundiais como a asiática, em que inúmeros escândalos bancários tiveram lugar na região, e mais recentemente os casos Enron, World Com e Parmalat ressaltaram a importância de práticas institucionais que enfatizem a transparência e a ética organizações. Na tentativa de recuperação da credibilidade dessas grandes empresas perante os investidores, o Congresso dos Estados Unidos da América aprovou em 23 de Julho de 2002, uma lei conhecida por *Sarbanes-Oxley Act* (SOA), que determina um conjunto de novas responsabilidades e sanções aos administradores das empresas de capital aberto listadas nos Estados Unidos, com o objectivo de cobrir práticas lesivas que possam expor as empresas a elevados níveis de risco. Em 2005, ocorreu uma nova situação dramática de uma empresa americana (Calpine) da era pós Enron e da era pós *Sarbanes-Oxley Act*.

A SOA actua em duas vertentes, já que cria um organismo regulador das empresas de auditoria e aumenta de forma considerável as responsabilidades e as penas dos executivos, além de aumentar a complexidade da administração da empresa. A SOA imputa responsabilidades jamais vistas perante os directores que vão desde o pagamento de multas ao cumprimento de longas penas, sanções estas estendidas aos auditores que atestarem balanços com números fraudulentos.

A responsabilidade social dos auditores implica a responsabilidade de informar com qualidade todos os interessados no desenvolvimento da empresa. O conjunto das empresas cotadas na bolsa têm o dever, susceptível de protecção, de informar adequadamente todos os interessados. Portanto, a informação prestada pelas empresas adquiriu a característica de um bem público, o que amplia o conceito de responsabilidade social da empresa. A responsabilidade

social do auditor assume cada vez mais um papel fundamental na vida das organizações e da sociedade em geral, contribuindo para o seu bem estar.

Os Estados Unidos são o principal mercado de auditoria mundial e nele se concentram as principais firmas de auditoria, as denominadas *big-four*. Todos conhecemos o grande volume de litígios entre investidores e auditores. A responsabilidade do auditor é cobrada permanentemente e, muitas vezes, até de forma abusiva.

De acordo com Almeida, J.J. (1998, p. 147)

“(...) é comum, nos Estados Unidos, o aparecimento de litígios com os auditores a seguir às falências. Os advogados argumentam negligência nos relatórios de auditoria, e colocam acções contra as firmas de auditoria, porque estas, mediante os elevados seguros que efectuam, são uma apetecível fonte de recursos para eventuais indemnizações. É a teoria do *Deep Pocket* – bolso profundo”.

A “indústria” do processo contra os auditores gerou a interferência da própria IFAC, que realizou uma profunda avaliação das causas de tais litígios e os efeitos sobre a profissão.

Os termos de responsabilidade do auditor perante a profissão estão geralmente definidos nos Códigos de Ética dos organismos profissionais.

As normas de auditoria, quando tratam da matéria, ou reproduzem aquilo que está nos Códigos de Ética ou apresentam alguns pontos referenciais, mas que na essência não altera substancialmente o que consta do Código.

Analisando as Normas Internacionais de Auditoria do IFAC, verifica-se que as ISA’s que compõem o número de Tema 200/499-Princípios Gerais e Responsabilidades- estabelecem várias referências à responsabilidade do auditor.

Na ISA 200 do IFAC há referências aos princípios gerais de uma auditoria, mencionando que o auditor deverá cumprir o Código de Ética do IFAC, que determina os seguintes princípios éticos que estabelecem as responsabilidades profissionais do auditor:

- independência;
- integridade;
- objectividade;
- competência profissional e cuidado devido;
- confidencialidade;
- conduta profissional;
- normas técnicas.

A ISA 240 do IFAC trata da responsabilidade do auditor ao considerar a fraude e o erro numa auditoria, que é um ponto importante para avaliar o grau de envolvimento do auditor, quando constatado, além de fixar o processo de comunicação de ambos ao cliente.

Em resultado dos principais desafios impostos pela SOA, que afecta directamente os mercados de capitais norte-americanos e as empresas não americanas cotadas na bolsa americana, fizeram com que as empresas tivessem necessidade de se adaptar às novas exigências.

No que concerne à União Europeia (EU), a ausência de uma abordagem harmonizada no domínio da revisão oficial de contas, levou a Comissão a organizar, em 1996, uma ampla reflexão sobre a necessidade e o âmbito de novas medidas a adoptar eventualmente a nível comunitário no que diz respeito à função a desempenhar pelos auditores externos. Esta reflexão foi lançada pelo livro Verde da Comissão de 1996⁵ sobre “O papel, o estatuto e a responsabilidade do revisor oficial de contas na EU”. As reacções ao livro Verde apontaram para a necessidade de serem tomadas medidas a nível comunitário, para além das previstas na Directiva 84/253/CEE do Conselho⁶ a “Oitava Directiva” que diz de um modo geral respeito à aprovação dos revisores oficiais de contas na EU. As conclusões extraídas pela Comissão desta reflexão foram integradas numa comunicação da Comissão de 1998 intitulada “O futuro da revisão oficial de contas na União Europeia”.⁷ Após o colapso da Enron, a Comissão emitiu um documento intitulado “Uma primeira resposta da EU às questões políticas suscitadas pelo caso Enron”, que contém uma visão global das medidas a tomar em cinco domínios-chave, incluindo a utilização de normas comuns de auditoria. O Comité Europeu de Auditoria tem desenvolvido, desde 1999, trabalhos preparatórios com vista à utilização das ISA’s na EU, efectuando um exercício de análise comparativa dessas normas relativamente aos requisitos vigentes nos Estados-Membros neste domínio. Este exercício tem evidenciado que existe já um elevado nível de convergência com as ISA’s. No entanto, identificou também a necessidade de melhorar o conjunto das ISA’s em certos pontos específicos, como por exemplo o desenvolvimento de uma norma para a revisão das contas dos grupos internacionais, a actualização do modelo de risco de auditoria das ISA e a elaboração de orientações em matéria de auditoria associadas às Normas Internacionais de Contabilidade (NIC).

A Comissão estabeleceu a obrigatoriedade de utilização das ISA’s na totalidade das revisões oficiais de contas efectuadas na EU a partir de 2005. Para tal, foram realizadas um

⁵ JO C 321 de 28.10.1996, p. 1.

⁶ JO L 126 de 12.5.84, p. 20.

⁷ JO C 143 de 8.5.98, p. 12.

conjunto de acções preliminares: a actualização e conclusão da análise das diferenças entre as ISA's e os requisitos nacionais em matéria de revisão de contas; a definição de um conjunto de princípios (“enquadramento”) para a avaliação das ISA's; a análise de possíveis sistemas de aprovação; a elaboração de um relatório de auditoria comum; e a disponibilidade de traduções de elevada qualidade para todas as línguas comunitárias e novas melhorias a introduzir no processo de normalização no domínio da revisão de contas da IFAC/IASB (*International Accounting Standards Board*), assegurando nomeadamente que o interesse público seja devidamente tido em conta.

A directiva 2006/43/CE de 16 de Maio de 2006, que altera as Directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE e que revoga a Directiva 84/253/CEE, procurou, porém, ser mais ambiciosa quanto ao modo como a auditoria deve ser efectuada para assegurar um trabalho de qualidade e aumentar a confiança dos mercados nas funções do auditor. Uma vez que a anterior Directiva não tratava convenientemente a questão da auditoria a grupos económicos, estabelece-se agora que quando um auditor se pronuncia sobre a imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados evidenciados nas demonstrações financeiras consolidadas, assume, necessariamente, responsabilidade pelo reflexo contabilístico das operações de todo o grupo e não só da empresa-mãe.

Também a independência dos auditores, à semelhança do que acontecia na recomendação da Comissão de 2002 é consagrada na nova Directiva como princípio geral, evitando fornecer um elenco de serviços proibidos. A directiva também exige que seja divulgado o montante total de honorários cobrados pelos auditores e separados entre as seguintes quatro componentes: serviços de auditoria, outros serviços de segurança, serviços de consultoria fiscal e outros serviços que não de auditoria. Propõe também a criação de um sistema em que a supervisão dos auditores seja atribuída a um órgão constituído, pelo menos maioritariamente, por não profissionais no activo, o que não significa, contudo, que algumas das funções de supervisão não possam ser exercidas por representantes desta área de actividade, designadamente o controlo da qualidade.

A Directiva obriga ainda à constituição de um Comité de Auditoria para entidades de interesse público, entre as quais as sociedades cotadas. As funções a desempenhar pelo Comité de Auditoria devem abranger a supervisão:

- do processo de reporte financeiro e da eficiência do controlo interno;
- da auditoria realizada pelo auditor independente bem como a revisão;
- a independência do auditor e, em particular, o fornecimento de serviços adicionais à entidade auditada.

Este novo cenário conduziu ao alargamento do alcance e das actividades de auditoria, o qual constitui objecto de estudo no ponto seguinte.

1.3. Natureza, alcance e actividades da auditoria

A auditoria, como tantos outros sectores, está a mudar rapidamente, afectada pela revolução das tecnologias e dos mercados. Desde a separação de ramos de auditoria face à consultoria, as novas questões éticas, até ao aparecimento da teleauditoria⁸, são aspectos em profunda alteração. Esta mudança começou há mais de uma década, com o cenário de cisões, parcerias e aquisições.

Com o aparecimento de empresas da nova economia, a auditoria alargou o seu campo de actuação ao desenvolver novos serviços e a tornar-se necessária para novas funções. Os riscos das transacções *online*, nomeadamente, as condições de venda, privacidade, segurança, garantias de assistência pós-venda e a validação da assinatura electrónica, a contabilidade destas empresas, pedem uma certificação feita por entidades independentes, a uma velocidade maior, e esta é uma nova área a ser desempenhada pela auditoria. Apesar de a *Securities Exchange Commission* (SEC) ter limitado o leque de serviços que uma empresa de auditoria pode oferecer aos seus clientes, a solução poderá estar no novo mercado gerado com a nova economia e no aperfeiçoamento de serviços, que não sejam incompatíveis com a profissão.

Nesse sentido, tornou-se necessário que as suas actividades fossem diversificadas em vários segmentos, entre os quais se destacam: auditoria operacional; auditoria de gestão; auditoria de sistemas; auditoria governamental; auditoria ambiental; auditoria de qualidade; entre outras.

Para reforçar esta ideia, Chambers (1981, p. 45), afirma que

“um modo de decidir o que é que deve ser auditado, é aderir à máxima de que onde existe uma política de empresa há sempre qualquer coisa para ser auditada: nomeadamente os procedimentos que existem para executar essa política”.

Assim, considera-se que as preocupações da auditoria devem passar pelo desempenho mais dinâmico e muito mais actuante na procura de soluções que levem à melhoria da posição competitiva e sucesso das organizações.

Nas grandes empresas da actualidade, a auditoria tem a importante missão de garantir a integridade das demonstrações financeiras, da conformidade com os regulamentos e legislação

⁸ Nova forma de auditoria, que consiste na verificação contínua dos dados publicados na *Internet*.

aplicável, das boas práticas no cumprimento dos procedimentos estabelecidos, com princípios de rigor, isenção e independência de quaisquer interesses paralelos.

A realização dos trabalhos de auditoria obedece a princípios, normas e directivas que lhe dão consistência e que importa referir.

1.4. Princípios, Normas e Directivas de auditoria

Por norma entende-se “Lei, regra, fórmula pela qual se deve dirigir qualquer pessoa, coisa, etc.; modelo, exemplo, regra, procedimento.”⁹

As normas de auditoria representam os requisitos a serem observados pelo auditor no exercício das actividades de auditoria. No entanto, não podem regulamentar toda a actividade do auditor, já que este realiza um juízo pessoal. Por outro lado, não existem regras absolutas de aplicação a todas as situações com que o auditor se depara. O estabelecimento das normas cumpre uma função de uniformidade profissional, evita confusões entre os destinatários da informação e delimita a responsabilidade do auditor.

As primeiras normas de auditoria geralmente aceites datam de 1917 e emanam do *American Institute of Accountants* (AIA), órgão que antecedeu o AICPA. Ao longo destes anos, diversos pronunciamentos sobre normas têm sido editados, evidenciando um claro processo de evolução e preocupação com uma melhoria constante. Em 1954, o AICPA aprovou as 10 Normas de Auditoria Geralmente Aceites (NAGA), as quais se dividem em 3 grandes grupos:

- A) Normas gerais;
- B) Normas relativas ao trabalho de campo;
- C) Normas para a elaboração de relatórios.

Além do AICPA, existem diversos órgãos que editam normas de auditoria, com aplicabilidade em inúmeros países. De expressão internacional temos o IFAC, o IASB, a – *Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers* (UEC), actualmente – *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) e FASB e ainda aquelas voltadas para as actividades governamentais: INTOSAI; *General Accounting Office* (GAO) e *National Accounting Office* (NAO).

As normas editadas por estas instituições, de forma geral, seguem o seguinte parâmetro: normas relativas à pessoa do auditor (profissionais), normas relativas à execução do trabalho do

⁹ In Grande Dicionário da Língua Portuguesa, Porto Editora, 1994, p.1273.

auditor (técnicas e procedimentos) e normas relativas ao parecer do auditor (comunicação de resultados).

É de referir, no entanto, a existência de outro tipo de normas, técnicas e orientações susceptíveis de serem tidas em conta na realização de auditorias, a saber:

- as emanadas pelo *Committee of Sponsoring of the Treadway Commission* (COSO);
- as emitidas pela *Information Systems Audit and Control Association* (ISACA);
- as normas e os padrões standards internacionais de gestão e certificação de qualidade, relativos à produção e a serviços industriais.

Em Portugal, dispõe-se do Manual do Revisor Oficial de Contas, publicado desde 1985 pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, periodicamente actualizado, e, desde Abril de 1999, disponível apenas em CD-ROM. Este manual contém a caracterização, institucionalização e universalização das normas gerais e específicas emitidas ou adoptadas no nosso país, com base em normativo emitido por diversas entidades internacionais. Trata-se de normas que pretendem regulamentar a profissão e as funções do auditor externo em geral e do revisor oficial de contas em particular e incidem fundamentalmente sobre aspectos relacionados com as demonstrações financeiras. A OROC adoptou a designação de Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTRA), tratando-se de um conjunto composto por Directrizes de Revisão/Auditoria (DRA), Interpretações Técnicas (IT) e Recomendações Técnicas (RT).

No que respeita à auditoria interna, as normas para a prática de auditoria interna são emanadas pelo *Institute of Internal Auditors* (IIA). As mais recentes normas para a prática de auditoria interna entraram em vigor em Janeiro de 2002, em virtude da alteração do conceito de auditoria interna. No entanto, estas normas são periodicamente revistas e publicadas.

Em Portugal, existem as normas para a prática de auditoria interna publicadas pelo IIA - Portugal, que contêm a tradução dos “*Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*” do IIA.

É de salientar a estreita relação e interacção que se tem verificado entre a definição e o estabelecimento de normas para aplicação no campo contabilístico e no âmbito das auditorias.

Os norte-americanos sempre afirmaram que as suas normas de contabilidade e auditoria eram um primor de qualidade e que uma harmonização internacional passaria, necessariamente, por um reconhecimento de que tais normas vigentes nos Estados Unidos eram as melhores, mais detalhadas, mais rigorosas e, portanto, as únicas que caberiam dentro de um cenário globalizado da economia. Porém, os recentes episódios demonstraram que nem tudo é perfeito nas normas de contabilidade e auditoria norte-americanas, mas nem por isso se deve considerar que sejam falhas ou que precisem de total revisão. Os erros e as manipulações constatadas parecem não

decorrer de padrões contabilísticos deficientes, mas de uma má aplicação dos mesmos, o mesmo se aplicando às normas de auditoria.

Quando o IASB se propôs há alguns anos a realizar um trabalho de comparação e harmonização com as normas do FASB¹⁰, órgão que regula as normas contabilísticas dos Estados Unidos, a ideia parece não ter sido bem aceite. Entendia o FASB que as normas emitidas pelo IASB eram muito flexíveis e de pior qualidade em relação às normas vigentes nos Estados Unidos. No início do IASB (década de 70) isto era verdade.

Hoje, as normas do IASB apresentam um padrão técnico excelente e total aplicabilidade aos requisitos de uma contabilidade confiável e consistente, sendo reconhecidas e recomendadas pelos principais organismos reguladores, como a Internacional *Organization of Securities Commissions* (IOSCO), que reúne as Comissões e Bolsas de Valores, O Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional e outros.

Depois das crises da Ásia em 1997 e da Rússia, o IFAC e o IASB discutiram profundamente a crise, onde ficou comprovada a falta de consistência das demonstrações financeiras, não apenas das empresas que possuíam acções cotadas na bolsa nos respectivos países, como a qualidade dos trabalhos dos auditores independentes.

De todo este trabalho de profunda reflexão, resultou o *International Fórum of Accounting Development* (IFAD), órgão criado em 1999 com o objectivo de coordenar e apoiar institucionalmente a harmonização e implantação das normas Internacionais de Contabilidade e Auditoria nos países membros do IFAC.

No final de 2001, houve conflitos de interesses entre os organismos internacionais e as grandes firmas de auditoria, colocando em cheque a própria continuidade do IFAD.

Os episódios da Enron, WorldCom e outros somente vieram acelerar a necessidade de uma profunda reflexão sobre o papel do auditor externo, mas demonstrou também que a harmonização das normas de contabilidade e auditoria a nível mundial constituem um factor decisivo para um novo modelo de mercado de capitais. A harmonização tornou-se algo urgente para a própria salvaguarda e credibilidade dos mercados de capitais e a sustentação da profissão, em especial os auditores externos, como um dos pilares para dar fiabilidade aos investidores.

Neste sentido, o Comité Europeu de Auditoria tem desenvolvido, desde 1999, trabalhos preparatórios com vista à utilização das ISA's na EU, efectuando um exercício de análise comparativa dessas normas relativamente aos requisitos vigentes nos Estados-Membros neste

¹⁰ Organismo Norte-americano.

domínio. Por outro lado, a Comissão pretende tornar obrigatória a utilização das ISA's na totalidade das revisões oficiais de contas efectuadas na União Europeia a partir de 2005¹¹.

Os princípios, normas e directivas de auditoria devem ser observados qualquer que seja o tipo de auditoria a realizar. Assim, importa salientar que são vários os critérios adoptados na classificação das auditorias.

1.5. Tipos de auditorias

Embora a auditoria seja uma actividade obrigatória para alguns segmentos institucionais, tais como instituições financeiras, empresas de capital aberto e órgãos governamentais, observa-se que a abrangência dos seus trabalhos depende da decisão de cada organização. No entanto, a realização de auditorias nas empresas é importante, dando maior segurança aos administradores, proprietários, administração fiscal, financiadores, entre outros.

São vários os critérios adoptados na classificação das auditorias, que atendem quer ao objectivo prosseguido, quer à sua amplitude, à sua frequência, ao seu período temporal, à sua obrigatoriedade ou ainda ao sujeito que as realiza. Em regra, uma auditoria enquadra-se, sempre, em vários critérios classificativos.

De acordo com Morais e Martins (2003), quanto ao conteúdo e fins, existem diversos tipos de auditorias: auditoria das demonstrações financeiras, de conformidade e operacional.

Quanto à amplitude, isto é, ao universo a auditar, podem distinguir-se os seguintes tipos: gerais e parciais.

Quanto à frequência as auditorias podem ser permanentes ou ocasionais.

Quanto ao período temporal as auditorias podem classificar-se em: auditorias da informação histórica e auditoria da informação previsional ou prospectiva.

Quanto à obrigatoriedade as auditorias podem ser de fonte legal ou de fonte contratual.

Quanto à posição do sujeito que as realiza, estas podem ser internas ou externas, dependendo tal diferenciação do facto de as últimas serem realizadas por profissionais de auditoria não subordinados à entidade, totalmente independentes.

Perante o exposto, conclui-se que existem vários tipos de auditoria, sendo a auditoria financeira a tradicional e as não financeiras as que têm apresentado maiores desenvolvimentos.

Mesmo a auditoria interna sendo diferenciada da auditoria externa, e respeitando as suas peculiaridades, será produtivo para a organização que elas actuem de forma integrada. Pois a

¹¹ COM (2003)286 final, 21.5.

auditoria interna, por possuir conhecimentos mais aprofundados do *know-how* da organização e ter possibilidade de executar uma auditoria continuada, certamente, proporcionará maior segurança ao auditor externo aquando da emissão da sua opinião a respeito das demonstrações financeiras. Daí que os profissionais que as executam devem manter contactos frequentes com os auditores externos.

Neste contexto, conclui-se que todos estes tipos de auditoria são realizados por auditores internos e/ou externos. Assim, torna-se relevante conhecer a relação existente entre a auditoria interna e a externa, bem como as características dos trabalhos do auditor interno e do auditor externo.

1.6. Auditoria interna e auditoria externa

Marques (1997, p.52) refere que:

“Existem semelhanças entre as auditorias, interna e externa, ao utilizarem metodologias e técnicas comuns ou idênticas, tais como planear, programar e calendarizar os seus trabalhos, elaborar e utilizar *checklists* e questionários sobre aspectos a abordar e os designados “papéis de trabalho”, ambas identificam, analisam e avaliam procedimentos de controlo interno, realizam testes, identificam insuficiências, erros e anomalias e avaliam os riscos que lhe estão associados e elaboram relatórios, nos quais fazem as suas apreciações, formulam sugestões e apresentam propostas correctivas a adoptar com vista a resolver ou a minimizar as deficiências encontradas”.

Mas a par dessas semelhanças, estes dois ramos de auditoria apresentam diferenças quanto aos seus objectivos e destinatários dos trabalhos que realizam, ao âmbito das acções e à metodologia seguida, à ênfase posta nas suas apreciações, ao *timing* e à frequência com que ambas realizam trabalhos de auditoria numa mesma organização e até mesmo quanto a alguns conceitos em que assentam.

O quadro seguinte compara, de forma incompleta e resumida, algumas características das actividades desenvolvidas pelas auditorias interna e externa.

Quadro 1: Características das actividades desenvolvidas pelas auditorias interna e externa

Características	Auditoria	
	Externa	Interna
1. Objectivo Principal		
- Emitir parecer sobre as demonstrações financeiras	*	
- Assessorar a administração e apoiar a organização		*
2. Destinatários		
- Fundamentalmente externos: accionistas, governo, público	*	
- Internos: Administração e serviços auditados		*
3. Âmbito		
- Incide fundamentalmente sobre as demonstrações financeiras	*	
- Incide sobre todas as funções da unidade económica		*
4. Realização		
- Por profissionais de entidade independente da unidade económica auditada	*	
- Por profissionais da própria unidade económica		*
5. Metodologia		
- Ênfase na verificação de saldos, com vista à emissão de parecer sobre as demonstrações financeiras de publicação obrigatória	*	
- Ênfase na análise de procedimentos e de critérios, avaliando o cumprimento de normas, políticas e a eficácia do sistema de controlo interno	*	*
- Análise por sondagem aos registos contabilísticos		*
- Análise com maior extensão e profundidade	*	
- Baseia-se na comparação com padrões <i>standards</i>		*
- Baseia-se em técnicas de auditoria de gestão e de controlo		*
- A análise e a apresentação do trabalho baseia-se nas áreas de balanço e demonstração de resultados	*	*
- A análise e apresentação do trabalho atende às áreas operacionais		*
6. Normas de referência	*	
- Normas e princípios contabilísticos geralmente aceites		*
- Regras, técnicas e princípios de registo e controlo das operações e de gestão em todas as áreas, actividades, funções das organizações		*
7. Frequência	*	
- Periódica, em princípio anualmente		*
- Periódica, mas geralmente sem tempo determinado		*
8. Independência	*	
- Em relação à unidade económica		*
- Em relação às actividades e serviços auditados		*

Fonte: Marques, Madeira, 1997, p. 54

A auditoria interna apareceu como uma ramificação da auditoria externa. O auditor externo passava um período de tempo muito curto na empresa e o seu trabalho estava totalmente direccionado para o exame das demonstrações financeiras.

Para tomar em consideração as necessidades da gestão das organizações, tornou-se necessária uma actuação mais periódica da auditoria, com maior grau de profundidade e visando

também outras áreas não relacionadas com a contabilidade, como o sistema de controlo da qualidade, administração de pessoal, entre outras.

No que diz respeito à auditoria interna, em Portugal, somente em 1991 foi criado o Instituto Português de Auditores Internos (IPAI), actualmente designado por IIA – Portugal, que tem vindo a ter a preocupação de seguir muito de perto as orientações do IIA dos EUA, do qual é membro desde 1992.

Lajoso (2005, p.11) considera que:

“A auditoria interna fornece análises, apreciações, perspectivas, recomendações, resultados, sugestões e informações relativamente às actividades examinadas, incluindo a promoção do controlo mais eficaz a custo razoável. O auditor interno deve revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar uma solução de modo a convencer os responsáveis a agir. A necessidade da existência da função de auditoria resulta assim em conseguir monitorar a eficácia e eficiência do sistema implementado nas diversas áreas de actividade. Ela constitui um meio de medir recursos (humanos, materiais, financeiros e informacionais) a fim de que a função liderança possa validar, consolidar ou alterar a sua estratégia”.

Embora operando em diferentes graus de profundidade/extensão, a auditoria interna e a auditoria externa têm interesses comuns, daí a conexão existente no trabalho de ambas. No campo contabilístico, os exames são efectuados, geralmente, pelos mesmos métodos. Nestas condições, o auditor externo pode beneficiar muito do trabalho do auditor interno nas seguintes áreas:

a) Sistema de controlo implementado

O auditor interno tem uma visão mais abrangente do sistema de controlo interno implementado dentro da organização. Cada organização, devido ao seu enquadramento social e económico e ao ambiente que a rodeia tem várias particularidades. Trabalhando dentro da organização, o auditor interno, elabora um relatório anual para apreciação do órgão de gestão, elabora memorandos ao órgão de gestão, além de ter o sistema de controlo interno documentado ou não. Por outro lado, tem as actas das reuniões do departamento de auditoria interna que podem auxiliar o auditor externo a compreender de forma mais eficaz o sistema de controlo implementado.

b) Cultura da organização

A cultura envolve os pressupostos comuns de como o trabalho deve ser executado e sobre quais os objectivos apropriados para a organização. Consiste na maneira habitual de funcionar dentro da organização e na percepção que os funcionários têm sobre o que vai bem e mal na

organização. A função do auditor interno é a de não deixar que a cultura da organização prejudique a eficiência do sistema de controlo interno implementado.

c) Auditoria interna na função de gestão

A actividade de auditoria interna supervisiona constantemente a validade dos sistemas de controlo implementados pela gestão e o seu efectivo cumprimento. 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 a todos os departamentos que integram a empresa.

A auditoria externa, em virtude da sua função de verificar se a situação financeira e os resultados das operações de um dado período são apresentados adequadamente nas demonstrações financeiras e de acordo com as normas contabilísticas vigentes, pode utilizar-se de parte dos serviços da auditoria interna, sem contudo deixar de cumprir o seu objectivo. Deve, portanto, coordenar as suas acções de modo que os seus programas adoptem procedimentos idênticos e impeçam a execução de tarefas repetidas. Sendo elaborada por uma entidade imparcial, os relatos da auditoria externa podem reconhecer a informação financeira perante sócios/accionistas, estado, instituições financeiras, fornecedores e clientes.

Quando isso ocorre, os auditores externos podem utilizar-se dos resultados dos trabalhos efectuados pelos auditores internos. A ISA 610 (*Considering the work of Internal Auditing*) do IFAC refere que “O auditor externo deve tomar em consideração as actividades de auditoria interna e o seu efeito, se houver, nos procedimentos de auditoria externa.” O trabalho do auditor interno pode ser de grande utilidade na determinação da natureza, extensão e programação dos procedimentos a aplicar no decurso da auditoria, ainda que isso não isente o auditor externo da responsabilidade da utilização dos trabalhos do auditor interno, se estes contiverem erros e irregularidades. A ISA 610, nos seus parágrafos 9 e 11 refere que “O auditor externo deve obter um conhecimento suficiente das actividades de auditoria interna para auxiliar a planear a auditoria e a desenvolver uma abordagem de auditoria eficaz” e “No decurso do planeamento da auditoria o auditor externo deve levar a efeito uma avaliação preliminar da função de auditoria interna quando lhe parecer que a auditoria interna é relevante para a auditoria externa das demonstrações financeiras em áreas específicas de auditoria.” Neste sentido, será de todo o interesse que o auditor externo utilize o trabalho elaborado pelo auditor interno (e vice versa) o que, pelo atrás descrito, irá beneficiar tanto o trabalho da auditoria externa como o do departamento de auditoria interna e, conseqüentemente, o da própria organização. No entanto, o

auditor externo terá que analisar as funções realizadas pelo auditor interno antes de decidir se pode utilizar o seu trabalho, prestando especial atenção aos seguintes aspectos:

- o estatuto do auditor interno avaliando a sua independência dentro da organização, restrições com que desenvolve o seu trabalho e liberdade de que dispõe para contactar com o auditor externo;
- natureza e extensão da função do auditor interno na organização e modo como são implementadas as suas recomendações;
- formação e nível profissional das pessoas que levam a cabo a auditoria interna, em termos de experiência e qualificação técnica;
- adequado exercício profissional da sua actuação, avaliando a forma como se planificam, executam, supervisionam e documentam os trabalhos de auditoria interna, a existência de manuais de procedimentos e programas de trabalho, et cetera;
- fundamentação, documentação e consistência da evidência alcançada, que servirá de base para a elaboração das conclusões finais e o relatório e auditoria interna, e
- implementação das recomendações propostas no relatório.

Segundo as Normas Profissionais de Auditoria a responsabilidade do auditor externo não será modificada quando utilizar, para realizar as suas actividades na empresa auditada, os trabalhos do auditor interno.

O aprofundamento da actividade de auditoria interna será tratado, de forma mais completa no terceiro capítulo.

1.7. Características do trabalho do auditor externo e do auditor interno

Identificada a relação entre a auditoria externa e interna, importa distinguir claramente as funções de um auditor externo e as funções de um auditor interno. Ambos são essenciais à garantia do bom funcionamento do governo das sociedades¹² uma vez que, pela sua necessária independência, conferem uma garantia acrescida de transparência e confiança, quer à informação financeira prestada pelas organizações ao mercado (auditoria externa), quer aos procedimentos de funcionamento interno que garantam uma actuação transparente no desenvolvimento dos negócios, em prol dos interesses dos investidores (auditoria interna).

Como forma de conclusão, apresentamos o seguinte quadro que evidencia as principais diferenças entre o auditor interno e o auditor externo.

¹² Governo das sociedades é o sistema pelo qual as sociedades do sector público e privado são dirigidas e controladas. (confecamaras, 2002).

Quadro 2: Diferenças entre o auditor interno e o auditor externo

AUDITOR INTERNO	AUDITOR EXTERNO ¹³
<ul style="list-style-type: none"> - Normas profissionais; - Quadro da entidade; - O objectivo é atender às necessidades da Administração, contribuindo para o fortalecimento do sistema de Controlo Interno da entidade; - O trabalho é subdividido tendo em conta as áreas operacionais e as linhas de responsabilidade administrativa; - Deve ser independente em relação às pessoas cujo trabalho examina, sendo, contudo, subordinado da Administração; - O controlo interno é avaliado a fim de poder expressar opinião acerca da eficácia ou eficiência da operacionalidade da entidade; - O exame das actividades é contínuo; - A responsabilidade é de ordem geral, idêntica à dos restantes trabalhadores da entidade; - Os relatórios não são dotados de “fé pública”, embora devam ser elaborados com o máximo de objectividade; - Não pode fazer parte do conselho fiscal (e) (nº 3 do Artº 414º do CSC), tem de conduzir a sua actividade com diplomacia, objectividade e independência. Tem de ser hábil nas relações humanas e na forma de comunicação. Tem de impor-se, sobretudo, pela sua competência e pelos seus conhecimentos; - Acompanha permanentemente a actividade da entidade, o que lhe proporciona um melhor conhecimento do negócio, conferindo-lhe maior sensibilidade em relação a tudo o que se refere à entidade onde trabalha. 	<ul style="list-style-type: none"> - Normas definidas por lei, para além das normas éticas e técnicas definidas para a profissão; - Profissional independente da empresa ou entidade auditada, com contrato de prestação de serviços; - O objectivo é atender às necessidades de terceiros no que diz respeito à credibilidade das informações financeiras. A avaliação do controlo interno é feita, principalmente, para determinar a extensão, profundidade e calendarização dos exames a efectuar às contas; - O trabalho é subdividido, tendo em conta os elementos das demonstrações financeiras; - Deve ser independente em relação à Administração, havendo na lei incompatibilidades específicas, gerais, absolutas e relativas (Artº 75/6/7/8/9 do Dec-Lei 487/99 e Artº 414 CSC); - A opinião acerca do controlo interno tem a ver com a segurança das operações e não com a eficácia eficiência dos recursos; - O exame das informações das demonstrações financeiras é descontínuo; - São responsáveis para com a sociedade, sócios e credores sociais (Artº 82 do CSC, nº 2 do Artº 24º da Lei Geral Tributária). É uma responsabilidade única e indivisível; - A “certificação legal de contas” é dotada de “fé pública”, só podendo ser impugnada judicialmente; - É nomeado pela Assembleia Geral e contratado pela Administração, faz parte do órgão de fiscalização e a sua actividade tem suporte legal. Emite um relatório que acompanha obrigatoriamente as contas; - O acompanhamento é intermitente, acompanhando, normalmente, várias organizações. Se por um lado, conhece pior cada empresa auditada, por outro poderá deter uma vasta experiência, fruto de auditar numerosas entidades.

Fonte: Morais, Georgina e Martins, Isabel, 2003, p.31

¹³ Inclui as diferenças associadas ao Revisor Oficial de Contas, figura criada pela legislação nacional, porque é auditor externo.

A auditoria é uma verificação ou exame que, como já se referiu, deve realizar-se de forma sistemática para que se alcancem os fins em vista. Com este objectivo deve o auditor aplicar os métodos e as técnicas mais apropriadas durante a realização da auditoria.

1.8. Métodos e técnicas de auditoria

Segundo o Tribunal de Contas (1999, p. 35) o sentido e alcance que devem ser atribuídos aos termos métodos e técnicas são os seguintes:

“Os métodos são os processos racionais e orientados de acordo com normas específicas que hão-de conduzir o auditor na direcção do resultado desejado.
As técnicas são os meios ou instrumentos que o auditor utiliza na realização do seu trabalho e que lhe possibilitam formar uma opinião”

A complexidade e o volume das operações realizadas pelas empresas fazem com que sejam desenvolvidas técnicas de auditoria específicas, aplicadas por meio de provas selectivas, testes e amostragem. O auditor, na execução do seu trabalho, socorre-se de um vasto conjunto de procedimentos que o auxiliam na formação de uma opinião e que variam consoante o tipo de trabalho a realizar, podendo classificar-se em gerais e específicos. Os procedimentos gerais são os que têm aplicação em várias fases da execução do exame e compreendem as seguintes técnicas de verificação:

- inspecção;
- observação;
- entrevista;
- confirmação;
- análise;
- cálculo.

Os procedimentos específicos são os que têm apenas aplicação em certas áreas e tipos de auditoria.

A opinião do auditor precisa estar fundamentada em factos comprovados, evidências factuais e informações irrefutáveis. O auditor precisa avaliar cada elemento quanto à objectividade, importância, validade e fiabilidade.

De uma forma geral, e independentemente dos seus objectivos e da entidade por ela responsável, qualquer auditoria desenvolve-se sempre por três grandes fases sequenciais, cuja observância é determinante para o respectivo sucesso.

1.9. Fases da Auditoria

As fases pelas quais se desenvolve qualquer auditoria são as seguintes:

- planeamento;
- execução;
- conclusão.

1.9.1. Fase do planeamento

A bibliografia pesquisada apresenta várias abordagens para a etapa do planeamento¹⁴ dos trabalhos de auditoria. A título de exemplo, cita-se as contribuições do Tribunal de Contas da União (TCU) e do GAO.

O TCU (1998) divide a fase de planeamento em:

- levantamento de auditoria;
- plano de auditoria operacional/avaliação de programa.

O levantamento de auditoria fornece ao auditor uma visão integrada do objecto de auditoria, oferecendo elementos que possibilitem o julgamento da possibilidade de execução e relevância da auditoria e indiquem se deverá ser executada uma auditoria operacional ou uma avaliação de programa, além de delimitar os objectivos, a extensão e a estratégia metodológica a ser utilizada.

O levantamento de auditoria compreende as seguintes etapas (TCU, 1998):

- elaboração do plano de levantamento de auditoria;
- análise preliminar do objecto de auditoria;

Para que a auditoria possa atingir os seus objectivos deve ser adequadamente planeada em função do tipo de auditoria a realizar e das informações previamente recolhidas as quais permitirão estabelecer a natureza, extensão e profundidade dos procedimentos a adoptar e a oportunidade da sua aplicação.

¹⁴ Por “Planeamento” entende-se o desenvolvimento de uma estratégia geral e de uma metodologia detalhada quanto às esperadas natureza, tempestividade e extensão da auditoria, de modo que os respectivos trabalhos sejam executados de uma maneira eficiente e tempestiva (ISA 300 do IFAC).

De acordo com a ISA 300 do IFAC:

“um planeamento adequado contribui para assegurar que seja dedicada atenção apropriada a áreas importantes da auditoria, que problemas potenciais sejam identificados e resolvidos numa base tempestiva e que o trabalho de auditoria seja devidamente organizado e gerido a fim de ser executado de uma maneira eficaz e eficiente. O planeamento adequado também ajuda à devida atribuição de trabalho aos membros da equipa de trabalho, facilita a direcção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho, e ajuda, quando aplicável, na coordenação do trabalho feito por auditores de componentes e peritos. A natureza e extensão das actividades de planeamento variarão de acordo com a dimensão e complexidade da entidade, a anterior experiência do auditor com a entidade, e as alterações nas circunstâncias que ocorram durante o trabalho de auditoria.”

Nesta fase pretende-se obter um estudo preliminar, cujo objectivo é um profundo conhecimento da entidade a auditar e a elaboração e aprovação do plano global de auditoria.

No estudo preliminar, também designado por pré-planeamento, deve-se proceder à recolha e avaliação prévia da informação, avaliação preliminar dos sistemas e dos controlos, definição dos objectivos de auditoria em pormenor e determinação das necessidades de recursos e calendarização da acção. O auditor necessita de elaborar o chamado *dossier* permanente da entidade, que integra todas as informações consideradas relevantes pelo auditor e que possam ter de ser consultadas, no presente ou no futuro.

Relativamente à elaboração e aprovação do plano global de auditoria, deve ser contemplado o âmbito e a natureza da auditoria, a respectiva calendarização e objectivos, os critérios e a metodologia a utilizar e a discriminação de todos os recursos indispensáveis à sua consecução. Constitui, assim, um documento chave, que deve ser preparado em devido tempo e conter todas as informações necessárias, permanecendo, no entanto, claro e conciso.

O planeamento da auditoria ajuda a cumprir os seguintes objectivos:

- garantir que o auditor concentre os seus esforços em áreas importantes da auditoria;
- identificar potenciais problemas;
- completar rapidamente o trabalho;
- distribuir e coordenar o trabalho entre os assistentes e outros auditores e especialistas.

Para o IFAC (1999) o auditor deve considerar os seguintes aspectos ao desenvolver o plano de auditoria:

- conhecimento do negócio;
- entendimento dos sistemas contabilísticos e de controlo interno;
- risco e relevância;
- natureza, época de aplicação e extensão dos procedimentos;
- coordenação, direcção, supervisão e revisão

De acordo com a ISA 300 do IFAC:

“planear uma auditoria é um processo contínuo e iterativo durante todo o trabalho de auditoria. Em consequência de acontecimentos inesperados, de alterações nas condições, ou da prova de auditoria obtida a partir dos resultados dos procedimentos de auditoria, o auditor pode necessitar de modificar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria, e por isso a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria planeados”.

1.9.2. Fase da execução

Nesta fase procede-se ao exame e avaliação concreta dos controlos instituídos, à elaboração do programa de trabalho¹⁵ e à execução deste programa.

No que respeita ao exame e avaliação do controlo, os objectivos consistem na análise do controlo existente na entidade a auditar com vista a aferir a sua fiabilidade e grau de confiança, pois de tal dependerá o aprofundamento ou não do trabalho de auditoria, bem como o tipo de testes que se irão aplicar.

Relativamente à elaboração do programa de trabalho, deve o auditor identificar detalhadamente as áreas, as operações, registos ou documentos a analisar, em conformidade com os objectivos definidos no plano de auditoria, referindo ainda os procedimentos a aplicar. Há ainda necessidade de elaborar programas detalhados para cada uma das áreas a examinar e que constituirão os *dossiers* correntes da auditoria¹⁶.

A execução destes programas consiste na realização do “trabalho de campo”, aplicando os procedimentos e técnicas anteriormente definidos.

1.9.3. Fase da conclusão

Nesta fase, o auditor deve apresentar explicações sobre todas as questões suscitadas pelo trabalho anterior e apreciar os seus eventuais efeitos sobre as condições gerais, com vista à determinação das matérias que serão objecto de relatório e que, como tal, determinarão, em parte, a respectiva estrutura.

O relatório deve contemplar as actividades e programas ou projectos auditados e observar, correcta e imparcialmente, os factos constatados. Deverá ser elaborado tendo em

¹⁵ Os programas de trabalho devem conter, de forma desenvolvida e pormenorizada, as verificações (de conformidade e substantivas) que devem ter lugar e constituem instrumentos de coordenação, repartição de tarefas e de supervisão do trabalho.

¹⁶ Engloba toda a informação relativa a cada auditoria específica. Contém os programas de trabalho e mapas de trabalho.

consideração objectivos de clareza, concisão e exactidão, que terão de estar sempre presentes face à necessidade de apreensão correcta do respectivo conteúdo por parte dos destinatários.

A norma 700 do IFAC (*The Auditor's Report on Financial Statements*) para a elaboração de relatórios refere que:

- o relatório deve mencionar se as demonstrações financeiras estão apresentadas de acordo com os PCGA (Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites);
- o relatório deve mencionar se tais princípios têm sido consistentemente observados no período sob exame em relação ao período anterior;
- devem ser aceites como razoavelmente adequados notas informativas às demonstrações financeiras, a não ser que outra coisa seja mencionada no relatório;

Constituindo o objectivo geral do nosso estudo, o contributo da auditoria interna para a gestão, o próximo capítulo será inteiramente dedicado aos aspectos relacionados com este tipo de auditoria.

CAPÍTULO II - AUDITORIA INTERNA

Este capítulo tem por objectivo o estudo da função e organização da actividade de auditoria interna. Assim, começa por dar a conhecer o conceito, alcance e actividades da auditoria interna. Seguidamente, analisa a necessidade de criação de um departamento de auditoria interna, o seu posicionamento ideal no organigrama da organização e articulação com outros departamentos. Por fim, aborda questões como as competências, independência e ética do auditor interno, bem como as normas para a prática profissional da auditoria interna;

2.1. Conceito, alcance e actividades da auditoria interna

A primeira definição de auditoria interna incluída nos *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* do IIA (1978, p. 1) é a seguinte: “auditoria interna é uma função de avaliação independente estabelecida dentro de uma organização para examinar e avaliar as suas actividades como um serviço à organização”.

Sawyer (1988, p. 7) uma autoridade no campo da auditoria interna, define a moderna auditoria interna como:

“uma sistemática e objectiva avaliação, realizada por auditores internos, das diversas operações e controlos de uma organização, para determinar se se seguem as políticas e procedimentos definidos, se se seguem as normas estabelecidas, se se utilizam os recursos eficientemente e se são alcançados os objectivos da organização”. Para este especialista, “a função do auditor interno é fazer aquilo que a direcção gostaria de fazer se tivesse tempo para fazer e soubesse como fazê-lo”.

O *Institute of Internal Auditors* (IIA, 1999), define auditoria interna 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, do controlo e de governação” (tradução do IIA –Portugal).¹⁷

Segundo a INTOSAI (1999), a auditoria interna é considerada como um meio funcional que permite aos responsáveis por uma entidade obter de fonte interna a segurança de que os processos, pelos quais são responsáveis, funcionam de forma que se encontrem reduzidas ao mínimo, as probabilidades de existência de fraudes, erros ou ineficiência.

¹⁷ Revisão de 2002

Marques (1999, p.14), refere que à auditoria interna, no âmbito das suas atribuições compete-lhe:

- “Avaliar de forma independente a organização e o funcionamento dos serviços, identificar áreas que requeiram atenção especial e identificar e analisar problemas ou insuficiências que careçam de solução;
- propor medidas correctivas e apresentar sugestões para melhorar o funcionamento dos serviços e eliminar ou atenuar as principais deficiências detectadas e os riscos que lhe estão associados.”

De acordo com Silva e Costa (2004), este enfoque na organização não é mais que a tradução da evolução e modificação do papel desempenhado pela auditoria interna durante a última década, particularmente ao nível do sector privado, tendo sido dada uma maior ênfase à melhoria da relação com a gestão de topo. Esta modificação do papel e da função da auditoria interna assentou numa mudança de paradigma que deixou de lado a tradicional função de controlo financeiro/contabilístico da auditoria, passando a sua acção a centrar-se na identificação de todos os riscos inerentes às diversas actividades da organização procurando, deste modo, que os objectivos da mesma sejam atingidos da forma mais eficiente e eficaz.

Não obstante, o alcance e objectivo de auditoria interna variam e dependem do tamanho e estrutura da entidade bem como dos requisitos da gestão.

Lajoso (2005, p. 10) considera que

“Tradicionalmente, as actividades de auditoria interna incluem um ou mais dos seguintes pontos:

- Revisão dos sistemas de contabilidade e de controlo interno;
- Exame da informação financeira e de suporte;
- Análise da economia, eficiência e eficácia das operações, incluindo os controlos não financeiros de uma entidade;
- Revisão do cumprimento das leis, regulamentos e outros normativos externos com as políticas e directivas da administração e outros requisitos internos.”

Esta ideia é reforçada por Pinheiro (2005a, p. 4) afirmando que:

“o papel da auditoria interna visa, essencialmente, apoiar a gestão de topo e os gestores operacionais, a identificar os riscos negativos das actividades/sub-processos e contribuir, necessariamente, com propostas de acções correctivas, numa lógica de criação de valor cliente e valor accionista. Outro aspecto primordial da auditoria interna é a sustentação da realização de acções de auditoria, enquadrada em plano de acções, baseado numa matriz de risco, em um código de conduta e em observância das Normas Profissionais estabelecidas pelo IIA.”

Neste sentido, espera-se que a auditoria interna seja, principalmente, uma ferramenta de apoio à gestão de topo e que ajude a organização a alcançar os seus objectivos. À medida que as necessidades da organização vão mudando com o tempo, a função auditoria vai elevando o valor

do seu contributo por ajustamento do seu papel à satisfação das novas solicitações de uma organização em constante transformação.

Deste modo, a auditoria interna auxilia os gestores na detecção dos pontos fracos do controlo na empresa, recomendando as devidas alterações a fim de que os objectivos da empresa não sejam prejudicados. O objectivo principal da função de auditoria funciona como um “sócio estratégico da gestão”, que lhe permita servir de assessor e consultor da mesma na identificação dos riscos e propor possíveis estratégias de acção que permitam à instituição melhor desempenho dentro do sector económico.

Segundo McNamee (1995) a auditoria interna é parte natural e necessária de qualquer organização (afirmação consistente com o COSO, 1992).

Cabe ressaltar, que o seu objectivo não é a descoberta de fraude (actos praticados com a intenção de lesar alguém), ou de erro (acto cometido sem intenção), porém, não se pode descartar a possibilidade de, no decorrer do trabalho, deparar-se com tais circunstâncias. Neste caso, cabe à auditoria encaminhar o caso às instâncias administrativas adequadas para a adopção de providências.

Pode-se afirmar que o desenvolvimento da auditoria interna foi muito influenciado pela criação do IIA, nos Estados Unidos da América, em 1941, o qual, posteriormente começou a agregar profissionais de diversas partes do mundo.

Actualmente, considera-se que a auditoria interna deve actuar em toda a hierarquia da organização, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos colocados à disposição, bem como a economicidade e eficiência dos controlos internos existentes para a gestão dos recursos. Conforme Marques, (1999, p.13):

“a finalidade principal da auditoria interna é a de assessorar e apoiar a gestão, quanto à organização e funcionamento e ao controlo estratégico e operacional das diferentes actividades da organização, através das suas avaliações independentes no âmbito das auditorias que realiza e da sua prestação de serviços/assessoria ao conselho de administração ou equivalente e demais gestores de topo.”

Neste contexto, e segundo o estudo de Salinas (2001), a actuação do auditor interno no futuro passará por:

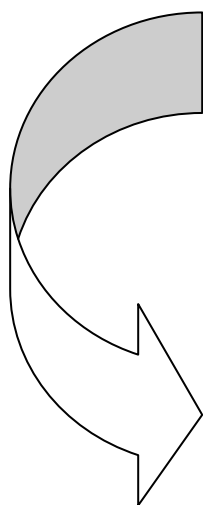
- possuir conhecimento na área de segurança dos dados, para auxiliar as organizações em relação aos possíveis riscos dos sistemas de informação;
- verificar se as organizações estão em conformidade com regulamentos legais e governamentais relacionados com o emprego, a segurança e o meio ambiente, ou seja, a auditoria interna leva em consideração os princípios e culturas presentes nos ambientes das organizações;

- o aumento da competitividade entre empresas e as condições económicas encontradas no mercado actual fazem com que as auditorias internas sejam mais produtivas na condução das auditorias financeiras, incluindo a actividade de consultoria, a fim de acrescentar valor à organização;
- as organizações estão a passar permanentemente por mudanças relativas a estruturas hierárquicas tradicionais e responsabilidades de gestão. Os auditores internos são um recurso valioso para a consolidação da mudança e o desenvolvimento das novas competências de gestão, vitais para o desenvolvimento sustentável da empresa onde se inserem.

As novas tendências da auditoria interna encontram-se esquematizadas na figura seguinte.

Figura 1: Novas tendências da auditoria interna

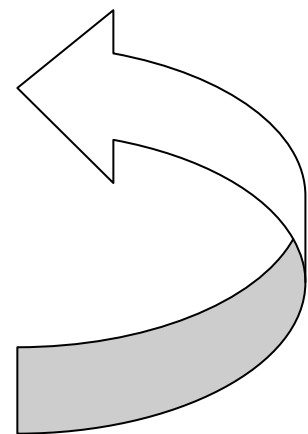
Expansão das actividades de consultoria



Contribuição para a consolidação dos processos de mudança e melhoria do processo

Ênfase na segurança dos sistemas de dados e informações

AUDITORIA INTERNA



Avaliação da conformidade quanto às regulamentações legais

[Fonte: *The Institute of Internal Auditors*). On line. Disponível em < <http://www.iso.ch?>>. Acesso em: 18 de Novembro de 2005].

Verifica-se então que o auditor, para se adequar às novas tendências deve ser ágil e flexível em adoptar novos recursos que acrescentem valor ao cliente. Tal flexibilidade facilita a comunicação com as partes interessadas das empresas.

O êxito e a integração positiva da actividade de auditoria interna numa organização dependem, em grande parte, das condições em que se levou a cabo a sua criação.

2.2. Criação e organização de um departamento de auditoria interna

Na fase da concepção ou desenho organizacional de uma actividade de auditoria interna, é essencial ter uma visão estratégica e organizacional da missão da entidade, com vista a que a actividade de auditoria interna seja integrada na organização de forma adequada.

Desde logo e em primeiro lugar, a implantação da actividade de auditoria interna, exige o envolvimento activo do órgão de gestão de topo da organização, por forma a comprometer a gestão com os objectivos e resultados que se pretendem atingir.

Importa, por outro lado, referir que compete à direcção promover um plano de acção onde sejam fixadas as atribuições, objectivos e níveis de responsabilidade e autoridade da actividade de auditoria interna.

Assim, a criação de uma actividade de auditoria deverá ser submetida a um processo de implementação, em consonância com as seguintes fases:

- Delimitação do âmbito de intervenção do departamento de auditoria interna, de modo a que sejam fixados de forma objectiva os limites do campo de actuação da auditoria interna, as atribuições, os recursos e meios e o seu posicionamento na estrutura organizacional da organização.
- Definição dos níveis hierárquicos superior e inferior. A posição mais lógica e tradicional da posição da auditoria interna é configurá-la, como atrás já foi referido, como órgão de *staff* da Direcção ou Conselho de Administração. Parece-nos, no entanto, fundamental que constituindo a auditoria interna um instrumento essencial de apoio à gestão, por forma a que tenha uma visão transversal do conjunto das actividades da organização, deve ter a capacidade para proceder a auditorias integradas dos vários domínios de gestão da organização.
- Criação e reforço do sistema de comunicação interna horizontal e vertical, traduzida na divulgação para toda a estrutura da organização, do conteúdo, dos valores, dos níveis de responsabilidade e atribuições e explicação das motivações que levaram à criação da actividade de auditoria interna.

Em articulação com a elaboração do desenho organizacional da actividade de auditoria, será importante elaborar um manual de auditoria, onde sejam fixados os procedimentos concretos a que deve obedecer a função de auditoria interna.

Conhecida a importância que a criação da actividade de auditoria interna assume, importa analisar a sua posição hierárquica, pelas funções que desempenha, exigindo-lhe total liberdade de actuação e independência relativamente a todos os outros serviços.

2.3. Situação da auditoria interna na estrutura orgânica

A Norma Internacional para a Prática Profissional de Auditoria Interna nº 1110 – Independência orgânica, (2004a, p.5) refere que “o responsável pela auditoria interna deverá reportar a um nível no interior da organização que permita que a função de auditoria interna cumpra com as suas responsabilidades”.

A dependência directa e exclusiva do órgão de gestão hierarquicamente mais elevado na organização são essenciais para o bom funcionamento da auditoria interna e é praticamente respeitada na maioria das organizações em que está implementada.

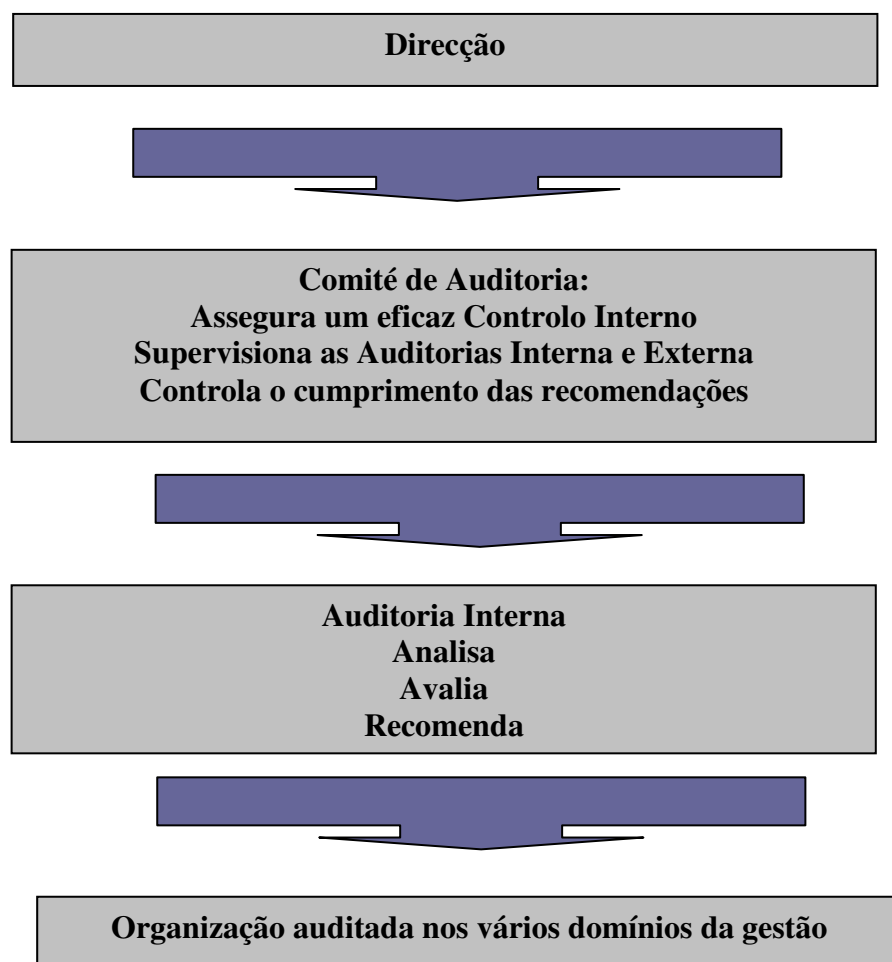
Se é pacífica a questão da dependência directa e exclusiva do órgão de gestão hierarquicamente mais elevado na organização, o mesmo já não ocorre relativamente a outras estruturas que dependam directamente daquele órgão. Assim, é possível encontrar a auditoria interna como assessoria de gestão, como departamento ou como um serviço.

Qualquer que seja o posicionamento da auditoria interna no organigrama da organização é importante garantir uma boa relação desta, com todos os restantes serviços, sendo para tal necessário que exista um conhecimento generalizado sobre a sua existência, suas funções, objectivos e meios.

Neste contexto, independentemente do seu posicionamento, a auditoria interna não deve ser vista como uma actividade de vigilância e “policimento”, mas como uma actividade que pretende acrescentar valor à organização, contribuindo para a satisfação dos seus objectivos.

O diagrama seguinte identifica o posicionamento que deve ter uma actividade de auditoria interna dentro da organização.

Figura 2: Posicionamento da actividade de Auditoria Interna



Fonte: Adaptado de Hévia, E., 1999, p. 58

2.3.1. Comités de Auditoria

De acordo com a primeira definição, estabelecida pela SOA de 2002, por comité de auditoria entende-se:

“(A)um comité estabelecido pelo, e de entre o conselho de administração de uma emissora, com o objectivo de supervisionar os processos de divulgar a informação financeira e contabilística da emissora; ou (B) o conselho de administração no seu conjunto, em caso da inexistência de tal comité.” (SOA, secção 2, definições)

Os comités de auditoria são órgãos criados pelos conselhos de administração, constituídos por conselheiros não executivos e por conselheiros independentes, com vista a assegurar sistemas de controlo interno eficazes e adequados para as organizações no sentido de lhes proporcionar um bom governo corporativo. Constituem, desta forma, um órgão de apoio e cobertura da função de auditoria interna, criado em grandes organizações.

Para o desenvolvimento do seu trabalho é fundamental disporem de autoridade e poder de decisão e devem submeter aos conselhos as propostas que considerem oportunas para uma efectiva comunicação entre os conselhos, as direcções executivas, os auditores internos e os auditores externos no que se refere à boa gestão da organização.

Os comités de auditoria nasceram como consequência de uma série de fraudes e irregularidades que tiveram lugar nos Estados Unidos da América, da corrupção praticada no estrangeiro por algumas organizações americanas e dos escândalos financeiros ocorridos no Reino Unido, ainda que, problemas semelhantes tivessem ocorrido em muitos outros países. Estas situações, podem explicar, em parte, a crescente procura de informação transparente e fiável por parte dos investidores.

Martínez e Garcia (2006) referem que diante deste cenário, os comités de auditoria estão a ganhar protagonismo em muitas organizações, tanto no sector público como no sector privado, dado o papel que os mesmos podem desempenhar para garantir a integridade da informação financeira divulgada pelas organizações, bem como a independência do auditor.

A comissão Treadway (1987) considera que os comités de auditoria representam um dos melhores mecanismos para minimizar a informação financeira fraudulenta. Segundo Levitt (1998), anterior presidente da SEC, a criação de comités de auditoria qualificados e independentes e representam a melhor solução para salvaguardar os interesses do público, daí a importância que adquire a criação de comités de auditoria nas empresas.

O processo de evolução e desenvolvimento dos comités de auditoria teve início nos anos setenta e continua imparável na medida em que em todo o mundo ocidental eles são considerados como um instrumento necessário para assegurar os melhores sistemas de controlo interno.

Durante os últimos anos, organizações profissionais e organismos de controlo, nomeadamente a Comissão Europeia e a SEC, têm dedicado muita atenção ao estabelecimento dos Comités, e com o decorrer do tempo tem-se-lhe dado cada vez mais importância, ainda que não sendo obrigatórios, nem as suas funções estejam definidas de forma oficial, assumem responsabilidades diferentes de uma organização para outra, variando também a importância da sua participação.

De acordo com Clark (2005), apesar das diferenças que possam apresentar, quanto à responsabilidade e funções, existem certas características que, em geral, são comuns a todo o Comité de Auditoria eficaz, que desempenha um papel importante, ocupa uma posição privilegiada, e tem autoridade para interrogar a direcção sobre a forma como está a assumir a sua

responsabilidade relativamente à informação financeira e assegurar que se tomem medidas correctivas.

A responsabilidade dos Comités concretiza-se em manter um eficaz sistema de controlo interno, mediante uma permanente supervisão e vigilância do seu funcionamento, utilizando os serviços de auditoria interna e externa, para o cumprimento das suas funções. O Instituto de Auditores Internos dos EUA, na Prática Recomendada 1110-2, (2004a) recomenda que o responsável pela auditoria interna reporte funcionalmente ao Comité de Auditoria, Conselho de Administração, ou outra entidade de governação apropriada

2.3.2. Funções e responsabilidades do Comité de Auditoria no âmbito da Lei Sarbanes- Oxley

Clark (2005) refere que os Comités de Auditoria surgiram como instrumento de gestão à disposição do Conselho de Administração, sendo considerados como parte essencial do processo de criação de valor, pois actuam também na protecção directa e indirecta dos interesses dos accionistas e outros utilizadores das informações financeiras prestadas ao mercado pelas organizações.

A SOA estabeleceu novos padrões para as responsabilidades corporativas que causam um impacto significativo nas responsabilidades do Comité de Auditoria. Destaca-se que a secção 404 da SOA requer que o auditor externo emita opinião sobre os controlos internos que suportam a preparação das informações financeiras divulgadas periodicamente pela organização, assim como ao processo de avaliação efectuado pela administração, na avaliação da efectividade dos respectivos controlos internos. No mesmo sentido, em Julho de 2004, a SEC aprovou a Norma PCAOB nº 2 – Uma Auditoria de Controlo Interno sobre Relatórios Financeiros (ICOFR) realizada em conjunto com uma auditoria de demonstrações financeiras (Norma nº 2), que define os requisitos que se aplicam quando um auditor tem a missão de auditar tanto as demonstrações financeiras, quanto a avaliação da administração a respeito da eficiência do controlo interno sobre relatórios financeiros.

Durante os últimos anos, os Comités de Auditoria têm trabalhado no sentido de incorporar as alterações requeridas pela SOA, procurando um efectivo equilíbrio entre as funções de supervisão e apoio aos Conselhos de Administração.

Conforme exposto anteriormente, a auditoria interna é um ente que actua em toda a hierarquia da organização, portanto, torna-se necessário abordar o seu relacionamento com os diversos serviços da empresa.

2.4. Relações com outros departamentos

A questão das relações que a auditoria interna deve manter dentro e fora da organização, é um aspecto muito importante para o correcto funcionamento de qualquer unidade de auditoria interna e, como tal, o director ou responsável da mesma deve dedicar-lhe o tempo e atenção necessários.

Assegurar boas relações com os interlocutores habituais constitui prova do profissionalismo e contribui decisivamente para o seu prestígio e elimina o receio e desconfiança que, com frequência, existem em torno da sua função.

A importância das relações nascem da natureza do trabalho da auditoria interna; o auditor move-se geralmente em “território estranho”, e poder desempenhá-lo num clima cordial tornará mais fácil o seu desempenho e criará uma imagem moderna desta função.

2.4.1. Relações internas com o comité de auditoria

O auditor contacta com todos os serviços da instituição e a todos os níveis, desde o mais alto cargo da gestão ao mais modesto funcionário e com todos eles deve manter boas relações. Não é admissível nem conveniente para levar a cabo o seu trabalho, que existam áreas ou pessoas com quem tenha problemas de antipatia, incompatibilidades, etc.

Naturalmente, se existir Comité de Auditoria na organização, a primeira linha de relação da auditoria interna será com este, de quem na maioria dos casos dependerá funcional e hierarquicamente. Para Clark (2005, p.29), a actuação do Comité de Auditoria passa por:

- “Analisar as actividades, os recursos e a estrutura organizacional da actividade de auditoria interna para assegurar o seu funcionamento adequado;
- Participar da nomeação, promoção ou demissão do director de auditoria interna e discutir com o auditor externo o padrão de trabalho de outras equipas de auditoria interna;
- Analisar a eficácia da actividade de auditoria interna e assegurar que ela tenha uma posição adequada na organização;
- Reunir-se separadamente com o director de auditoria interna para discutir quaisquer assuntos que o Comité ou os auditores internos acreditam que devem ser discutidos em particular;
- Assegurar que as descobertas relevantes, as recomendações feitas pelos auditores internos, assim como a resposta sugerida pela administração, sejam recebidas, discutidas e adequadamente implementadas;
- Analisar o plano de auditoria interna proposto para o próximo exercício, bem como assegurar que este aborde as principais áreas de risco e que haja coordenação com o auditor externo”.

Ainda segundo Clak (2005) é fundamental que o Comité de Auditoria tenha um entendimento claro das actividades da auditoria interna, das suas funções e estrutura organizacional. Para isso, as informações devem ser reunidas a partir de várias fontes, incluindo:

- o regulamento interno, organograma e o plano de auditoria interna (que deve incluir uma avaliação do perfil de risco da organização;
- relatórios sobre actividades da auditoria interna no período, que incluem listas de projectos concluídos, projectos em andamento e relatórios da auditoria interna;
- uma descrição do processo para assegurar que a administração toma as acções correctivas adequadas sobre sugestões feitas nos relatórios de auditoria interna;
- informações sobre os recursos da actividade;
- planos para recrutamento e formação de pessoal.

Por seu lado, a função da auditoria interna é auxiliar o Comité de Auditoria no cumprimento das suas responsabilidades, especialmente nas áreas de controlo interno, fraude e investigações

Se não existir Comité de Auditoria, a sua relação será directamente com o Conselho de Administração, através da pessoa que este determine.

Um conhecimento, por parte da auditoria interna, global e preciso do funcionamento de determinadas áreas funcionais é prioritário e, familiarizar-se com o trabalho que estas áreas desenvolvem, relacionar-se de forma saudável com as pessoas mais significativas, constituir equipa em situações concretas e recorrer a elas como fontes de informação, com independência de lhes efectuar auditorias convenientes, constitui um factor fundamental para um eficaz desempenho da auditoria interna.

2.4.2. Relações externas

Relativamente às relações externas que a auditoria interna deve manter, torna-se importante referir o seguinte:

- Com outros fornecedores de serviços relevantes de avaliação e consultoria – A norma de desempenho nº 2050 do Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna (2004a, p. 9) refere que ”o responsável pela auditoria interna deverá partilhar a informação e coordenar as actividades com outros fornecedores de serviços relevantes de avaliação e consultoria, de forma a assegurar uma cobertura adequada e minimizar a duplicação de esforços”.

- Com o meio exterior – A auditoria interna não deve estar alheada do mundo profissional em que está inserida. A sua participação activa nas associações e instituições de auditoria é necessária para facilitar uma boa relação com os seus colegas e com demais profissionais. Por outro lado, a relação frequente e habitual com as principais auditorias internas do mesmo sector, possibilita intercâmbios de experiências e informações que lhes permita a utilização das melhores práticas de auditoria. Com este objectivo, são promovidos e organizados encontros e jornadas que proporcionem a comunicação e troca de experiências entre auditores de todo o mundo.

No presente contexto, a auditoria interna deve ter por base a ética, principalmente, por ocasião da produção e divulgação de informações necessárias à tomada de decisão por parte daqueles interessados no processo de gestão de uma organização.

2.5. Ética do auditor interno

Ética pode ser definida como “parte da filosofia que trata da moral”¹⁸

Segundo Cook e Winkle (1983, p 41):

“a ética é constituída por normas através das quais o indivíduo estabelece uma conduta pessoal adequada. Normalmente, isso leva em consideração as exigências impostas pela sociedade, pelos deveres morais e pelas consequências dos actos da pessoa. A ética profissional, nada mais é do que uma divisão especial da ética geral e nela o profissional recebe normas específicas de conduta em questões que reflectem a sua responsabilidade para com a sociedade, com os clientes e com outros membros de profissão, assim como para com a própria pessoa.”

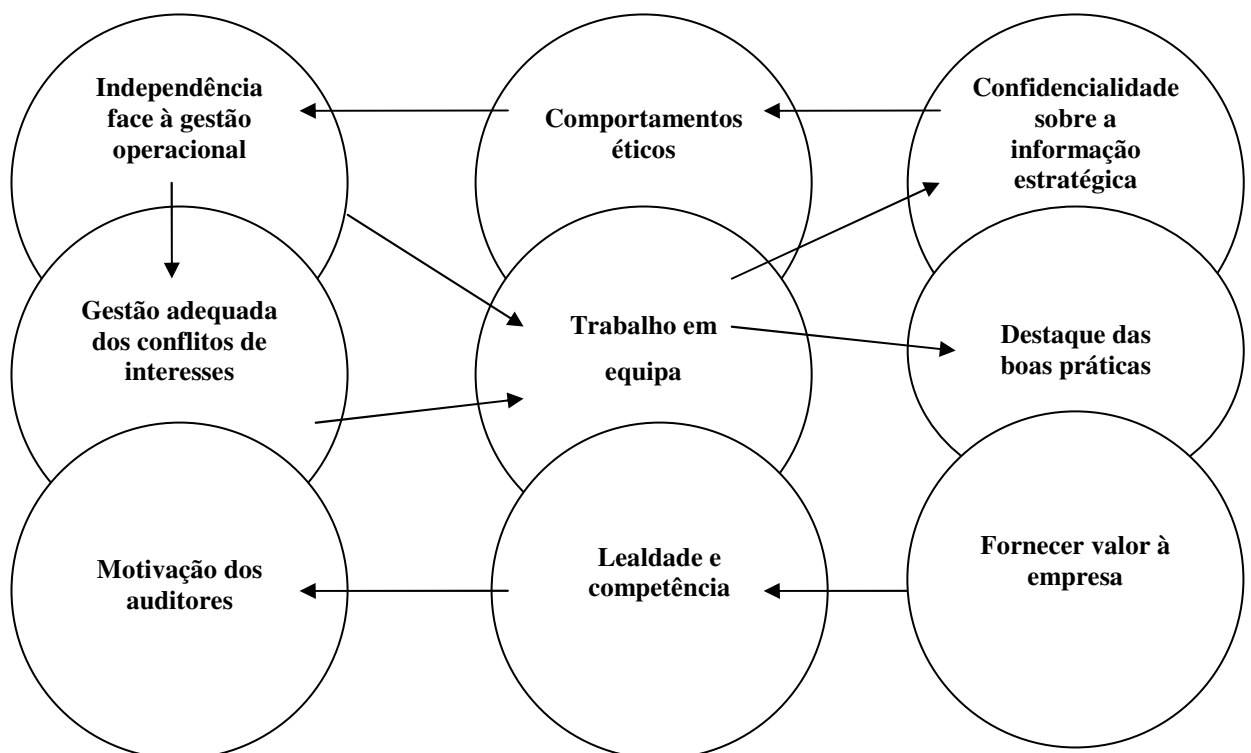
É um facto inegável que as competências técnicas dos auditores internos são essenciais para um desempenho adequado das funções que exercem nas empresas, como suporte ao controlo interno implantado e fornecendo valor accionista.

No contexto do mundo actual, em paralelo com o conjunto de conhecimentos/capacidades exigidas ao auditor interno no desenvolvimento da sua actividade, é crucial que valores como integridade e ética sejam o desiderato dos auditores internos e que, na empresa, não haja dúvida que esses valores sejam cultivados e que lhes sejam efectivamente reconhecidos.

¹⁸ In grande dicionário da língua portuguesa, Porto Editora, 1994, p.780.

Aos auditores internos deve ser exigido um patamar de comportamento que exceda o padrão razoável, no campo da ética e da integridade, com especial relevância na selecção das amostras, na formulação das recomendações, na abordagem dos problemas e riscos com os auditados, na forma como se apresentam e na forma como demonstram emoções ao exercitar a função auditoria interna: saber partilhar a sua perspectiva com oportunidade de modo que forneçam sucesso e valor à empresa. Os ingredientes desse sucesso passam pela capacidade e desempenho e pela existência de auditores internos profissionalmente inteligentes, assumindo um conjunto de princípios:

Figura 3 : Princípios a serem observados pelos auditores internos



Fonte: Pinheiro (2005a, p. 5)

Por este conjunto de ideias, Pinheiro (2005a, p.6) afirma que:

“o sucesso dos auditores internos passa por um processo de alquimia, no qual devem existir auditores profissionalmente inteligentes, altamente motivados e comprometidos com o sucesso da empresa na qual trabalham e de que fazem parte integrante, com a responsabilidade de contribuir para a manutenção de um controlo interno sadio e ajustado aos principais objectivos estratégicos da empresa. É importante realçar que a função auditoria é um centro de excelência para formar quadros altamente qualificados, para garantir um sistema de controlo interno eficaz no seio da empresa e com comportamentos éticos irrepreensíveis.”

Neste sentido, é necessário e apropriado dispor de um código de ética para a profissão de auditoria interna, fundamentada que está na confiança posta na gestão do risco, controlo e governação. O Código de Ética do IIA (2004a, p.23) ultrapassa a mera definição de auditoria interna, para incluir duas componentes essenciais:

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

O Código de Ética do IIA (2004a, p.24) estabelece que os auditores internos deverão aplicar e respeitar os seguintes princípios:

- Integridade;
- Objectividade;
- Confidencialidade;
- Competência.

Estes princípios traduzem-se em normas de conduta, aprovadas pelo Conselho de Administração do IIA em 7 de Junho de 2000, que são:

- Integridade;
- Objectividade;
- Confidencialidade;
- Competência.

Organizações do sector público e privado, têm defendido a aplicação de princípios na relação da ética e auditoria. O quadro seguinte sintetiza os princípios defendidos pelo IFAC, INTOSAI e IIA na relação da Ética e Auditoria:

Quadro 3: Princípios que estabelecem a relação entre a ética e auditoria

IFAC	INTOSAI	IIA
<ul style="list-style-type: none"> - Integridade - Objectividade - Independência - Confidencialidade - Competência e sigilo profissional - Comportamento profissional - Normas técnicas 	<ul style="list-style-type: none"> - Segurança, Confiança e Credibilidade - Integridade - Independência, Objectividade e Imparcialidade - Neutralidade política, conflito de interesses - Sigilo profissional - Competência profissional - Desenvolvimento profissional 	<ul style="list-style-type: none"> - Integridade - Objectividade - Confidencialidade - Competência

2.6. Normas para a prática profissional da auditoria interna

As normas para a prática profissional da auditoria interna são emanadas pelo IIA e têm registado, ao longo do tempo, várias alterações sendo, periodicamente revistas e publicadas.

As normas, conforme referenciadas no PPF (*Professional Practices Framework*), são os critérios como as operações de um departamento de auditoria interna são avaliadas e mensuradas, destinando-se a clarificar o modo como a prática de auditoria interna deverá ser exercida.

As normas têm como objectivo:

- delinear princípios básicos que representem a prática de auditoria interna tal como ela deverá ser;
- proporcionar um enquadramento para o desempenho e promoção de um vasto conjunto de actividades de auditoria interna;
- estabelecer uma base para a avaliação do desempenho da auditoria interna;
- promover a melhoria dos processos e das operações das organizações.

No novo Enquadramento de Práticas Profissionais, as normas para a prática da auditoria interna dividem-se em três conjuntos:

- Normas Funcionais (série 1000)– descrevem a especificidade das organizações e dos indivíduos que desempenham serviços de auditoria interna;
- Normas de Desempenho (série 2000)- descrevem a natureza de serviços de auditoria interna e proporcionam critérios de qualidade segundo as quais o desempenho destes serviços poderá ser avaliado.
- Normas de Implementação – desenvolvem-se em torno das normas funcionais e de desempenho, proporcionando uma orientação aplicável a casos específicos de trabalhos de auditoria.

As normas funcionais e de desempenho aplicam-se a todos os serviços de auditoria interna e as normas de implementação aplicam-se àquelas duas na execução de trabalhos específicos.

2.7. Independência do auditor interno

O conceito de independência encontra-se subjacente ao próprio conceito de auditoria interna (ver ponto 2.1). Assim, a independência na realização das acções é uma das questões fundamentais para o bom desempenho da função do auditor interno e, conseqüentemente, para a utilidade do serviço prestado, tanto mais necessária quanto os trabalhos a desenvolver entrarem nos caminhos da gestão (Marques, 1997, p. 60).

Embora alguns autores considerem que, na prática, a independência da auditoria interna é significativamente menor do que a independência da auditoria externa, daí usar-se, muitas vezes, o termo “independente” para tratar do auditor externo, esta situação acaba por induzir a compreensão dos utilizadores, levando-os a acreditar que o auditor interno não tem o mesmo grau de independência. Contudo, observando que as diferenças de procedimentos entre os auditores internas e externo se encontram no objectivo, no utilizador e na forma de actuação, pode-se concluir que a independência se impõe no exercício das auditorias interna e externa, mantendo a transparência e a confiança nos serviços realizados.

Morais e Martins (2003, p. 72), afirmam que: “A independência permite que os auditores internos emitam juízos imparciais e sem preconceitos, o que é essencial para a adequada realização das Auditorias.”

A este propósito, a Norma 1100 (Independência e Objectividade) do Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna (2004a, p.5) nesse sentido afirma que “A actividade

de auditoria interna deverá ser independente, e os auditores internos deverão ser objectivos no desempenho do seu trabalho”.

A amplitude e profundidade adicional da informação que os auditores internos poderão proporcionar, poderá ser apenas assegurada quando a função se mantém independente, daí que a gestão poderá ser claramente prejudicada por falta da independência da auditoria interna. Poderão não somente surgir conflitos de interesse no seio da hierarquia da auditoria interna, como poderá também a informação não chegar aos destinatários de quem mais a necessita. Sem o acesso não filtrado das revelações da auditoria interna, os gestores poder-se-ão ver privados de oportunidades em ganhar eficiência, aumento de eficácia e evitar a fraude.

Em suma, a independência do auditor interno deve estar pautada na ética profissional e na consciencialização acerca do papel social que deve exercer, ou seja, na *accountability*.

A auditoria interna presta, quando solicitada, serviços de consultoria, daí a importância em analisar o papel desempenhado pela auditoria interna quando presta serviços no âmbito da consultoria interna.

2.8. Auditoria interna e consultoria

Como referido neste capítulo, a auditoria interna desempenha também, quando solicitada, serviços de consultoria¹⁹, daí que assumam importância analisar a relação existente entre ambas. Neste sentido, inicia-se o estudo deste ponto com a definição de consultoria. Dentre inúmeras definições, consideramos a definição apresentada por Djalma (1999, p.21), que diz:

“Consultoria Empresarial é um processo interactivo de um agente de mudanças externas à empresa, o qual assume a responsabilidade de auxiliar os executivos e profissionais da referida empresa nas tomadas de decisões, não tendo, entretanto, o controle directo da situação.”

De uma forma ampla o autor analisa consultoria empresarial destacando dois aspectos relevantes que são: processo interactivo e agente de mudança.

Processo pode ser definido como um conjunto estruturado de actividades, sequências, que apresentam uma relação lógica entre si, para atender às expectativas e necessidades dos clientes. Agente de mudança é o profissional habilitado para desenvolver comportamentos, atitudes e

¹⁹ Serviços de consultoria - Actividades e serviços de aconselhamento ao cliente e outros serviços relacionados, cuja natureza e âmbito dos trabalhos são acordados com o cliente e que têm como objectivo acrescentar valor e melhorar os processos de governação, gestão de risco e controlo de uma organização, sem o auditor interno assumir a responsabilidade da gestão. (glossário incluído no Enquadramento para a Prática Profissional de Auditoria Interna, 2004, p. 19).

processos que possibilitam à empresa transaccionar proactiva e interactivamente com os diversos factores do ambiente empresarial. Este agente pode ser interno ou externo à empresa.

Djalma (1999, p.24) considera que:

“a consultoria empresarial é uma das actividades de prestação de serviços que mais tem crescido no mundo, impulsionada pelo crescimento do parque empresarial, seguida pela grande necessidade de conhecimentos actualizados das técnicas e metodologias de gestão empresarial, para fazer frente ao novo contexto de concorrência entre as empresas, resultante da globalização da economia.”

Para o mesmo autor (1999, p.35), o produto ou serviço que um consultor oferece no mercado contempla três componentes:

- “a especialidade que está a ser oferecida (planeamento estratégico, estrutura organizacional, reengenharia, sistema de informação de gestão, pesquisa de mercado, etc.);
- a competência e o nível de conhecimento do consultor no assunto considerado;
- a amplitude e estilo de actuação do consultor, tendo em vista a melhor interacção com a realidade da empresa cliente.”

As premissas de um consultor são: assegurar a participação plena do cliente em todo o processo; usar um modelo de intervenção que faça sentido para o cliente e este possa usá-lo sozinho quando o consultor já não estiver presente e conseguir resultados que tragam satisfação para o consultor e para o cliente.

Um processo de consultoria é desenvolvido a partir das seguintes fases: contacto com o cliente; levantamento das informações para a realização do diagnóstico; análise do diagnóstico; implementação das acções e avaliação global.

De acordo com Djalma (1999, p.51):

“Consultor externo é representado por um consultor autónomo, ou por um profissional de uma empresa de consultoria. Consultor interno é representado por um funcionário da empresa-cliente, o qual presta serviços para áreas diversas da referida empresa”.

O autor ressalta que é muito difícil um consultor interno não se envolver no dia-a-dia da empresa, existindo uma dualidade entre a actuação de consultor e como executivo ou profissional da empresa. O mesmo acontece com o auditor interno que, em muitos casos, esses profissionais acabam por exercer outras funções, que nada tem a ver com os propósitos das actividades de auditoria ou consultoria.

Visando salvaguardar, ao máximo, a integridade dos seus negócios, especificamente, dentro das áreas consideradas de risco, as grandes organizações têm-se cercado de serviços técnicos especializados por meio de consultoria.

A norma 1130.C1 para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2004a, p. 6) refere que “os auditores internos poderão fornecer serviços de consultoria relacionados com operações perante as quais tenham tido anteriores responsabilidades”. “Caso os auditores internos sintam haver impedimentos à independência ou objectividade relativamente a trabalhos de consultoria propostos, tal facto deverá ser revelado ao cliente antes da aceitação do trabalho” (norma 1130.C2, 2004a, p.6).

Por sua vez, a Prática Recomendada 1000.C1-1: Princípios orientadores relativos ao desempenho de serviços de consultoria pelos auditores internos, das Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2004a, p. 31) refere que:

“os auditores internos deverão ter em consideração os seguintes princípios orientadores ao desempenharem trabalhos de consultoria:

1. Contribuição de valor;
2. Conformidade com a definição de auditoria interna;
3. Actividades de auditoria que ultrapassam a garantia e consultoria;
4. Inter-relação entre garantia e consultoria;
5. Atribuições de consultoria concedidas na carta de auditoria;
6. Objectividade;
7. Fundamento em que a auditoria interna se apoia para desempenhar serviços de consultoria;
8. Comunicação de informação fundamental;
9. Princípios de consultoria entendidos pela organização;
10. Trabalho de consultoria formal;
11. Atribuições do Responsável pela auditoria interna (*Chief Audit Executive*);
12. Critério para a resolução de conflitos ou questões correntes.”

Os resultados de qualquer trabalho de auditoria interna devem ser comunicados através da elaboração do respectivo relatório.

2.9. Relatório de Auditoria Interna

O lado visível da actividade da auditoria interna é o relatório. É o resultado das investigações, estudos e análises efectuadas durante o trabalho de campo e conclui expressando por escrito a opinião sobre a área auditada e as suas recomendações.

O processo de elaboração dos relatórios de auditoria interna é complexo e delicado. É necessário ter presente que eles assinalam deficiências e falhas de controlos, sistemas e procedimentos de que são responsáveis, em última instância, os mais altos níveis directivos das organizações. Incluem ainda sugestões e recomendações de como eliminar tais falhas e deficiências.

A norma nº 2400 - “Comunicação dos Resultados” das Normas para a prática Profissional de Auditoria Interna do IIA (2004a), prescreve que os auditores internos deverão comunicar os resultados do trabalho e essa comunicação deverá incluir os objectivos do trabalho e o seu âmbito bem como as conclusões aplicáveis, recomendações e planos de acção.

O trabalho a desenvolver por qualquer auditor, quer interno ou externo, inclui a avaliação do controlo interno, embora essa avaliação e análise possam ser desenvolvidas em perspectivas diferentes.

CAPÍTULO III - CONTROLO INTERNO FACE AOS DESAFIOS DE AUDITORIA INTERNA

Este capítulo tem por objectivo demonstrar a importância do controlo interno para o bom desempenho das actividades de uma organização, assim como para a elaboração dos trabalhos da auditoria interna. Apresenta os conceitos, os objectivos, os componentes, os princípios, as limitações e a avaliação do controlo interno, assim como a sua relação com a *Lei Sarbanes-Oxley*.

3.1. Conceito

O conceito de controlo interno não é um só nem unânime o pensamento sobre o que se deve entender por controlo interno.

Segundo o AICPA (1999, p.2), o controlo interno pode ser conceituado da seguinte forma:

“O Controlo Interno compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas, adoptadas numa empresa para proteger o seu activo, verificar a exactidão e a fidelidade dos seus dados contabilísticos, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às directrizes administrativas estabelecidas.”

Da definição anterior resulta que o sistema de controlo interno é o plano de organização e todos os métodos e procedimentos adoptados pela gestão de uma organização para auxiliar a atingir o objectivo de gestão de assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a adesão às políticas da gestão, a salvaguarda dos activos, a prevenção e detecção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna.

O COSO (1992) definiu controlo interno como “um processo levado a cabo pelo Conselho de Administração, Direcção e outros membros da organização com o objectivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seus objectivos em três categorias:

- eficácia e eficiência das operações;
- fiabilidade do relato financeiro;
- conformidade com leis e regulamentos.”

Através das definições apresentadas verifica-se que o conceito de controlo interno é bastante extenso e refere-se não apenas aos aspectos directamente relacionados às funções contabilísticas e financeiras, mas, também, a todos os aspectos que envolvem as operações de qualquer organização.

O controlo interno deve fazer parte das actividades normais de uma empresa, tendo por função acompanhar o funcionamento global e recomendar, devido ao seu carácter detectivo, preventivo ou correctivo, as acções a empreender para garantir um elevado nível de desempenho e os resultados que correspondam aos objectivos inicialmente formulados.

Os sistemas de controlo interno não são, nem devem ser iguais em todas as organizações. As organizações e as suas necessidades de controlo interno variam muito dependendo do sector em que operam, da sua dimensão e a natureza da organização, do número de unidades operacionais, sua cultura, filosofia de gestão e a sua dispersão geográfica.

Para conferir relevância ao sistema de controlo interno, torna-se necessário conhecer a sua descrição, concepção e comportamento identificando os controlos-chave em que o auditor deposite confiança, reconsiderando, se necessário, a avaliação inicial do enfoque e risco, e bem assim os pontos fracos encontrados e o efeito sobre o planificado.

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*”.

Conhecida a definição de controlo interno, importa analisar os seus objectivos e respectivos componentes.

3.2. Relação entre os objectivos e os componentes do Controlo Interno

Os controlos são fundamentais para todas as organizações e para todos os gestores, mesmo nas actividades mais elementares.

O exercício adequado de controlo sobre as funções assume fundamental importância para que os resultados sejam atingidos mais favoravelmente e com menores custos. Sabe-se que informações distorcidas podem conduzir a conclusões erradas e danosas para a organização. Quando não existem procedimentos de controlo interno, é frequente a ocorrência de erros involuntários e irregularidades.

Segundo o *Auditing Practices Committee*²⁰ (APC, 1989) o controlo interno pretende a regulação das actividades numa organização mediante sistemas desenhados e implantados para facilitar o cumprimento dos objectivos da gestão. Na mesma linha, o *Institute of Internal Auditors* (IIA, 1989) assinala que os objectivos do controlo interno são os de assegurar:

- a. a conformidade e integridade da informação;
- b. a conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- c. a salvaguarda dos activos;
- d. a utilização económica e eficiente dos recursos;
- e. a realização dos objectivos e metas fixados para as operações ou programas;
- f. garantir a fiabilidade de relevação contabilística das operações da organização.

O Informe Cadbury (1992) destaca a importância do controlo interno e responsabiliza o Conselho de Administração da existência de um sistema de controlo interno adequado à gestão financeira da sociedade. Posteriormente, o Informe Hampel (1998), estende o alcance do controlo interno ao âmbito operacional, assim como aos aspectos relacionados com a gestão de riscos, por entender que em todas as áreas existe uma ameaça potencial para a mudança dos accionistas.

O sistema de controlo interno tem sido objecto de diversos estudos²¹, e a partir da década de noventa, tem suscitado um crescente interesse entre auditores e gestores (Colbert y Bowen, 1999). Todos estes estudos apresentam conteúdos similares sobre os objectivos do controlo interno.

O auditor deve obter um conhecimento suficiente dos sistemas de controlo interno no sentido de lhe permitir planear o seu trabalho de auditoria e determinar a natureza, o momento e a dimensão dos testes a efectuar. Esta avaliação poderá permitir reduzir a dimensão dos testes de substanciação a efectuar e como tal reduzir o tempo necessário para executar essa auditoria.

Segundo o COSO (1992), o sistema de controlo interno é composto de cinco componentes interrelacionadas, que derivam da forma como a gestão gere o negócio e de como são integradas no processo de gestão. O modelo do COSO considera que as componentes do controlo formam um sistema integrado, que reage dinamicamente, face a condições de mudança. Essas componentes são as seguintes:

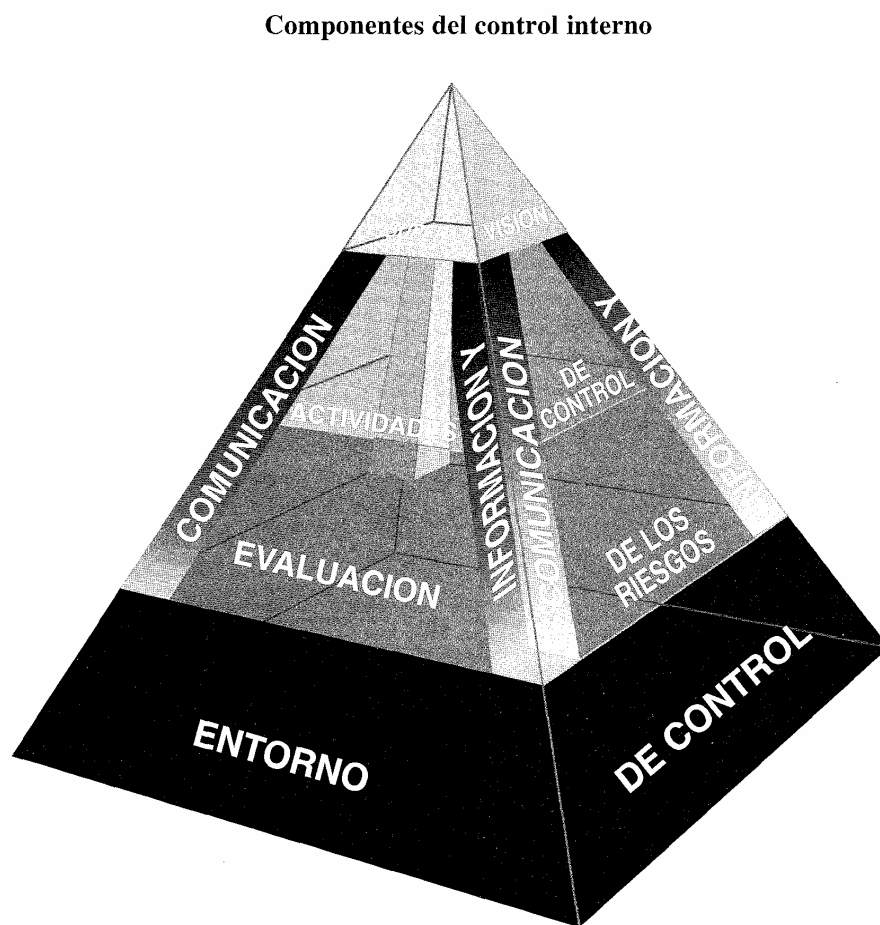
²⁰ O APC dependia do Consultative Committee of Accountancy Bodies. Posteriormente foi designado, em 1991, por Auditing Practices Board (APB). A sua finalidade, em ambos os casos, é emitir normas de auditoria para o Reino Unido e Irlanda.

²¹ The Control Objectives for Information and Related Technology (COBIT, 1996), the Institute of Internal Auditors Research Foundation's Systems Auditability and Control (SAC 1991 revisto em 1994), the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission's Internal Control – Integrated Framework (COSO, 1992), y Consideration of the Internal Control in a Financial Statement Audit (Statement on Auditing Standards – SAS – 78, 1995) que altera a SAS 55 de 1988 sobre este tema.

- o ambiente de controlo que significa a atitude geral, a consciencialização e as acções da gestão e do órgão de gestão a respeito do sistema de controlo interno e a sua importância dentro da entidade e que dá a tónica a uma organização, influenciando a consciência de controlo do seu pessoal. É o ponto de partida para os outros componentes do controlo interno, proporcionando disciplina e estrutura;
- a avaliação do risco é a identificação e análise pela entidade dos riscos relevantes para a realização dos seus objectivos, formando a base para a determinação de como os riscos devem ser geridos;
- as actividades de controlo são as políticas e os procedimentos que ajudam a assegurar que os objectivos da gestão são executados, minimizando o risco. As actividades de controlo incluem controlos do tipo prevenção, detecção, orientação, correcção, compensação, informáticos e de gestão;
- a informação e comunicação é a identificação, recolha e troca de informação por forma a permitir a todos levarem a cabo as suas responsabilidades;
- a Supervisão é o processo que avalia a qualidade do desempenho do controlo interno ao longo do tempo. A auditoria interna desempenha um papel importante como órgão ideal de supervisão;

Os componentes do controlo interno e as relações existentes entre eles encontram-se representados, de forma gráfica, na figura seguinte. Este modelo reflecte o dinamismo dos sistemas de controlo interno

Figura 4 : Componentes do controlo interno



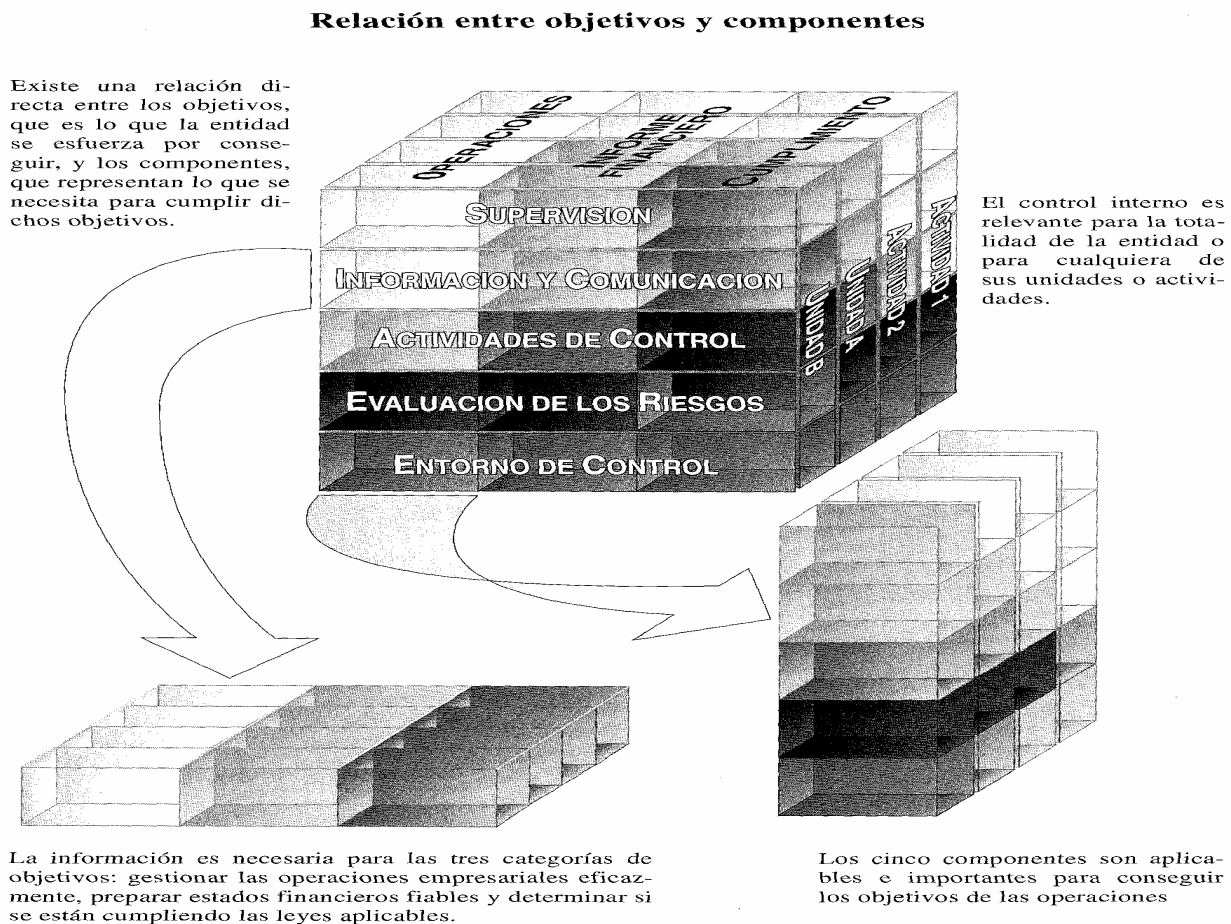
Fonte: Coopers & Lybrand, 1997, p. 21

Entre os objectivos, que são o que uma organização tem em vista alcançar, e os componentes, que representam o que é necessário para atingir os objectivos, deve existir um relacionamento directo. Esta relação pode ilustrar-se mediante uma matriz tridimensional (o chamado cubo do COSO) e representada na figura 5:

- a primeira dimensão representa as três categorias de objectivos: operacionais, de informação financeira e de cumprimento estão representados nas colunas verticais;
- a segunda dimensão representa as unidades ou actividades da organização relacionadas com o controlo interno estão representadas na terceira dimensão da matriz;
- a terceira dimensão representa os cinco componentes estão representados por filas.

Cada fila de componentes “cruza” as três categorias de objetivos e é aplicada às três. Todos os componentes necessitam de estar a funcionar para que o sistema de controlo seja efectivo.

Figura 5: Relação entre os objetivos e componentes



Fonte: Coopers & Lybrand, 1997, p. 23

3.3. Princípios gerais do controlo interno

A existência de um sistema de controlo interno pressupõe um conjunto de princípios básicos que lhe dão consistência:

- segregação, separação ou divisão de funções;
- controlo das operações;
- definição de autoridade e delegação de responsabilidades;
- pessoal qualificado, competente e responsável;

- registo metódico dos factos.

A segregação de funções consiste na divisão de funções com a finalidade de evitar que sejam atribuídas à mesma pessoa duas ou mais funções concomitantes com o objectivo de impedir ou pelo menos dificultar a prática de erros ou irregularidades ou a sua dissimulação.

O controlo das operações consiste na sua verificação ou conferência que, em obediência ao princípio da segregação de funções, deve ser feita por pessoa ou pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo.

A definição de autoridade e delegação de responsabilidades assenta num plano da organização onde se definem com rigor os níveis de autoridade e de responsabilidade em relação a qualquer operação. Este plano deve conter uma distribuição funcional da autoridade e da responsabilidade tendente a fixar e a delimitar, dentro do possível, as funções de todo o pessoal.

O pessoal deve ser devidamente seleccionado de modo a que o desempenho das diversas funções seja efectuado por pessoal qualificado, competente e responsável.

A aplicação do último princípio, registo metódico dos factos, relaciona-se com a forma como as operações são relevadas na contabilidade que deve ter em conta a observância das regras contabilísticas aplicáveis e os comprovativos ou documentos justificativos. Estes devem ser numerados de forma sequencial, devendo ser possível efectuar um controlo dos comprovativos ou documentos que se inutilizem ou anulem. Também se destina a assegurar uma conveniente verificação da ligação entre os diferentes serviços, a acelerar o processo de registo das operações e a fornecer com rapidez, precisão e clareza aos responsáveis os elementos informativos de que carecem no exercício da sua actividade gestora.

Para além dos princípios gerais enunciados, existem outras regras para que o sistema de controlo interno funcione com regularidade:

- todas as operações devem ser autorizadas para que se possa obter a prova de que os factos subjacentes aos registos contabilísticos foram efectuados em conformidade com o respectivo acto de autorização;
- o pessoal de cada departamento deve estar sujeito a rotações periódicas entre si;
- todos os resultados deverão ser adequadamente avaliados;
- deverá ser facultada formação permanente ao pessoal.

3.4. Levantamento do sistema de controlo interno

O levantamento do sistema de controlo interno tem por objectivo conhecer e compreender os procedimentos e métodos estabelecidos e a segurança de que os mesmos estão a ser aplicados.

O auditor obtém um conhecimento geral das actividades do órgão/entidade, seus objectivos e organização mediante investigações internas e externas, como, por exemplo, papéis de trabalhos de anos anteriores, arquivo de correspondência, relatórios sobre trabalhos especiais, publicações externas e reuniões com funcionários.

O sistema de controlo interno pode ser implementado por técnicos de organização e métodos, auditores internos, director administrativo-financeiro e consultores externos. Contudo, o sistema terá sempre de ser aprovado pelo órgão de gestão.

Durante a recolha do sistema de controlo interno, torna-se necessário proceder à análise, entre outros, dos seguintes documentos:

- organigramas;
- manual de descrição de funções;
- manuais de políticas e procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno;
- outras informações relacionadas com os aspectos do controlo administrativo e do controlo contabilístico.

As leituras realizadas deverão ser completadas com entrevistas e observações.

A recolha e registo do sistema de controlo interno pode assumir a forma de questionários padronizados, de narrativas, de fluxogramas ou a forma mista.

3.5. Classificação geral dos controlos internos

Como argumentam Moraes, e Martins, (2003, p.19),

“a fim de evitar a ocorrência de potenciais erros, a gestão deve implantar os controlos adequados. Os controlos podem ser:

- **preventivos** – servem para impedir que factos indesejáveis ocorram. São considerados controlos *à priori*, que entram imediatamente em funcionamento, impedindo que determinadas transacções se processem;
- **detectivos** – servem para identificar ou corrigir factos indesejáveis, que já tenham ocorrido;
- **directivos ou orientativos** – servem para provocar ou encorajar a ocorrência de um facto desejável, isto é, para produzir efeitos “positivos”, porque, quando ocorrem coisas boas, impede-se que as más aconteçam;

- **correctivos** – servem para rectificar problemas identificados;
- **compensatórios** – servem para compensar eventuais fraquezas de controlo noutras áreas da organização.”

3.6. Limitações do sistema de controlo interno

Segundo (Coopers & Lybrand, 1997, p.19), “nem todos os controlos reduzem o risco de todos os tipos de erros e irregularidades, na medida em que há certas limitações inerentes à confiança que pode ser depositada no sistema de controlo interno”.

As limitações inerentes aos controlos internos são reconhecidas nas normas das principais organizações nacionais e internacionais que regulam o exercício da actividade de auditoria.²² Estas limitações devem ser consideradas pelo auditor na avaliação do risco de controlo.

Por mais elaborado que seja um sistema de controlo interno, não pode por si só garantir a integridade e a exactidão dos registos contabilísticos. Assim:

- a segregação de funções dificulta mas não pode evitar o conluio ou a cumplicidade;
- os poderes de autorização de operações por parte daqueles a quem os mesmos foram confiados podem ser usados de forma abusiva ou arbitrária;
- a competência e a integridade do pessoal que executa as funções de controlo podem deteriorar-se por razões internas ou externas, não obstante os cuidados postos na sua selecção e formação;
- a própria direcção pode em muitos casos ultrapassar ou ladear as técnicas de controlo por si implantadas;
- o controlo interno tem em vista geralmente as operações correntes, não estando preparado para as transacções pouco usuais;
- a própria existência do controlo interno só se justifica quando a relação custo/benefício é positiva, isto é, quando o custo de determinado procedimento não é desproporcionado aos riscos que visa cobrir.

3.7. Avaliação do controlo interno

Avaliar o controlo interno consiste em determinar o seu grau de confiança, que se obtém examinando a segurança e a fiabilidade da informação e o seu grau de eficácia na prevenção e detecção de erros e irregularidades.

²²ISA 400 (par. 14, IFAC, 1995); AU 319.21 (AICPA, 2001) e SAS 300 (par. 24, APB, 1995), coincidem substancialmente.

A avaliação do controlo interno tem também como objectivo determinar a profundidade dos procedimentos que o auditor deve adoptar na condução dos seus trabalhos.

A avaliação preliminar do controlo interno inicia-se na fase do planeamento global com a identificação dos tipos de operações mais relevantes, dos principais fluxos de processamento das operações e das áreas-chave do controlo.

A avaliação definitiva do controlo interno só é possível depois de o auditor dispor de uma descrição fiel e pormenorizada dos procedimentos que lhe permitam conhecer os pontos fortes e fracos do controlo e concluir se os objectivos específicos do controlo interno foram atingidos.

Os pontos fortes dos dispositivos do controlo são os que asseguram, no caso de auditorias financeiras, a validade das operações e a exactidão e integralidade do seu processamento ou, no caso de auditorias de resultados²³, o funcionamento eficaz do organismo.

A exactidão e a integralidade do processamento estão satisfeitas se as operações estão correctamente classificadas, valorizadas e contabilizadas no período a que respeitam.

Os pontos fracos são os que podem originar, no caso de auditorias financeiras, distorções nas demonstrações financeiras e, no caso de auditorias de resultados, debilidades na economia, eficiência ou eficácia.

A avaliação do sistema de controlo interno deve estar correctamente documentada. A natureza da documentação dependerá da forma como se apresenta a informação e o critério adoptado pelo auditor. A avaliação do controlo interno é factor fundamental como instrumento de um planeamento do trabalho de auditoria de forma eficiente e eficaz.

3.8. Lei Sarbanes- Oxley e o Controlo Interno

A *Lei Sarbanes-Oxley*, promulgada nos Estados Unidos em 2002, destina duas secções ao controlo interno. Estas têm por objectivo aumentar a confiança dos investidores nas bolsas americanas.

A secção 302 trata da certificação trimestral ou anual dos controlos e procedimentos de divulgação, impondo responsabilidades aos directores executivos e aos directores financeiros, no sentido destes declararem, pessoalmente, que efectivaram a divulgação dos controlos e procedimentos da organização e que os mesmos se encontram implantados e avaliados.

Devem declarar ainda que:

- a. são responsáveis pelos controlos e procedimentos de divulgação;

²³ Auditoria que incide em todos os níveis de gestão sob o ponto de vista da economia, eficiência e eficácia, nas suas diferentes fases.

- b. definiram controlos para assegurar que as informações materiais chegassem ao seu conhecimento;
- c. avaliaram a eficácia dos controlos em cada trimestre;
- d. apresentaram as suas conclusões em relação à eficácia desses controlos;
- e. divulgaram todas as deficiências significativas encontradas nos controlos, as insuficiências materiais e os actos de fraude, envolvendo funcionários da administração ou outros funcionários que desempenhem papéis significativos nos controlos internos da organização; e
- f. indicaram todas as alterações significativas efectivadas nos controlos.

A secção 404 da SOA “Avaliação dos controlos internos feita pela gestão” diz respeito às normas que a SEC emitiu exigindo que cada relatório anual ao abrigo da secção 13(a) ou 15(d) da Securities Exchange Act de 1934 contenha um relatório sobre os controlos, os quais:

1. “indicarão a responsabilidade da gestão de estabelecer e manter uma estrutura adequada de controlos internos e procedimentos com vista à emissão das demonstrações financeiras;
2. deverá conter uma avaliação, à data do termo do mais recente ano fiscal, da Emissora, da eficácia da estrutura dos controlos internos e procedimentos da Emissora para a emissão dos relatórios financeiros(...)”

De acordo com Montañés (2006), esta secção requer que a gestão de topo da organização emita um relatório anual sobre a avaliação do controlo interno acerca da preparação das demonstrações financeiras, que inclua:

- a responsabilidade da gestão de estabelecer e manter um sistema adequado de controlo interno sobre a preparação das demonstrações financeiras;
- a identificação de um modelo de controlo, como o Informe COSO (não estabelecido como obrigatório, mas com referência especial na Lei), utilizado pela organização para avaliação do controlo interno;
- avaliação da efectividade do controlo interno, incluindo explicitamente um parágrafo sobre se o mesmo é ou não efectivo;
- uma declaração informando que os auditores externos, conjuntamente com a auditoria das demonstrações financeiras, comprovaram a avaliação do controlo interno realizado pela empresa.

Perante o exposto, conclui-se que um sistema de controlo interno eficiente exige contínua interacção entre a gestão, áreas operacionais e trabalhos dos auditores da organização. Facto este que proporcionará um elevado grau de eficiência na consecução das metas definidas, assim como

proporcionará segurança para os utilizadores das informações no momento do processo de tomada de decisão.

A SOA procurou conceder maior robustez (ou menor fragilidade) aos controlos internos contabilísticos. Nessa linha, o objectivo inicial era limitado a melhorar os controlos envolvidos na fiabilidade dos registos contabilísticos e que incluem, entre outros procedimentos, a clara atribuição de responsabilidades, a segregação das funções de escrituração e elaboração de relatórios contabilísticos (*back Office*) daquelas ligadas às operações, e o aperfeiçoamento dos sistemas de autorização e aprovação. A situação de fragilidade desses controlos contabilísticos em algumas empresas acarretou alterações nos sistemas de controlos internos administrativos, induzindo a modificações no plano de organização geral da empresa e nos seus métodos e procedimentos.

No entanto, é necessário referir que a SOA estabelece que nem todas as fraquezas de controlo interno identificadas têm impacto nos relatórios financeiros e que se designam materialmente irrelevantes ou sem consequências nas demonstrações financeiras.

Como refere Pinheiro (2005b, p. 4):

“a SOA teve a vantagem inconfundível de traçar as linhas orientadoras para a gestão de topo no que diz respeito aos relatórios financeiros com especial relevância para os controlos internos desenhados e, de uma forma inequívoca, a evidência que a gestão de topo exerce sobre a eficácia dos controlos bem como a evidência documental dos testes realizados”.

Se analisarmos os conteúdos dos capítulos anteriores, verificamos que, na actualidade, o papel da auditoria interna tem vindo a ganhar protagonismo em actividades como: a gestão de riscos, a fiabilidade da informação financeira, a liderança, o bom governo da organização, a transparência (comités de auditoria), entre outras. É neste contexto que nos propomos, seguidamente, abordar a contribuição da auditoria interna para a gestão.

CAPÍTULO IV - A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA A GESTÃO

Este capítulo aborda a contribuição da auditoria interna para a gestão, na consecução das metas pré-estabelecidas pelos órgãos estratégicos de uma organização. Refere, ainda, a importância da existência, nas organizações, de informações fidedignas e oportunas fundamentais ao processo de tomada de decisão dos gestores. Estuda a relação entre a auditoria interna e a política de gestão de riscos e da governação corporativa.

4.1. Auditoria interna: sua importância num ambiente globalizado e competitivo

Muito se tem falado sobre o actual momento pelo qual passa a função do auditor interno nas organizações de todo o mundo. É questionada a sua real necessidade nas organizações, como uma actividade que realmente agregue valor ao negócio e proporcione rentabilidade e segurança sobre as operações aos accionistas.

Agregar valor, é um somatório de interesses internos e externos que possibilitam um ganho, não necessariamente o monetário, que se bem aplicados corroboram para a gestão da organização como um todo.

Outro ponto fundamental para a boa gestão dos trabalhos de auditoria interna, é a desmistificação entre os funcionários da empresa em que existe uma actividade de auditoria interna. Sobre a actuação e participação do auditor interno entende-se que este profissional se encontra na organização como auxílio no desempenho das tarefas dentro da filosofia da organização, e não como um “dificultador” que está presente apenas para apontar erros, até porque ambos são parceiros na procura de um resultado comum.

Nesse aspecto, o perfil actual do auditor interno não pode ser o mesmo do passado, onde era visto como uma pessoa metódica, desagradável, distanciada dos problemas futuros, debruçando-se apenas sobre os dados passados.

Ao auditor interno vem sendo exigida uma série de conhecimentos diversificados para o bom desempenho das suas actividades: contabilidade, domínio de técnicas de gestão, qualidade total, marketing, organização e métodos, planeamento estratégico, informática, relações humanas, entre outras.

O auditor interno deve ser um componente activo da engrenagem da gestão interna, fazendo com que as suas observações recolhidas nos trabalhos de campo, sejam úteis e essenciais na procura de uma adequada gestão de recursos. A sua opinião e visão crítica dos processos, deve estar alicerçada em evidências que propiciem aos gestores a correcta valoração das técnicas utilizadas na gestão do negócio, onde a aceitação de mudanças de rumos por parte da gestão poderá depender da forma de expressão oral e escrita do trabalho desenvolvido pelo auditor.

Nesse sentido, o auditor interno deve desempenhar a sua actividade com visão holística e proactiva, antecipando-se aos factos, de modo que a sua opinião seja de fundamental importância nos rumos da organização. Ao mesmo tempo, deverá estar atento a novas tendências no mercado em que a sua organização actua. A sua participação na gestão operacional das organizações deve ir muito além de uma “fiscalização” sobre os processos, actuando em sintonia com as solicitações do mercado, com metas e estratégias bem definidas, que é fundamental para a sobrevivência empresarial.

Actualmente, também o perfil do gestor que dispõe de um quadro de auditores internos deve ser outro, possibilitando a este profissional uma plena autonomia, confiando-lhe informações actuais, não sendo necessário apurar determinados factos após a sua ocorrência.

4.2. Decisão e informação

No dia a dia, as decisões são tomadas quase a todo o momento. Uma vez decisões simples, outras vezes mais complicadas. Para as decisões mais simples não são necessárias muitas informações, já para as mais complexas deve-se obter um número maior de informações, de forma a minimizar o risco de uma escolha equivocada. As informações para a tomada de decisão devem ser necessárias, relevantes, fidedignas e tempestivas, para que os resultados planeados pelo gestor sejam alcançados, pois este procura a decisão óptima para a sua organização.

Neste contexto, pode-se afirmar que a qualidade da informação está directamente associada a boas decisões. Deste modo, sejam elas mais simples ou complicadas, as decisões podem afectar o resultado de uma situação tanto positiva quanto negativamente, no caso de informações impróprias e inoportunas transmitidas ao gestor.

Os gestores envolvem-se diariamente com o processo decisório nos seus negócios. Afinal, gerir é tomar decisões, devendo portanto, optar por estratégias, mercados, produtos, processos, políticas, pessoas, preços, e outros; decisões que envolvem muitas vezes grandes

investimentos, expansão ou redução de negócios, reduções de custos e/ou aumentos de preços, contratação e demissão de funcionários, financiamento de actividades, entre outros.

Considerando que, para todas essas decisões, são necessárias informações oportunas e fidedignas para atingir a excelência na acuidade da análise das alternativas apresentadas, o gestor poderá alicerçar melhor as suas escolhas dispondo de uma gama maior de informações tempestivas com o fim de evitar dúvidas na sua tomada de decisão.

A informação é de fundamental importância para o processo de tomada de decisão, já que é a responsável pelas mudanças implementadas pelos gestores. As decisões que os gestores tomam são impulsionadas pelas informações que eles recebem por meio da própria estrutura organizacional.

O gestor, para o processo de tomada de decisão, pode utilizar modelos de decisão, como ferramentas de gestão, os quais serão abordados, ainda que sumariamente, no ponto seguinte.

4.3. Modelos de decisão

Os modelos de decisão são utilizados para identificar o curso de acções futuras. São utilizados, ainda, para descrever ou representar os dados importantes de um processo e as suas inter-relações.

Beuren (2000, p.17) afirma que:

“ A partir da escolha de um grupo de variáveis e uma especificação das suas inter-relações, projectadas para representar um processo ou sistema real, total ou parcialmente, um modelo é a descrição do funcionamento de um sistema, representando uma construção em particular, utilizando-se da teoria, a qual lhe serve como suporte conceitual”.

Assim, um modelo deve ser delineado de maneira que, apresente a sua estrutura da melhor forma possível, caracterizando cada detalhe da operação para que o seu auxílio, como ferramenta de gestão, possa ser eficiente e eficaz.

Um modelo de decisão pode permitir trazer várias alternativas e ao gestor caberá escolher a melhor delas para atingir os seus objectivos da melhor forma. Por isso, a estruturação de um problema num modelo de decisão, fornece ao gestor uma visão muito mais ampla das alternativas viáveis ao seu problema-chave.

Muitos são os modelos de decisão e caberá ao gestor escolher o melhor modelo, que irá adequar-se ao problema em questão. Assim, os modelos de decisão como ferramenta de auxílio ao gestor, apresentam as suas contribuições de acordo com as informações recebidas, para a escolha da melhor alternativa.

Entretanto, não se deve confundir o processo de tomada de decisão com os modelos de decisão pois, o modelo de decisão é um meio para atingir o objectivo, enquanto o processo decisório é muito mais amplo, e tem etapas definidas e necessárias em níveis administrativos diferentes.

4.4. Transparência e credibilidade de uma organização

Tem sido crescente o número de utilizadores que dependem de informações das organizações para tomar decisões. Este facto, exige, a cada dia, um maior grau de credibilidade da parte dos gestores, pois informações distorcidas podem acarretar prejuízos a terceiros, assim como levar a um descrédito geral todo o grupo envolvido no negócio.

Neste aspecto, não se pode negar que o termo credibilidade está directamente relacionado com o processo de transparência das organizações, pois, 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.

4.5. Utilizadores das informações de uma organização

As instâncias que procuram informações junto das organizações podem classificar-se em dois grupos de utilizadores:

1. internos – accionistas, conselho de administração, conselho fiscal, gestores e empregados;
2. externos – entidades governamentais, sindicatos, entidades sociais, fornecedores e clientes, financiadores, investidores, agentes do mercado de acções.

4.6. O papel desempenhado pela auditoria interna no processo de tomada de decisão

No processo de tomada de decisão, a maior dificuldade é a incerteza em relação ao futuro, mas esta pode ser reduzida com um bom modelo de decisão baseado em informações fidedignas e oportunas, recolhidas pela auditoria interna quase que diariamente. A informação que a auditoria interna possui é a informação necessária para alimentar o modelo de decisão do gestor para que ele tome as decisões mais acertadas. A dificuldade do gestor em utilizar algum modelo de decisão provém da inclusão e informação correcta.

Esta dificuldade diminui à medida que o gestor entende que o trabalho que o auditor interno desenvolve, lhe pode fornecer informações muito valiosas e adequadas.

Todos os modelos delineados e implantados devem ser alimentados com informações fidedignas e adequadas a fim de que se possa oferecer um resultado favorável e aceitável acerca de uma decisão. Estes dados confiáveis e tempestivos podem ser obtidos junto da auditoria interna, pois esta conhece a fundo os procedimentos da empresa e conhece, igualmente as suas fraquezas.

Deste modo, com o auxílio dos trabalhos dos auditores internos, um gestor consegue alimentar o seu modelo de decisão com informações reais e fidedignas, para que a sua tomada de decisão seja a mais tempestiva possível.

Assim, Beuren (2000, p.21) salienta que:

“A concepção de um sistema de informações que auxilie o gestor a melhorar as suas decisões não depende apenas da identificação dos modelos decisórios dos gestores e de suas necessidades informativas. Muitas vezes, faz-se necessário repensar o próprio modelo de decisão, além de utilizar informação adicional para determinar a probabilidade de ocorrência de cada estado da natureza, a fim de reduzir o problema da incerteza”.

Quando Beuren (2000, p.21) cita “(...) informação adicional (...)”, pode-se incluir a informação da auditoria interna como informação adicional de qualidade para alimentar o modelo de decisão. E, também, quando destaca no texto “(...) a fim de reduzir o problema da incerteza”, pode-se remeter ao trabalho da auditoria interna que executa as suas tarefas a fim de aumentar o padrão de eficiência, o que resultará numa informação fidedigna e real para o gestor no seu modelo de decisão.

Uma empresa que possui um eficiente controlo interno implantado pode-se amparar em informações fiáveis, uma vez que este controlo ainda será avaliado pela auditoria interna como parte da sua função.

A verificação e análise da eficiência e eficácia de um controlo interno cabem à auditoria interna, que se reportará directamente ao gestor da empresa em caso de não cumprimento dos controlos internos. Este providenciará as devidas correcções junto ao departamento, seguindo as recomendações da auditoria interna para atingir os objectivos planeados pela empresa.

Neste sentido, os auditores internos devem conhecer o modelo de gestão adoptado pela administração da empresa, levando ao gestor as informações que mais se aproximam do objectivo pretendido, para que com estas informações a tomada de decisão seja a que trará maiores resultados para a empresa. Já que a auditoria interna é conhecedora dos actos ocorridos no passado de uma empresa, pode prognosticar o efeito com a escolha de determinada decisão e,

portanto, cabe à auditoria interna desempenhar eficazmente as suas responsabilidades no que diz respeito ao processo de tomada de decisão, auxiliando os gestores com as informações disponíveis, sejam quantitativas ou qualitativas.

Pode-se inferir que o trabalho do auditor interno no âmbito da assessoria ao gestor, observando as normas de auditoria interna, vem contribuindo sobremaneira para os resultados das organizações, possibilitando a redução dos riscos a que as empresas estão expostas no actual cenário empresarial.

4.7. Novo paradigma da auditoria interna perante o risco corporativo

O COSO (2004, p. 4) considera:

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.”

Ambientes instáveis e fortemente competitivos com tecnologias sofisticadas e com ciclos de vida cada vez mais curtos, com acesso à informação global generalizado, fazem crescer exponencialmente o risco nas organizações, daí a necessidade de um controlo moderno que privilegie o desempenho e a competição, em contraste com os controlos de conformidade do passado, sendo o seu principal objectivo assegurar a económica e eficiente utilização dos recursos e a eficácia das organizações, áreas onde mais se faz sentir os efeitos dos impactos dos novos factores de risco. Mas se os novos tempos valorizam outras perspectivas do controlo interno, a auditoria interna, como actividade de controlo independente, vai também sentir a necessidade de novos desenvolvimentos e novas perspectivas, para responder eficazmente às novas actividades de controlo e a um aumento de risco generalizado nas organizações, que põe em causa nomeadamente o próprio princípio *going concern*, fundamental no processo de auditoria.

Nos últimos anos tem-se assistido a uma avalanche de novas exigências de regulamentação, especialmente na área financeira, o que reproduz, aliás, uma tendência mundial de fortalecimento das estruturas de controlo. Diante da introdução de tantas regulamentações que impõem uma postura de “auto policiamento” às empresas, tem aumentado a necessidade de criação ou pelo menos aprimoramento de uma estrutura efectiva de controlo de riscos e a auditoria interna adquiriu importância especial nessa conjuntura. Contudo, para melhor

responder a essa nova realidade, as estruturas de auditoria interna tiveram que passar por um processo de transformações que incidem sobre o alcance das suas acções e forma de actuar.

Assim, essa prática está a deixar de ser encarada somente pela sua potencial aplicação no cumprimento de exigências de regulamentação ou na verificação de problemas que já se encontram em fase avançada de desenvolvimento. Mais do que um meio tradicional de responder à crescente preocupação de aderir às políticas e aos procedimentos regulamentares, o estabelecimento de uma política efectiva de auditoria interna passou a representar um dos principais alicerces da estrutura de governação e gestão de riscos da organização. Essas novas responsabilidades da área implicam também na prevenção de perdas e na identificação de instrumentos de melhoria da gestão, reflectindo-se positivamente no próprio valor das operações.

A ampliação do papel e do alcance da auditoria interna como mecanismo facilitador da gestão de riscos já começa a desencadear um claro reconhecimento, por parte de executivos e accionistas a respeito da sua importância para a organização. Não é mais possível conceber uma abrangente gestão de riscos empresariais sem considerar, de alguma forma, o papel da auditoria interna como instrumento de identificação de vulnerabilidades e, até mesmo, de auxílio à implementação de processos de correcção. O papel do auditor interno tem vindo a evoluir de forma muito acentuada: inicialmente, a sua função estava ancorada na análise das transacções visando inibir fraudes; a seguir esteve focada na avaliação dos controlos internos, de forma abrangente, com o objectivo genérico de reduzir os erros; a abordagem actual está centrada na avaliação dos controlos internos sob a óptica de risco com a finalidade de otimizar o processo de gestão.

Apesar da crescente importância atribuída ao papel da auditoria interna no processo de gestão de risco, trata-se de um dos assuntos controversos da actualidade, pelo que são consideráveis os debates acerca desta matéria. Tal facto levou a que o IIA dos EUA, em coordenação com o IIA – United Kingdom & Ireland, emitisse um *position paper* para esclarecer a sua posição acerca do papel da auditoria interna nas organizações com gestão de risco.

O IIA (2004c, p.1) considera que:

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

É inegável que, ao adoptar uma política de gestão de risco, a empresa tornar-se-á mais competitiva. Assim sendo, torna-se necessário que a gestão avalie o custo/benefício de implantar

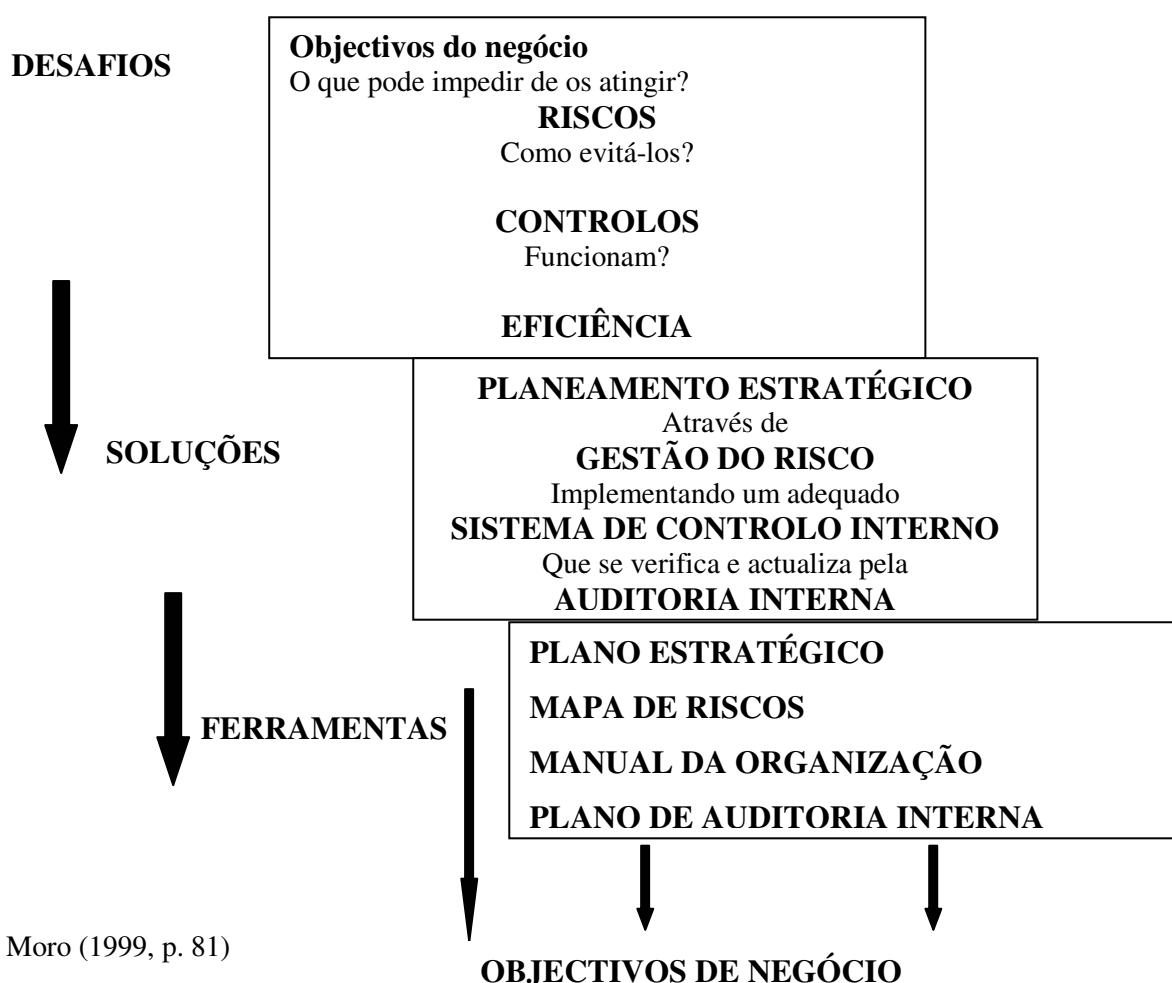
um eficiente sistema de controlo interno, um processo de supervisão capaz de agregar valor à organização e uma estrutura que lhe permita identificar as variáveis de mercado que possam vir a afectar o seu negócio.

Neste contexto, a auditoria interna centra a sua atenção na redução dos riscos de gestão, de forma a contribuir para a consecução dos objectivos e metas da organização. Sem dúvida, esta forma de auditoria, passa a agregar valor à cadeia de informações das empresas que, além da fiabilidade, também garante a solidez e a sustentabilidade no presente e futuro dos negócios.

Conforme salienta Lorenzo (2001), provavelmente, a grande diferença entre os anteriores enfoques e o actual enfoque da auditoria interna baseada no risco reside na análise estratégica e na avaliação dos processos de negócio como passo prévio ao trabalho que actualmente se leva a cabo nos departamentos de auditoria.

Assim, a actual orientação da auditoria interna aponta para uma abordagem baseada nos principais riscos do negócio, pelo que o planeamento de auditoria deverá estar alinhado com a estratégia da organização e o plano de negócio. A figura seguinte representa o importante papel desempenhado pela auditoria interna na concretização dos objectivos do negócio.

Figura 6: Concretização dos objectivos do negócio



Fonte: Moro (1999, p. 81)

Conhecido o papel desempenhado pela auditoria interna na gestão de riscos da organização, importa agora analisar a relação da auditoria interna e a governação corporativa

4.8. O papel da auditoria interna dentro do contexto da governação corporativa

Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico- OCDE (1999) *Corporate Governance*:

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

O conceito de *Corporate Governance* foi-se desenvolvendo através de diferentes vias e um dos principais promotores foi a OCDE que construiu os princípios, permitindo que se estabeleçam os seus pilares fundamentais. Almeida (2005, p. 10) refere que os princípios apontados pela OCDE (2004) estabelecem que o governo das sociedades:

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

Estes princípios assumem-se como ponto de referência para que empresas e países desenvolvam os seus próprios princípios, obedecendo às suas especificidades e necessidades.

Neste contexto, segundo Almeida (2005, p. 10) os objectivos do governo das sociedades podem ser resumidos da seguinte forma:

- melhorar o desempenho da organização;
- promover a gestão de risco;
- aumentar a confiança dos investidores no mercado de capitais;
- melhorar a reputação da organização através de melhor transparência e reporte da informação;

- apoiar a prevenção e detecção de comportamentos fraudulentos;

Para a OCDE a governação corporativa é um dos instrumentos determinantes do desenvolvimento sustentável, nas suas três dimensões: económica, social e ambiental.

A par da OCDE, outras organizações multilaterais, como o Fundo Monetário Internacional, o Banco Mundial e o G7 (grupo das 30 mais avançadas nações industriais do mundo) vêem nos princípios da governação corporativa uma base sólida para o crescimento económico.

A temática da governação corporativa tem vindo, progressivamente, a ganhar visibilidade e notoriedade um pouco por todo o mundo. Não sendo uma área totalmente nova, a conjuntura actual deu-lhe uma maior relevância. De facto, a cada vez maior competitividade, complexidade e exigência dos mercados e do meio envolvente, veio trazer novas e cada vez mais abundantes discussões sobre a forma como são governadas e controladas as empresas – em particular nos últimos anos, desde que alguns casos mais mediáticos de falências nos Estados Unidos da América (Enron, Worldcom) e em 2005 o caso da Calpine, vieram pôr em evidência a insuficiência das práticas existentes. Como tal, a definição de regras internas de funcionamento e tomada de decisão, equilíbrio das relações entre accionistas e investidores e a equipa de gestão, da ética empresarial e de controlo interno e gestão do risco são prementes e críticas para as organizações na actualidade.

Neste contexto, como afirma Almeida, Domingos (2005, p.10) nos últimos anos tem havido uma tendência global do governo das sociedades no sentido de:

- “Aumentar o foco na manutenção dos controlos internos desenhados para assegurar a fiabilidade da informação financeira e outras divulgações das empresas para os mercados financeiros. Aumentar a responsabilidade da gestão, incluindo a responsabilidade pessoal do CEO e do CFO sobre as demonstrações financeiras; melhorar os mecanismos de governação incluindo responsabilidades acrescidas e independência dos Comités de Auditoria; requerimentos estrita para os auditores (p.e. limites para os serviços não-auditoria).
- Reforçar os sistemas e processos de gestão de risco.”

Vão nesse sentido, em particular a SOA nos Estados Unidos e outras leis e códigos noutros países.

Embora a governação corporativa seja definida e regulamentada de diferentes maneiras em todo o mundo, organizações de todas as dimensões, indústrias e países concordam quanto aos seus objectivos principais: auxiliar os líderes a manter organizações sustentáveis, merecedoras da confiança do mercado e capazes de retornar o valor do investimento aos seus accionistas.

O relacionamento entre accionistas, o conselho de administração, o conselho fiscal e a direcção executiva na estrutura organizacional das empresas tem sido foco, há pelo menos meio

século, de estudos que procuram um sistema de comando administrativo que torne as organizações mais “transparentes” e fortalecidas.

Drucker, Peter (1992, p. 81-82)) descreve que:

“A necessidade de um conselho eficiente já foi enfatizada por todos os que estudaram a corporação aberta nos últimos 40 anos. Para gerir uma empresa comercial, especialmente uma empresa de grande porte e complexa, os directores precisam de considerável poder. Mas o poder sem responsabilidade sempre se torna tirânico ou descuidado e habitualmente ambos. É certo que sabemos como tornar os conselhos eficientes como órgãos da governação corporativa. E o principal não é ter os melhores profissionais; pessoas comuns servem. Tornar os conselheiros eficientes exige descrever as suas tarefas, estabelecer objectivos específicos para o seu desempenho e contribuição e avaliar periodicamente o seu desempenho em relação a esses objectivos. Sabemos disso há muito tempo, mas os conselhos americanos, como um todo, tornaram-se menos eficientes, e não mais. Conselheiros não serão eficientes só com boas intenções e, sim se representarem proprietários fortes, comprometidos com a empresa”.

Nesse sentido, na década de 90, a governação corporativa ganhou força designadamente nos Estados Unidos e Inglaterra, onde o mercado de capitais concentra grande participação de empresas de capital aberto, principalmente em consequência da ascensão dos fundos de pensões como proprietários dessas empresas.

Em Portugal, a temática da *Corporate Governance* é extremamente actual e relevante. Com efeito, nas suas mais diversas vertentes e consequências, as opções da *Corporate Governance* vão determinar a eficiência e a eficácia da gestão das empresas nos desafios da competitividade, da internacionalização e globalização, do acesso aos mercados de capitais e da sua sustentabilidade como organizações integradas numa comunidade específica com *stakeholders* cada vez mais atentos e exigentes. É de destacar o papel desempenhado pela CMVM que emitiu as “Recomendações sobre o Governo das Sociedades Cotadas em Bolsa”, cuja versão originária data de 1999, sendo acompanhada de uma recomendação no sentido da sua divulgação e cumprimento. Em 2001, a CMVM emitiu o Regulamento n.º 7/2001 que obrigava as sociedades emitentes de acções admitidas à negociação em mercado regulamentado, à divulgação anual de informação sobre diversos aspectos ligados ao governo das sociedades. Em 2003, mantendo-se embora as linhas fundamentais do Regulamento n.º 7/2001, e em especial a filosofia *comply or explain* que o enforma, este voltou a ser actualizado (Regulamento n.º 11/2003), por forma a tornar mais completo o relatório anual sobre o governo das sociedades. Em 2005, a tónica dominante das modificações relacionou-se com o aperfeiçoamento do sistema de fiscalização interna das sociedades (Regulamento n.º 10/2005). Em 2006 foi feita nova actualização com a publicação do Regulamento n.º 3/2006.

Apesar da sua reconhecida importância na gestão dos negócios e na promoção do crescimento económico, pode-se dizer que a governação corporativa ainda não está amplamente difundida por três razões fundamentais:

- por ser ainda recente: o primeiro código em 1992 (Cadbury Report – Reino Unido);
- pela sua abrangência: envolvem questões legais, estratégicas e financeiras; e
- pela diversidade de modelos de gestão: em função da abrangência, dos processos estabelecidos para atendimento às partes interessadas e das externalidades produzidas pelas operações e pelos resultados.

Em resumo, e focando apenas a perspectiva da boa gestão, podemos apontar como vantagens desta abordagem as seguintes:

- superior controlo de gestão e meio eficaz de suporte à decisão permitindo aos gestores, mediante o “apetite” para o risco definido, disporem das melhores ferramentas que lhes permitam dirigir a organização por caminhos (um pouco) menos incertos e perigosos;
- certificado de credibilidade institucional perante os *stakeholders*, tanto perante os públicos internos (empregados) como externos (investidores, fornecedores) a empresa mostra uma postura de responsabilidade e rigor e transmite uma imagem de solidez que, na actualidade, constitui um factor de diferenciação extremamente relevante.

Face às considerações apresentadas, pode-se enfatizar que a auditoria interna contribui para o modelo de governação corporativa ao:

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

Com esta forma de actuação, a auditoria interna estará a contribuir para a consecução das metas previamente estabelecidas, ao preservar o património e maximizar os resultados da organização, caracterizando-se, deste modo, a sua contribuição para o modelo de governação corporativa.

4.9. Auditoria interna e gestão eficaz

Perante um futuro incerto, num mundo em mudança com ritmo por vezes muito acelerado, as organizações têm de observar cada vez mais atenta e continuamente o seu meio envolvente, analisar a evolução dos mercados e identificar ameaças e oportunidades, diagnosticar a sua situação interna e identificar os seus pontos fortes e pontos fracos, definir os seus objectivos estratégicos, as suas estratégias e políticas globais e analisar sistematicamente os resultados que vão obtendo.

Para conseguirem uma posição competitiva, vantajosa e sustentada, para serem rentáveis e até mesmo para sobreviverem, as organizações precisam de ser geridas com eficácia²⁴, de modo a que os objectivos propostos sejam alcançados e, para isso, a auditoria interna desempenha um papel importante.

Rego (2001, p. 19) considera que:

“a auditoria interna preocupa-se, também, com a melhor rentabilização dos recursos disponíveis assim como com o cumprimento dos objectivos previamente fixados, servindo as organizações na sua globalidade e não apenas os seus gestores.”

Neste sentido, as actividades de auditoria interna deverão ser planeadas, programadas e desenvolvidas tendo em conta as preocupações e prioridades da gestão e em consonância com os objectivos, estratégias e políticas globais definidos, contribuindo para uma gestão eficaz.

²⁴ Entende-se por eficácia o grau de alcance dos objectivos, segundo uma relação de custo/benefício, (Glossário do Manual de Auditoria do Tribunal de Contas, 1999).

CAPÍTULO V - METODOLOGIA

5.1. Justificação da opção metodológica

Esta é uma fase de indiscutível importância, pois é ela que, segundo Fortin (1999, p. 102) “assegura a fiabilidade e a qualidade dos resultados de investigação.”

Neste capítulo, de acordo com o que Fortin (1999, p. 102) advoga, serão determinados os métodos a utilizar para obter as respostas às questões de investigação ou às hipóteses formuladas. O mesmo autor acrescenta que nesta fase “É necessário escolher um desenho apropriado segundo se trata de explorar, de descrever um fenómeno, de examinar associações e diferenças ou de verificar hipóteses”.

Todo o trabalho de pesquisa deve ter uma base metodológica científica que permita a organização crítica das práticas de investigação, no entanto, esta não deve ser reduzida aos seus métodos e técnicas. A investigação consiste em alargar o campo dos conhecimentos, na disciplina a que diz respeito, e facilitar o desenvolvimento desta ciência.

O conhecimento adquire-se de muitas formas, mas na perspectiva de Fortin (1999, p.17), de todos os métodos de aquisição de conhecimentos “a investigação científica é o mais rigoroso e aceitável uma vez que assenta num processo racional (...) dotado de um poder descritivo e explicativo dos factos e dos fenómenos”.

Segundo Hungler & Polit (1995, p. 367), “a metodologia em investigação consiste na determinação das etapas, procedimentos e estratégias utilizadas para reunião e análise de dados”.

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. A metodologia tem como objectivo analisar as características dos vários métodos disponíveis, observando as suas vantagens e desvantagens.

Na fase metodológica, segundo Fortin (2000, p. 202) “deve-se operacionalizar o estudo, isto é: precisar o tipo de estudo, as definições operacionais das variáveis, o meio onde se desenrola o estudo e a população deste mesmo estudo”.

De acordo com Fortin (1999, p. 102) “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. Assim após uma consulta estruturada e aprofundada sobre as principais

características dos diversos tipos de pesquisa, a natureza do estudo e o tipo de informação que pretendemos obter, definimos o nosso estudo”.

Tendo em conta o problema em estudo “Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz”, ser de ordem prática, todo este trabalho se enquadra no domínio da investigação estudo de caso do tipo descritivo-exploratório, quantitativo e transversal.

Este trabalho tem carácter descritivo-exploratório, situando-se portanto no nível I de conhecimentos, de acordo com a hierarquia dos níveis de investigação sugerida por Fortin (2000), pois o seu objectivo é denominar, classificar, descrever ou conceptualizar uma situação, e existem à partida poucos conhecimentos no domínio em estudo. O carácter exploratório do estudo, explica-se porque “o objectivo do estudo será explorar o domínio em profundidade e explorar o conceito para extrair dele todas as manifestações com vista a descrever o fenómeno” (Fortin, 2000, p.100).

Assim, pode-se afirmar que se trata de um estudo do tipo exploratório uma vez que, “as pesquisas deste tipo têm como principal finalidade, descrever, esclarecer sem modificar conceitos e ideias, com vista à formulação do problema mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores” (Gil, 1989, p. 45). Foi ainda adoptado o método quantitativo, visto que se trata de um processo sistemático de colheita de dados quantificáveis (Fortin, 2000). A recolha dos dados processou-se num determinado momento, pelo que o estudo tem também um carácter transversal. Um estudo transversal, de acordo com Polit & Hungler (1995, p. 363) “é aquele que estuda fenómenos que se processam todos numa determinada data que tenham ocorrido no passado ou no presente”.

Mediante o exposto neste capítulo, apresentam-se, na sua essência, os pontos sobre os quais incidirá toda a investigação, que tem o seu suporte no enquadramento teórico, desenvolvido na parte anterior. Serão abordados os aspectos essenciais no processo metodológico, tendo como ponto de partida e seguindo a problemática, o desenho de investigação, variáveis em estudo, caracterização da amostra e exposição do instrumento de colheita de dados.

5.2. Hipóteses do estudo

Todo o estudo tem que possuir hipóteses que possam assumir uma resposta plausível para o problema e que orientará a investigação.

A hipótese é “um enunciado formal de relação prevista entre duas ou mais variáveis. Esta combina com o problema e o objectivo numa explicação clara dos resultados esperados de um estudo” (Fortin, 2000 p. 102).

Para Tuckman (2002, p. 99), “a partir de qualquer formulação de um problema é geralmente possível derivar mais que uma hipótese”.

5.3. Formulação e operacionalização da hipótese de investigação

Tendo-se em conta que uma hipótese é um enunciado formal das relações previstas entre duas ou mais variáveis, ou seja, que estas declaram a relação esperada entre as variáveis independentes e dependentes, procuramos combinar as hipóteses com o problema e com os objectivos numa predição ou explicação clara dos resultados esperados da presente investigação.

Neste trabalho todas as hipóteses formuladas relacionam a variável dependente com as variáveis independentes.

As hipóteses a testar são:

H1 – O número de auditores existentes na empresa influencia o contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz.

H2 – O grau de liberdade e independência da acção concedido à actividade de auditoria interna influencia o contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz.

H3 – O grau de importância da auditoria interna influencia o seu contributo para uma gestão eficaz.

H4 – As informações veiculadas pela actividade de auditoria interna influencia o seu contributo para uma gestão eficaz.

H5 – A solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna influencia o contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz.

H6 – A avaliação da auditoria interna influencia o seu contributo para uma gestão eficaz.

5.4. Variáveis e sua operacionalização

Para iniciar um estudo é fundamental que as variáveis estejam bem definidas. De acordo com Marconi (1999, p. 31) “Ao se colocar o problema e a hipótese, deve ser feita também a indicação das variáveis dependentes e independentes. Elas devem ser definidas com clareza e objectividade e de forma operacional. Todas as variáveis que possam interferir ou afectar o

objecto em estudo devem ser não só levadas em consideração, mas também devidamente controlados para impedir comprometimento ou risco de invalidar a pesquisa”.

Segundo Hungler & Polit (1995), a operacionalização de variáveis é um processo pelo qual se vão determinar os correlatos empíricos da variável que possibilitem a sua mensuração ou classificação. Este processo requer:

- A definição conceptual ou teórica das variáveis e a enumeração das suas dimensões;
- A definição empírica ou operacional, que faz referência aos seus indicadores e aos elementos que indicam o seu valor de forma prática.

De acordo com Fortin (1999), quando um conceito é colocado em acção numa investigação ele toma o nome de “variável”. Acrescenta, ainda, que as variáveis são qualidades, propriedades, características de objectos, de pessoas ou de situações que são estudadas numa investigação.

Polit & Hungler (1995, p. 374) definem uma variável como sendo a “característica ou atributo de uma pessoa ou objecto que varia (assume valores diferentes) na população estudada”. Assim sendo, uma variável pode tomar diferentes valores para exprimir graus, quantidades, diferenças. “É um parâmetro ao qual valores numéricos são atribuídos” (Kerlinger, 1973, citado por Fortin, 1999, p. 36).

Ainda, Lakatos & Marconi (1992) entendem por variável um conceito que contem ou apresenta valores, tais como quantidades, qualidades, características, magnitudes, traços, sendo o conceito um objecto, processo, agente, fenómeno, problema.

As variáveis podem ser classificadas de diferentes maneiras, segundo a sua utilização numa investigação. Algumas podem ser manipuladas e outras controladas. Segundo Fortin (1999), os tipos de variáveis mais correntemente apresentados nas obras metodológicas são: as variáveis independentes e dependentes, as variáveis atributo e as variáveis estranhas. Sendo que, neste estudo consideramos apenas as variáveis independentes e a dependente.

De acordo com Green & Lewis (1986), citados por Fortin (1999, pág.217), “uma variável é uma propriedade observável que varia e à qual são atribuídos valores”. Uma variável pode ser equivalente a um indicador ou à combinação de um conjunto de indicadores servindo para medir. A operacionalização dos conceitos apoia-se em definições conceptuais especificados numa teoria ou estabelecidos pelo investigador no decurso do processo de clarificação dos conceitos.

Fortin (1999, p. 373) explica o conceito de operacionalização como “processo metodológico pelo qual um conceito é definido após se terem feito observações empíricas; diz-se também “definição operacional”.

5.4.1. Variável Dependente

As variáveis dependentes são aquelas que são afectadas ou explicadas pelas variáveis independentes. É, portanto o efeito, o resultado ou a consequência sobre os sujeitos, dos actos realizados pelo investigador.

Para Hungler & Polit (1995, p. 26), a variável dependente também designada de variável de critério “é aquela que o pesquisador tem interesse em compreender, explicar ou prever”.

A variável dependente “é a que sofre o efeito esperado da variável independente: é o comportamento, a resposta ou o resultado observado que é devido à presença da variável independente” (Fortin, 2000, p. 37).

Tendo em conta estes pressupostos teóricos, a variável dependente deste estudo é o contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz.

5.4.2. Variável Independente

A variável Independente é aquela que o investigador manipula, voluntariamente, com o fim de observar o seu efeito sobre a outra, variável dependente, afecta outras variáveis podendo contudo, não estar relacionadas com elas.

Polit e Hungler (1995, p. 373) definem variável independente como “a variável que, segundo a crença, causa ou influencia a variável dependente; (...) é aquela que é manipulada”. Ela influencia a variável dependente permitindo o seu relacionamento na formulação de questões de investigação. Sendo assim é a causa daquilo que se vai produzir numa dada situação, aquela, cujos efeitos se pretendem medir.

No presente trabalho foram consideradas, como variáveis independentes:

- O número de auditores existentes na empresa;
- O grau de liberdade e independência de acção concedido à actividade de auditoria interna;
- O grau de importância da auditoria interna;
- A influência das informações veiculadas pela actividade de auditoria interna;
- A solicitação dos serviços da auditoria interna para a consultoria interna.

5.5. Procedimentos adoptados

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 alvo.

Fortin et al. (2000, p. 240) explicam que os dados podem ser colhidos de diversos modos junto dos indivíduos, salientando que “cabe ao investigador determinar o tipo de instrumento de medida que melhor convém ao objectivo do estudo, às questões de investigação colocadas ou às hipóteses formuladas”.

Para procedermos à recolha dos dados e, por conseguinte fazermos a caracterização da amostra, assim como para ficarmos a saber qual é o contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz, optámos pelo uso de um questionário para recolha das informações.

O questionário constitui uma das técnicas disponíveis para a obtenção de dados nas pesquisas e é composto por um número mais ou menos elevado de questões apresentadas por escrito.

Para Fortin (1999, p.249), o questionário “é um dos métodos de colheita de dados que necessita das respostas escritas por parte dos sujeitos, sem assistência”. São instrumentos de medida que traduzem os objectivos de um estudo com variáveis mensuráveis.

Uma das vantagens, inerentes à sua escolha, foram a natureza impessoal do questionário, a sua apresentação uniformizada, a ordem idêntica de questões para todos os sujeitos, as mesmas directrizes para todos, podendo assegurar, até um certo ponto, a fidelidade e facilitar a comparação entre sujeitos. Este processo garantiu que os sujeitos da amostra se sentissem mais seguros relativamente ao anonimato das respostas e, por este motivo, exprimissem mais livremente as opiniões.

Fortin (1999) salienta que a investigação é um processo sistemático que tem como objectivo principal atribuir resposta às questões que valem uma investigação. “É um método particular de aquisição de conhecimentos, uma forma ordenada e sistemática de encontrar respostas para questões que necessitam de uma investigação” (p. 15). Segundo a mesma autora, o processo de investigação comporta certas características, entre outras: é sistemático, rigoroso e leva à aquisição de novos conhecimentos. É um processo que permite descrever, explicar e prever acontecimentos, factos ou fenómenos estando estritamente ligado à teoria, uma vez que, contribui para o seu desenvolvimento, através do aparecimento de novas teorias ou pela reformulação ou confirmação das anteriores.

Assim sendo, os diferentes problemas de investigação exigem igualmente diferentes métodos de investigação, método quantitativo e o método qualitativo, que contribuem para o desenvolvimento do conhecimento (Fortin, 1999).

Por conseguinte, o método seguido neste estudo é o quantitativo, pois, segundo Fortin (1999, p. 22), “é um processo sistemático de colheita de dados. O investigador adopta um processo ordenado que o leva a percorrer uma série de etapas, indo da definição do problema à obtenção dos resultados (...) o método de investigação quantitativa tem por finalidade contribuir para o desenvolvimento e validação do conhecimento”.

Em relação ao tipo de estudo desta investigação, segue-se o descritivo, uma vez que, segundo Fortin (1999, p. 162), “consiste em discriminar os factores determinantes ou conceitos que, eventualmente, possam estar associados ao fenómeno do estudo”, no caso particular o contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz. Por outro lado, este é também um estudo analítico, dado que se pretende saber qual a relação entre as variáveis em estudo. Em suma, é um estudo descritivo, analítico com abordagem quantitativa

Após a fase conceptual e metodológica deste estudo, procedemos à construção dos inquéritos por questionário, constituídos na sua totalidade por perguntas fechadas. Estes questionários foram estruturados em duas partes: uma para se conhecerem as características da actividade de auditoria interna, posicionamento e dimensão na empresa e outra para avaliar a visão da gestão, o envolvimento e reconhecimento da gestão e o grau de satisfação com a actividade da auditoria interna. Seguidamente, foi aplicado um questionário-piloto a 5 profissionais da área de auditoria para averiguarmos a fidelidade do mesmo. Antes de se aplicarem estes questionários, procuramos que os mesmos fossem breves, por forma a que os inquiridos não perdessem muito tempo com o seu preenchimento e, assim, fossem obtidos melhores resultados. Não foi solicitada a identificação pessoal da pessoa ou empresa a responder para que esses não se sentissem inibidos nas suas respostas.

Procedemos em seguida à aplicação de dois inquéritos, um direccionado aos Órgãos de Gestão (c.f. Anexo I) e outro direccionado aos Directores de Auditoria Interna (c.f. Anexo II), ambos contendo, intencionalmente, questões comuns para permitirem a triangulação²⁵ dos conteúdos respondidos por cada um dos grupos de inquiridos. Os inquéritos foram enviados por correio acompanhados de uma carta de apresentação (c.f. Anexo III) e de um envelope RSF para facilitar a devolução dos mesmos.

²⁵ Por triangulação deve entender-se alternativas de pesquisa, confrontação de dados sobre o mesmo assunto recolhidos de varias fontes de informação, na situação referida de grupos diferentes de inquiridos.

Os questionários foram respondidos nos meses de Julho, Agosto, Setembro e Outubro de 2006.

De posse dos dados recolhidos, procedemos ao tratamento das respostas recorrendo à estatística descritiva e à estatística inferencial. O tratamento dos dados foi feito, informaticamente, através do programa SPSS, versão 13.

5.6. População e amostra

Para a realização do presente estudo, tivemos por base o universo²⁶ das “500 MAIORES & MELHORES” empresas a actuarem no mercado português durante o ano de 2004.

Dentre o universo das 500 empresas, foram seleccionadas 180 empresas de acordo com o indicador do Valor Acrescentado Bruto por Vendas, as quais constituíram a nossa população alvo²⁷. Este indicador foi utilizado na medida em que se limita o favorecimento das empresas de maior dimensão, uma vez que utilizar apenas o critério Valor Acrescentado Bruto, por ser um indicador expresso em valores absolutos, as favoreceria. Estas empresas representam vários sectores de actividade.

A amostra em estudo é constituída pelos Directores de Auditoria Interna e Órgãos de Gestão que responderam aos inquéritos e que assim se constituíram objecto de estudo.

Porém, salienta-se que das 180 empresas que constituíam a população alvo, apenas se obteve resposta, em termos de preenchimento dos questionários, de 37 Directores de Auditoria Interna e 34 Órgãos de Gestão, os quais se constituíram como amostra²⁸ deste estudo.

²⁶ Por universo entende-se o conjunto de unidades com características comuns. (Reis et al., 2001, p. 19)

²⁷ Denomina-se população alvo a totalidade dos elementos sobre os quais se deseja obter determinado tipo de informações.

²⁸ Designa-se por amostra o sub-conjunto do universo ou população. (Reis et al., 2001, p.19)

CAPÍTULO VI – APRESENTAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

No presente capítulo pretende-se dar a conhecer os resultados obtidos, em função de toda a informação colhida e cujo instrumento utilizado foi o questionário. A sua aplicação, como referido anteriormente, incidiu sobre uma amostra de 37 Directores de Auditoria Interna e sobre 34 Órgãos de Gestão. Paralelamente, procede-se à interpretação e discussão desses resultados, tendo em consideração os fundamentos teóricos deste trabalho.

6.1. Apresentação dos resultados

Antes de se enunciarem os resultados a que os inquiridos conduziram devemos referir as dificuldades sentidas pelas empresas em dar resposta, a qual acreditamos estar relacionada com a própria cultura do país. As empresas ainda vêem com algum cepticismo a colaboração com este tipo de estudos. Não obstante, acredita-se que o número de respostas obtidas permite responder à interrogação inicialmente formulada.

Para a apresentação adequada dos dados obtidos, recorreu-se ao uso de tabelas e quadros com os respectivos dados estatísticos obtidos, utilizando a estatística descritiva e inferencial, os quais serão antecedidos da respectiva análise. Como todas as tabelas e quadros resultaram do processo de pesquisa levado a efeito, não serão mencionadas as fontes dos mesmos.

6.1.1. Estatística descritiva

Directores de Auditoria Interna (DAI):

Pela análise da tabela, constata-se que a maioria das empresas apresentam mais de 5 auditores, situando-se nos 70,30% (n=26), enquanto que as restantes 11 empresas têm entre 1 a 5 auditores (29,70%).

Tabela 1: N° de auditores segundo os DAI

N.º de auditores	N	%
Entre 1 e 5	11	29.70
Mais de 5	26	70.30
TOTAL	37	100.00

M₀= Mais de 5

Analisando a tabela seguinte, verifica-se que a maioria da amostra responde afirmativamente à questão colocada (n=29, 78,40%), isto é, afirmam que o tamanho da actividade de auditoria interna é adequado à empresa. No entanto, apurou-se que 8 dos sujeitos da amostra (21,60%) responderam negativamente à questão.

Tabela 2 : Adequabilidade do n° de auditores internos à empresa segundo os DAI

Adequabilidade do actividade à empresa	N	%
Sim	29	78.40
Não	08	21.60
TOTAL	37	100.00

M₀= Sim

Os resultados da tabela seguinte mostram que a maioria da amostra (n=33, 89,20%) responde que a auditoria interna possui os recursos adequados ao desempenho da função, havendo quem afirmasse que os recursos não são adequados segundo ao desempenho da função (n=4; 10,80%).

Tabela 3 : Adequabilidade dos recursos ao desempenho da função segundo DAI

Recursos adequados	N	%
Sim	33	89.20
Não	04	10.80
TOTAL	37	100.00

M₀= Sim

Fazendo uma leitura global dos resultados apurados, obtiveram-se respostas em todas as áreas de actuação da actividade de auditoria interna. Assim, salientam-se a qualidade (n=36, 97,30%) e a gestão de risco (n=25, 67,60%). Realça-se que 20 dos sujeitos da amostra referiram outras áreas de actuação da actividade de auditoria interna, tais como: ambiente e segurança (n=6), ambiente (n=10) e ambiente, higiene e segurança (n=4), num total de 54,10% das respostas. Ao nível das restantes áreas obtiveram-se os seguintes valores: contabilística 13 respostas (35,10%) e financeira 11 respostas (29,70%).

Quadro 4 : Áreas de actuação da auditoria interna segundo os DAI

Áreas de actuação	N	%
Qualidade	36	97.30
Financeira	11	29.70
Contabilística	13	35.10
Gestão de risco	25	67.60
Outra	20	54.10

Analisando a tabela seguinte, constata-se que a maioria dos sujeitos da amostra (n=27, 73,00%) diz que a auditoria interna é feita segundo a existência de manual de procedimentos para a execução dos trabalhos. Salienta-se que se registaram 10 respostas negativas (27%), neste contexto.

Tabela 4 : Existência de manual de procedimentos segundo os DAI

Manual de procedimentos	N	%
Sim	27	73.00
Não	10	27.00
TOTAL	37	100.00

M₀= Sim

A totalidade (100%) dos directores de auditoria interna refere que a empresa conhece os objectivos desta actividade e assume ainda que participaram na implantação da actividade de auditoria interna.

A análise dos resultados da tabela seguinte, relativa à cooperação, mostra que a maioria dos inquiridos (n=16, 43,20%) refere que os órgãos de gestão cooperam muitas vezes no desenvolvimento dos trabalhos da actividade de auditoria interna, seguindo-se os que dizem que esta cooperação só é praticada algumas vezes (n=37,80%). Salienta-se que apenas 18,90% dos inquiridos (n=7) afirmam que esta cooperação é uma constante.

Tabela 5 : Cooperação dos órgãos de gestão segundo os DAI

Cooperação dos órgãos de gestão	N.º	%
Algumas vezes	14	37.80
Muitas vezes	16	43.20
Sempre	07	18.90
TOTAL	37	100.00

M₀= Muitas vezes

Pela análise da tabela seguinte, no que respeita à restrição por parte do órgão de gestão relativamente ao alcance da auditoria interna, constata-se que a maioria dos inquiridos (n=25; 67,60%) refere esta situação nunca acontece. Salienta-se ainda que alguns afirmaram que quando se verificam restrições, estas acontecem muito poucas vezes (n=12, 32,40%).

Tabela 6 : Restrição dos órgãos de gestão segundo os DAI

Restrição dos órgãos de gestão	N.º	%
Nunca	25	67.60
Muito poucas vezes	12	32.40
TOTAL	37	100.00

M₀= Nunca

No que respeita ao grau de liberdade e independência da acção concedido à actividade de auditoria interna para se analisarem todos os aspectos operacionais e administrativos nas áreas da empresa, cujos resultados se encontram na tabela seguinte, salientamos que a maioria das respostas recaiu no nível alto (n=34, 91,90%), seguido do nível médio apenas com 3 respostas (8,10%).

Tabela 7 : Grau de liberdade e independência de acção da auditoria interna segundo os DAI

Grau de liberdade e independência	N.º	%
Alto	34	91.90
Médio	03	08.10
TOTAL	37	100.00

M₀= Alto

No que respeita ao grau de importância dado à actividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e do cumprimento das normas e procedimentos, cujos dados se encontram na tabela seguinte, salienta-se que, maioritariamente, as respostas se situam no grau “alto” (n=23, 62,20%), seguido do médio (n=14,37,80%).

Tabela 8 : Grau de importância como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e cumprimento de normas e procedimentos segundo os DAI

Grau de importância	N.º	%
Alto	23	62.20
Médio	14	37.80
TOTAL	37	100.00

M₀= Alto

Quanto à influência das informações veiculadas pela actividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão dos gestores, de acordo com os dados apresentados na tabela seguinte, verifica-se que a maioria dos inquiridos (n=22, 59,50%) diz que esta ocorre muitas vezes, seguindo-se o grau de frequência “sempre” com 24,30% (n=9). No entanto, há a referir que houve 5 (13,50%) sujeitos da amostra que confirmaram que a influência das informações veiculadas pela actividade de auditoria interna apenas ocorre no processo de tomada de decisão dos gestores algumas vezes, bem como se salienta a informação dada por um dos sujeitos da amostra que mencionou que esta ocorrência se processa muito poucas vezes.

Tabela 9 : Influência das informações no processo de tomada de decisão segundo os DAI

Influência das informações	N.º	%
Muito poucas vezes	01	02.70
Algumas vezes	05	13.50
Muitas vezes	22	59.50
Sempre	09	24.30
TOTAL	37	100.00

M₀= Muitas vezes

Em termos de acréscimo de valor da auditoria interna, salienta-se que a maioria dos sujeitos da amostra (n=31, 83,80%) admite que esta valência abrangiu a empresa em geral. Salienta-se igualmente a opinião de outros inquiridos, os quais se referiram ao acréscimo de

valor auferido pela auditoria interna ao nível dos processos (n=24, 64,90%) e ao nível das áreas operacionais (n=20, 54.10%).

Quadro 5 : Acréscimo de valor da auditoria interna segundo os DAI

Acréscimo de valor	N.º	%
À empresa no geral	31	83.80
Áreas operacionais	20	54.10
Processos	24	64.90

Na tabela seguinte estão os resultados relativos à coordenação entre os trabalhos da auditoria interna com a auditoria externa, dos quais se salienta que a maioria dos pareceres dos sujeitos da amostra recaiu na frequência “algumas vezes” (n=18, 48,60%), seguindo-se a frequência “muitas vezes” (n=11, 29,70%). Todavia, importa referir que apenas 5 dos inquiridos (13,50%) dizem que essa coordenação entre a auditoria interna e externa se processa sempre. De referir que também se registaram opiniões contrárias, ou seja, 3 sujeitos da amostra (8,10%) confirmaram que esta parceria apenas sucede muito poucas vezes.

Tabela 10 : Coordenação entre auditoria interna e externa segundo os DAI

Coordenação interna e externa	N.º	%
Muito poucas vezes	03	08.10
Algumas vezes	18	48.60
Muitas vezes	11	29.70
Sempre	05	13.50
TOTAL	37	100.00

M₀= Algumas vezes

Quanto à solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna, constata-se, pelos dados expostos na tabela seguinte, que esta ocorre maioritariamente algumas vezes (n=25, 64,90%). Ressalva-se que apenas 8 dos sujeitos da amostra confirmam que esta

solicitação ocorre “muitas vezes” (21,60%). Quanto aos graus de frequência mais baixos, estes foram os que recolheram os valores percentuais menos elevados (“nunca” n=4, 10,80; “muito poucas vezes” n=1; 2,70).

Tabela 11 : Solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna segundo os DAI

Solicitação para a consultoria interna	N.º	%
Nunca	04	10.80
Muito poucas vezes	01	02.70
Algumas vezes	24	64.90
Muitas vezes	08	21.60
TOTAL	37	100.00

M₀= Algumas vezes

No que concerne à avaliação da própria auditoria interna, constata-se, pela análise da tabela seguinte, que a maioria dos sujeitos da amostra indica que a actividade de auditoria interna é sujeita muitas vezes a avaliação (n=14, 37,80%), seguindo-se aqueles que confirmam que esta avaliação sucede algumas vezes (n=8, 21,60%), tendo reunido o mesmo número de resposta a opção de frequência “nunca” (n=8, 21,60%).

Tabela 12 : Avaliação da auditoria interna segundo os DAI

Sujeita a avaliação	N.º	%
Nunca	08	21.60
Muito poucas vezes	01	02.70
Algumas vezes	08	21.60
Muitas vezes	14	37.80
Sempre	06	16.20
TOTAL	37	100.00

M₀= Muitas vezes

Órgãos de Gestão (OG):

A totalidade dos inquiridos dos órgãos de gestão presentes nesta amostra afirma a existência da actividade de auditoria interna na estrutura organizacional da sua empresa.

Pela análise da tabela 13, apurou-se que a maioria das empresas (n=23, 67,60%) apresentam mais de 5 auditores e que outras empresas possuem entre 1 e 5 auditores (n=11, 34,40%).

Tabela 13 : N° de auditores segundo os OG.

N.º de auditores	N	%
Entre 1 e 5	11	32.40
Mais de 5	23	67.60
TOTAL	34	100.00

M₀= Mais de 5

Analisando a tabela seguinte, constata-se que a maioria da amostra dos órgãos de gestão responde afirmativamente relativamente à questão colocada (n=27, 79,40%), ou seja, considera o número de auditores adequado à empresa.

Tabela 14 – Adequabilidade do n° de auditores internos à empresa segundo os OG

Adequabilidade do n.º de auditores internos à empresa	N	%
Sim	27	79.40
Não	07	20.60
TOTAL	34	100.00

M₀= Sim

A análise dos resultados, apresentados na tabela seguinte, revela que a maioria dos sujeitos da amostra tem como superior hierárquico o Presidente ou Director Geral (n=18, 52,90%), seguindo-se os que referiram que a actividade de auditoria interna se subordina hierarquicamente à Direcção Fabril (n=1), ao Director da Qualidade (n=2), à Direcção da Qualidade, do Ambiente e Segurança (n=4), à Direcção (n=2), ao Director do Ambiente (n=1), perfazendo um 32,40% das respostas. Salienta-se que 5 dos órgãos de gestão dizem que a actividade de auditoria interna se subordina hierarquicamente ao Conselho de Administração (n=5, 14,70%).

Tabela 15 : Subordinação hierárquica segundo os OG

Subordinação Hierárquica	Órgão de Gestão	
	N	%
Conselho de Administração	05	14.70
Presidente/Director Geral	18	52.90
Outra	11	32.40
TOTAL	34	100.00

M₀= Presidente/Director geral

A totalidade dos inquiridos dos órgãos de gestão referem ter participado na implantação da actividade de auditoria interna, como também afirmam que a empresa conhece os objectivos desta actividade e assumem ainda que participam na aprovação e acompanhamento do plano anual de auditoria interna.

Em termos de áreas de actuação da auditoria interna, salientam-se a qualidade e a gestão de risco com 94,10% (n=32) e 70,60% (n=24) respectivamente. Quantos às restantes áreas, apuraram-se os seguintes valores: área financeira (n=16, 47,10%), área contabilística (n=19, 55,90%).

Quadro 6 : Áreas de actuação da auditoria interna segundo os OG

Áreas de actuação da auditoria interna	N	%
Qualidade	32	94.10
Financeira	16	47.10
Contabilística	19	55.90
Gestão de risco	24	70.60
Outra	15	44.10

A análise dos resultados apurados quanto à actividade da auditoria interna possuir um manual com as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos a tabela, constatou-se que a maioria dos sujeitos da amostra (n= 27, 79,40%) responde afirmativamente relativamente à questão colocada.

Tabela 16 – Manual de procedimentos segundo os OG

Manual de procedimentos	N.º	%
Sim	27	79.40
Não	07	20.60
TOTAL	34	100.00

M₀= Sim

Quanto ao grau de liberdade e independência da acção concedido à actividade de auditoria interna para se analisarem todos os aspectos operacionais e administrativos nas áreas da empresa, tendo em conta os resultados da tabela seguinte, salienta-se que a maior parte das respostas dos sujeitos da amostra recaíram no grau “alto” (n=33, 97,10%), tendo unicamente um dos inquiridos referido o grau “médio” (2,90%).

Tabela 17 – Grau de liberdade e independência da acção da auditoria interna segundo os OG

Grau de liberdade e independência de acção da auditoria interna	N.º	%
Alto	33	97.10
Médio	01	02.90
TOTAL	34	100.00

M₀= Alto

A totalidade dos inquiridos dos órgãos de gestão referem atribuir um alto grau de importância à actividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e do cumprimento das normas e procedimentos

Analisando a tabela seguinte, constata-se que a maioria dos sujeitos da amostra considera que a actividade de auditoria interna actua como identificadora dos pontos fortes e fracos das operações da empresa (n=33, 97,10%). Salienta-se que 1 dos órgãos de gestão inquiridos expressa uma opinião contrária, respondendo negativamente à questão, correspondendo a 2,90% da amostra total.

Tabela 18 – Contribuição da auditoria interna na identificação de pontos fortes e fracos segundo os OG

Identificadora de pontos fortes e fracos	N.º	%
Sim	33	97.10
Não	01	02.90
TOTAL	34	100.00

M₀= Alto

Quanto a quem analisa o relatório emitido pela auditoria interna, no qual consta o resultado do trabalho, apurou-se que a maioria dos sujeitos da amostra referiram o Presidente/Director Geral (n=19,59,40%), seguindo-se os que dizem que esta tarefa é atribuída a outro organismo (n=8, 25,00%). Salienta-se também que 4 dos inquiridos (12,50%) indicaram o

Conselho de Administração e que 1 referiu o Comité de Auditoria, como o órgão que analisa o relatório da actividade de auditoria interna, equivalendo a 3,10% da amostra.

Tabela 19 – Quem analisa os relatórios da auditoria interna segundo os OG

Quem analisa os relatórios	N.º	%
Comité de Auditoria	01	03.10
Conselho de Administração	04	12.50
Presidente/Director Geral	19	59.40
Outra	08	25.00
TOTAL	32	100.00

M₀= Presidente/Director Geral

No que concerne ao facto de as informações veiculadas pela actividade de auditoria interna poderem influenciar o processo de tomada de decisão dos gestores, cujos resultados estão na tabela seguinte, apurou-se que a maioria dos sujeitos da amostra diz que esta situação ocorre muitas vezes (n=20, 58,80%). Verificou-se também que as informações veiculadas pela actividade de auditoria interna influenciam o processo de tomada de decisão dos gestores algumas vezes (n=3, 2,40%).

Tabela 20 – Influência das informações no processo de tomada de decisão segundo os OG

Influência das informações	N.º	%
Algumas vezes	03	08.80
Muitas vezes	20	58.80
Sempre	11	32.40
TOTAL	34	100.00

M₀= Muitas vezes

De acordo com os resultados da tabela seguinte, relativos à contribuição da actividade de auditoria interna para o aumento da responsabilidade social, constatou-se que a maioria dos sujeitos da amostra diz que esta contribuição ocorre muitas vezes (n=26, 76,50%). Apurou-se

ainda que 5 dos sujeitos da amostra afirmaram que a contribuição da actividade de auditoria interna para o aumento da responsabilidade social ocorre apenas algumas vezes (n=5, 14,70%) e que 3 dos sujeitos da amostra afirmaram que esta contribuição acontece sempre, correspondendo a 8,80% da amostra total.

Tabela 21 – Contribuição da auditoria interna para o aumento da responsabilidade social segundo os OG

Aumento da responsabilidade social	N.º	%
Algumas vezes	05	14.70
Muitas vezes	26	76.50
Sempre	03	08.80
TOTAL	34	100.00

M₀= Muitas vezes

No que concerne à opinião dos sujeitos da amostra sobre o facto de a auditoria interna ser um mecanismo facilitador da gestão de riscos, constatou-se que a maioria dos sujeitos da amostra consideram que esta situação ocorre muitas vezes (n=25, 73,50%). Apurou-se ainda que 8 dos inquiridos (23,50%) considera que a actividade de auditoria interna é algumas vezes um factor de mecanismo de gestão de risco, bem como 1 dos inquiridos refere que esta é uma situação que acontece sempre, correspondendo este a 2,90%.

Tabela 22 – Contribuição da auditoria interna como mecanismo facilitador da gestão de riscos segundo os OG

Auditoria interna como um mecanismo facilitador de gestão de riscos	N.º	%
Algumas vezes	08	23.50
Muitas vezes	25	73.50
Sempre	01	02.90
TOTAL	34	100.00

M₀= Muitas vezes

De acordo com os resultados da tabela seguinte, a maioria dos sujeitos da amostra (n=23, 69,70%) diz que os serviços de auditoria interna já foram solicitados algumas vezes para dar opinião na área da consultoria interna, seguindo-se os que afirmam que esta situação acontece muitas vezes (n=9, 27,30%) e, por fim, apenas um 1 dos inquiridos mencionou que esta solicitação acontece muito poucas vezes (3,00%).

Tabela 23 – Solicitação dos serviços de auditoria para a consultoria interna segundo os OG

Solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna	N.º	%
Muito poucas vezes	01	03.00
Algumas vezes	23	69.70
Muitas vezes	09	27.30
TOTAL	33	100.00

M₀= Muitas vezes

Em termos de contribuições da actividade de auditoria interna para a economia, a eficiência e a eficácia, salienta-se que, de acordo com as respostas dos sujeitos da amostra, os processos (n=30, 88,20%), a gestão em geral (n=23, 67,60%) e as operações (n=20, 58,80%) são os que beneficiam desta actividade.

Quadro 7 : Contribuições da actividade de auditoria interna para a economia, a eficiência e a eficácia

Contribuições da auditoria interna par E:E E.	N.º	%
Da gestão em geral	23	67.60
Das operações	20	58.80
Dos processos	30	88.20
Outra	01	02.90

Em termos de acréscimo de valor ao negócio, decorrente da existência da actividade de auditoria interna, salientam-se os processos (n=30, 88,20%), as áreas operacionais (n=21, 61,80%) e a empresa em geral (n=20, 58,80%).

Quadro 8 : Contribuição da auditoria interna para o acréscimo de valor segundo os OG

Acréscimo de valor	N.º	%
Da empresa no geral	20	58.80
Das áreas operacionais	21	61.80
Dos processos	30	88.20
Outra	01	02.90

No que concerne à avaliação da própria auditoria interna, constata-se que, de acordo com as respostas de alguns sujeitos da amostra, que esta é avaliada muitas vezes (n=13, 39,40%), outros dizem que a actividade de auditoria interna só está sujeita a avaliação algumas vezes (n=11, 33,40%). Salienta-se que apenas 8 dos sujeitos da amostra (24,20%) são que confirmam que a avaliação à actividade de auditoria interna é realizada sempre.

Tabela 24 : Avaliação da auditoria interna segundo os OG

Sujeita a avaliação	N.º	%
Nunca	01	03.00
Algumas vezes	11	33.30
Muitas vezes	13	39.40
Sempre	08	24.20
TOTAL	33	100.00

M₀= Muitas vezes

Em termos de satisfação dos resultados finais dos trabalhos apresentados pela actividade de auditoria interna, constatou-se que a maioria dos sujeitos da amostra considera que satisfazem

razoavelmente (n=26, 76,50%). Os restantes sujeitos inquiridos são da opinião de que esta actividade satisfaz plenamente (n=8; 23,50%).

Tabela 25 : Satisfação dos resultados finais dos trabalhos da actividade de auditoria interna segundo os OG

Satisfação dos resultados finais dos trabalhos da auditoria interna	N.º	%
Satisfazem plenamente	08	23.50
Satisfazem razoavelmente	26	76.50
TOTAL	34	100.00

M₀= Satisfazem razoavelmente

6.1.2. Estatística Inferencial

Após a análise descritiva dos dados obtidos anteriormente, passou-se de seguida à abordagem inferencial dos mesmos, através da estatística analítica. Procedeu-se, assim, à verificação da validade das hipóteses, associando as variáveis independentes em estudo à variável dependente.

Com o intuito de credibilizar o estudo, formularam-se alguns cruzamentos, estes foram testados através de testes não paramétricos, nomeadamente *Testes U de Mann-Whitney*.

Optou-se por testar as hipóteses através de testes não paramétricos, uma vez que não existe uma distribuição normal das variáveis escalonares (ordinais), como nos mostra a seguir o teste da normalidade.

Teste da Normalidade:

Pelo *Kolmogorov-Smirnov-Lilliefors* (quadro 9) verificou-se que a distribuição de dados referentes à variável dependente (o contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz), não se encontra enquadrada na normalidade em nenhuma das suas dimensões, nomeadamente, todas (p=0,000).

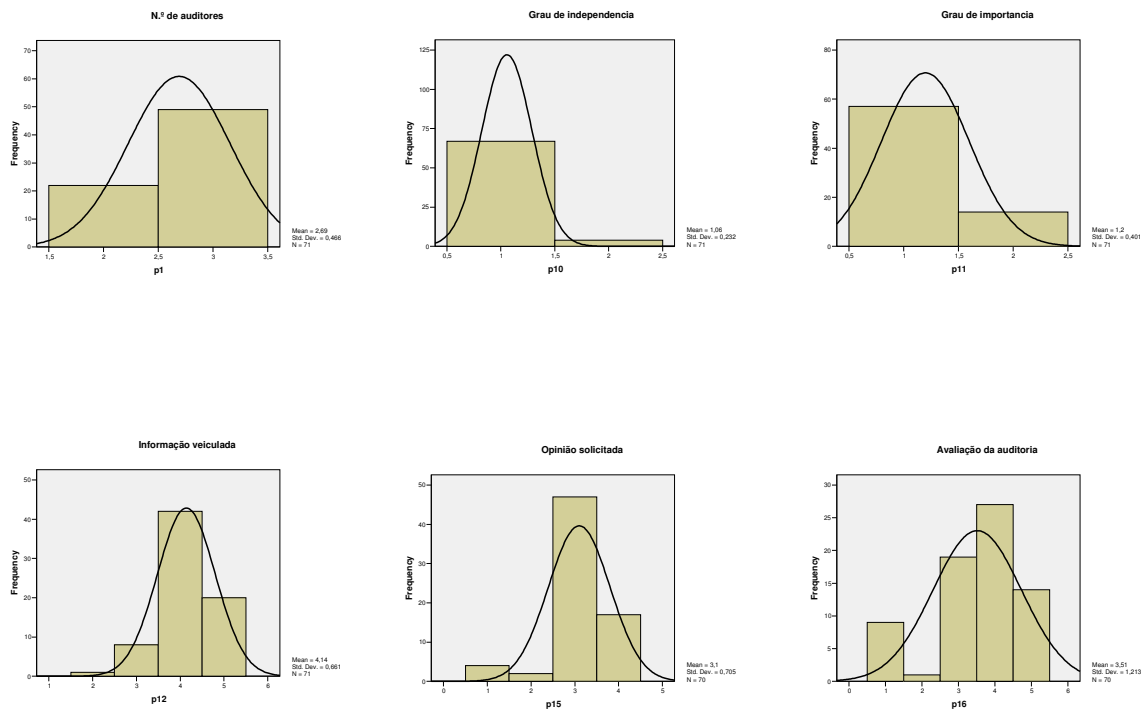
Visto isto, e pela análise dos gráficos seguintes é-se obrigado a assumir a inexistência de uma distribuição normal ou próximo do normal para as dimensões, o que nos limita de certa forma a utilização de medidas estatísticas paramétricas.

Quadro 9 - Teste de normalidade de Kolmogorov-Smirnov-Lilliefors

	Kolmogorov-Smirnov-Lilliefors ^a	
	Estatísticas	p
N.º de auditores	0,433	0.000***
Grau de independência	0,539	0.000***
Grau de importância	0,489	0.000***
Informação veiculada	0,303	0.000***
Opinião solicitada	0,356	0.000***
Avaliação da auditoria	0,237	0.000***

***p<0,001

Gráfico 1 – Histogramas das variáveis, com curva de normalidade



As hipóteses foram testadas com uma probabilidade de 95%, de onde resulta um nível de significância de 5% ($\alpha=0,05$). Este nível de significância permitiu afirmar com uma "certeza" de 95%, caso se verificasse a validade da hipótese em estudo, a existência de uma relação causal entre as variáveis.

Os critérios de decisão para os testes de hipóteses, baseiam-se no estudo das probabilidades, confirmando-se a hipótese se a probabilidade for inferior a 0,05 e rejeitando-se se superior a esse valor.

No tratamento dos dados utilizaram-se os seguintes níveis de significância:

- $p \geq 0.05$ – não significativo
- $p < 0.05$ – significativo
- $p < 0.01$ – bastante significativo
- $p < 0.001$ – altamente significativo

Com a finalidade de se saber quais os factores que influenciam as opiniões em função de algumas variáveis, formularam-se as hipóteses que se seguem (como referido anteriormente), na tentativa de encontrar alguma diferença estatisticamente significativa entre as variáveis em causa.

HIPÓTESE 1 – O número de auditores existentes na empresa influencia o contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz

Quadro 10 – Teste U de Mann-Whitney

	Directores de Auditoria Interna	Órgão de Gestão	Z	P
	\bar{X}	\bar{X}		
N.º de auditores	36,45	35,51	-0,237	0,813

$p > 0,005$

Para se saber a variação da opinião acerca do número de auditores internos na empresa e a sua influência para uma gestão eficaz, em função dos grupos (Directores de Auditoria Interna e Órgãos de Gestão), elaborou-se esta hipótese e para a testar utilizou-se um *Teste U de Mann-Whitney*, de onde se salienta que não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que

$p > 0,005$ ($p = 0,813$), o que nos leva a concluir que a hipótese formulada (H_1) é aceite nesta variável.

HIPÓTESE 2 – O grau de liberdade e independência da acção concedido à actividade de auditoria interna influencia o contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz

Quadro 11 – Teste U de Mann-Whitney

	Directores de Auditoria Interna	Órgão de Gestão	Z	P
	\bar{X}	\bar{X}		
Grau de independência	36,88	35,04	-0,937	0,349

$p > 0,005$

Procurou-se saber se o grau de liberdade e independência da acção concedido à actividade de auditoria interna, para se analisarem todos os aspectos operacionais e administrativos nas áreas da empresa, contribui para uma gestão eficaz, em função dos grupos (Directores de Auditoria Interna e Órgãos de Gestão). Assim, elaborou-se esta hipótese e para a testar utilizou-se um *Teste U de Mann-Whitney*, de onde se realça que não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que $p > 0,005$ ($p = 0,349$), o que nos leva a concluir que a hipótese formulada (H_2) é aceite nesta variável.

Hipótese 3 – O grau de importância da auditoria interna influencia o seu contributo para uma gestão eficaz

QUADRO 12 – Teste U de Mann-Whitney

	Directores de Auditoria Interna	Órgão de Gestão	Z	P
	\bar{X}	\bar{X}		
Grau de importância	42,43	29,00	-3,975	0,000***

*** $p < 0,001$

Na tentativa de se saber se existe relação entre o grau de importância da auditoria interna e o contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz, em função da opinião dos sujeitos da amostra, Directores de Auditoria Interna e Órgão de Gestão, elaborou-se esta hipótese e para a testar utilizou-se um *Teste U de Mann-Whitney*. Assim, constatou-se diferenças estatísticas altamente significativas para o grau de importância ($p=0,000$), o que leva à rejeição da hipótese formulada (H_3), aceitando-se a hipótese estatística (H_0). A opinião dos sujeitos da amostra é divergente, como se pode observar pelas médias obtidas, ou seja, os Directores de Auditoria Interna apresentam uma média superior (42,43), o que significa que estes atribuem um grau de importância mais elevado à auditoria interna, comparativamente aos Órgão de Gestão (29,00).

HIPÓTESE 4 – A influência das informações veiculadas pela actividade de auditoria interna influencia o seu contributo para uma gestão eficaz

QUADRO 13 – Teste U de Mann-Whitney

	Directores de Auditoria Interna	Órgão de Gestão	Z	P
	\bar{X}	\bar{X}		
Informação veiculada	33,86	38,32	-1,037	0,300

$p>0,005$

Procurou-se saber se existe relação entre a influência das informações veiculadas pela actividade de auditoria interna e o seu contributo para uma gestão eficaz, em função da opinião dos sujeitos da amostra, Directores de Auditoria Interna e Órgão de Gestão, e, para tal, elaborou-se esta hipótese e para a testar utilizou-se um *Teste U de Mann-Whitney*. Constatou-se que não existem diferenças estatísticas significativas, pois $p>0,005$ ($p=0,300$), o que leva à aceitação da hipótese formulada (H_4). No entanto, são os Órgão de Gestão que apresentam uma média superior (38,32), o que significa que estes atribuem um grau de importância mais elevado às informações veiculadas pela actividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão dos gestores, comparativamente aos Directores de Auditoria Interna (33,86).

HIPÓTESE 5 – A solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultadoria interna influencia o contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz

QUADRO 14 – Teste U de Mann-Whitney

	Directores de Auditoria Interna	Órgão de Gestão	Z	P
	\bar{X}	\bar{X}		
Opinião solicitada	33,28	37,98	-1,167	0,243

$p > 0,005$

Procurou-se saber se existe relação entre a solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna e o seu contributo para uma gestão eficaz, em função dos grupos (Directores de Auditoria Interna e Órgão de Gestão). Para tal, elaborou-se esta hipótese e para a testar utilizou-se um *Teste U de Mann-Whitney*, do qual se apurou que não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que $p > 0,005$ ($p = 0,243$), o que nos leva a concluir que a hipótese formulada (H_5) é aceite nesta variável. Contudo, verificou-se também que são os Órgãos de Gestão que apresentam uma opinião mais favorável, dado que têm uma média superior (37,98), comparativamente à opinião dos Directores de Auditoria Interna (33,28).

HIPÓTESE 6 – A avaliação da auditoria interna influencia o seu contributo para uma gestão eficaz

QUADRO 15 – Teste U de Mann-Whitney

	Directores de Auditoria Interna	Órgão de Gestão	Z	P
	\bar{X}	\bar{X}		
Avaliação da auditoria	32,24	39,15	-1,484	0,138

$p > 0,005$

A fim de se saber se existe uma relação entre a avaliação da auditoria interna e o seu contributo para uma gestão eficaz, em função dos grupos (Directores de Auditoria Interna e Órgão de Gestão), elaborou-se esta hipótese e para a testar utilizou-se um *Teste U de Mann-Whitney*, do qual se apurou que não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que $p > 0,005$ ($p = 0,138$), o que nos leva a concluir que a hipótese formulada (H_6) é aceite nesta variável. Porém, verificou-se que são os Órgãos de Gestão que apresentam uma opinião mais favorável, dado que têm uma média superior (39,15), comparativamente à opinião dos Directores de Auditoria Interna (32,24).

6.2. Interpretação dos resultados

De acordo com os resultados obtidos, quer dos Directores de Auditoria Interna, quer dos Órgãos de Gestão, constata-se que a maioria das empresas apresentam mais de 5 auditores, enquanto que as restantes empresas têm entre 1 e 5 auditores. Neste âmbito, salienta-se que a quase totalidade dos Órgãos de Gestão inquiridos ($n=27$) considera que o número de auditores internos é adequado à sua empresa.

A análise dos resultados revela que a maioria dos Órgãos de Gestão refere que a actividade de auditoria interna se subordina hierarquicamente, ao nível da tessitura da empresa, ao Presidente ou Director Geral ($n=18$, 52,90%), seguindo-se os que referiram que a actividade de auditoria interna se subordina hierarquicamente à Direcção Fabril ($n=1$), ao Director da Qualidade ($n=2$), à Direcção da Qualidade, do Ambiente e Segurança ($n=4$), à Direcção ($n=2$), ao Director do Ambiente ($n=1$), perfazendo um 32,40% das respostas. Salienta-se que 5 dos Órgãos de Gestão dizem que a actividade de auditoria interna se subordina hierarquicamente ao Conselho de Administração ($n=5$, 14,70%), situação esta que contraria o que inicialmente se esperava, uma vez que a revisão bibliográfica aponta no sentido de que, actualmente, a actividade de auditoria interna deve posicionar-se ao mais alto nível, dependendo do Conselho de Administração e com o apoio, se existir, da Comissão de Auditoria.

No que se refere ao facto do tamanho da actividade de auditoria interna ser adequado à empresa, obtiveram-se, maioritariamente, respostas positivas por parte dos sujeitos que compõem a amostra dos Directores de Auditoria Interna, uma vez que 29 consideram o tamanho adequado. Apurou-se igualmente que a maioria dos Directores de Auditoria Interna ($n=33$) responde que a auditoria interna é feita segundo os recursos adequados ao desempenho da função.

Fazendo uma leitura global dos resultados apurados, no que concerne às áreas de actuação da actividade de auditoria interna, obteve-se um consenso por parte dos sujeitos das amostras, dado que, quer os Directores de Auditoria Interna, quer os Órgãos de Gestão, apontaram, maioritariamente, as áreas da qualidade e da gestão de risco, seguindo-se as áreas financeira e contabilística, indo ao encontro do que era previsível, o que demonstra que a preocupação pela qualidade, como factor concorrencial, conduziu à necessidade de levar a cabo, entre outras, auditorias internas. Por outro lado, num ambiente cada vez mais incerto e de mudança, a gestão de risco assume uma importância acrescida nos processos de gestão e de governação, como forma de responder de modo proactivo, aos acontecimentos que podem afectar os objectivos das organizações. Ainda, neste contexto, realça-se que 20 dos Directores de Auditoria Interna referiram outras áreas de actuação da auditoria interna, tais como: ambiente e segurança (n=6), ambiente (n=10) e ambiente, higiene e segurança (n=4).

Verificou-se concomitantemente uma homogeneidade de respostas dos Directores de Auditoria Interna quanto ao facto de os órgãos de gestão das empresas conhecerem os objectivos desta actividade e participarem na aprovação e acompanhamento do Plano Anual de auditoria interna. Consenso este que foi corroborado pelos Órgãos de Gestão, na totalidade.

Confirmou-se, junto dos Directores de Auditoria Interna, que os Órgãos de Gestão cooperam “muitas vezes” no desenvolvimento da actividade de auditoria interna (n=16, 43,20%), havendo quem referisse que esta cooperação só é praticada “algumas vezes” (n=37,80%). Ainda no que se refere à actuação dos Órgãos de Gestão, constatou-se que a maioria dos Directores de Auditoria Interna (n=25; 67,60%) afirmou que estes “nunca” fazem restrições à actividade de auditoria interna e, mesmo que o façam, estas acontecem “muito poucas vezes” (n=12, 32,40%), o que demonstra cooperação.

No âmbito da auditoria interna ser realizada segundo a existência de manual de procedimentos para a execução dos trabalhos, constatou-se também uma paridade de opiniões, nos sujeitos que constituem ambas as amostras, dado que a maioria dos sujeitos confirmaram a sua existência. No entanto, salienta-se que se registaram 10 respostas negativas, por parte dos Directores de Auditoria Interna e 7 respostas negativas por parte dos Órgãos de Gestão, ao contrário do que seria pensável.

No que respeita ao grau de liberdade e independência de acção concedido à actividade de auditoria interna para se analisarem todos os aspectos operacionais e administrativos nas áreas da empresa, salienta-se que a maioria das respostas de ambas as amostras recaiu no nível “alto”, havendo uma consonância de pareceres.

Quanto ao grau de importância dado à actividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e do cumprimento das normas e procedimentos, verificou-se que, na amostra dos Directores de Auditoria Interna, os seus pareceres não foram unânimes, uma vez que uns (n=23, 62,20%) atribuíram a esta importância o grau “alto” e outros o grau “médio” (n=14,37,80%). Já na amostra dos Órgãos de Gestão houve uma unanimidade de respostas, porquanto todos atribuíram um “alto” grau de importância à actividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e do cumprimento das normas e procedimentos.

No âmbito da influência das informações veiculadas pela actividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão dos gestores, registou-se uma diferenciação nas respostas. Assim, verificou-se que a maioria dos Directores de Auditoria Interna inquiridos (n=22, 59,50%) diz que esta ocorre muitas vezes, seguindo-se o grau de frequência “sempre” (n=9, 24,30%). No entanto, há a referir que houve 5 (13,50%) sujeitos da amostra que consideram que as informações veiculadas, têm influência no processo de tomada de decisão dos gestores apenas “algumas vezes”, bem como se salienta a informação dada por um dos sujeitos da amostra que mencionou que esta ocorrência se processa “muito poucas vezes”. Estes valores aproximaram-se dos obtidos na amostra dos Órgãos de Gestão, pois, a pluralidade diz que esta situação ocorre “muitas vezes” (n=20, 58,80%). Verificou-se também que as informações veiculadas pela actividade de auditoria interna influenciam o processo de tomada de decisão dos gestores “algumas vezes” (n=3, 2,40%). De referir que a opção de resposta “nunca” não foi referida por nenhum dos inquiridos, o que vai de encontro à revisão da literatura, na medida em que as informações que a auditoria interna possui, são informações necessárias para “alimentar” o modelo de decisão do gestor para que tome as decisões mais acertadas.

Em termos de acréscimo de valor da auditoria interna, salienta-se que a maioria dos Directores de Auditoria Interna (n=31, 83,80%) admite que esta valência abrangeu a empresa em geral. Salienta-se igualmente a opinião de outros inquiridos, os quais se referiram ao acréscimo de valor auferido pela auditoria interna ao nível dos processos (n=24, 64,90%) e ao nível das áreas operacionais (n=20, 54,10%).

No que concerne à coordenação entre os trabalhos da auditoria interna com a auditoria externa, salienta-se que a maioria dos pareceres dos Directores de Auditoria Interna recaiu na frequência “algumas vezes” (n=18, 48,60%), seguindo-se a frequência “muitas vezes” (n=11, 29,70%). Todavia, importa referir que apenas 5 dos inquiridos (13,50%) dizem que essa coordenação entre a auditoria interna e externa se processa “sempre”. Como também se

registaram opiniões contrárias, ou seja, 3 sujeitos da amostra (8,10%) confirmaram que esta parceria apenas sucede “muito poucas vezes”.

Quanto à solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna, as opiniões dos sujeitos de ambas as amostras situaram-se maioritariamente na frequência “algumas vezes”. Ressalva-se que 8 dos Directores de Auditoria Interna confirmam que esta solicitação ocorre “muitas vezes”, tendo-se registado esta quase paridade de respostas também por parte dos Órgãos de Gestão, dado que 9 deles se enquadram na mesma linha de informação dos Directores de Auditoria Interna, afirmando que esta solicitação se processa “muitas vezes”.

No que concerne à avaliação da própria auditoria, houve uma proximidade de valores nas respostas das duas amostras, dado a maioria dos sujeitos inquiridos indica que a actividade de auditoria interna é sujeita “muitas vezes” a avaliação, seguindo-se aqueles que confirmam que esta avaliação sucede “algumas vezes”, No entanto, ressalva-se que também se verificou uma diferença de respostas a este propósito, uma vez que 8 dos Directores de Auditoria Interna referiram que a actividade de auditoria interna “nunca” é sujeita a avaliação, tendo-se obtido o mesmo número de respostas (n=8) por parte dos Órgãos de Gestão, mas num sentido inverso, pois, estes dizem que a avaliação à actividade de auditoria interna é realizada “sempre”.

Relativamente às questões dirigidas unicamente aos Órgãos de Gestão, salienta-se que, num cômputo geral, se obtiveram resultados positivos. Assim, constatou-se que a maioria dos Órgãos de Gestão considera que a actividade de auditoria interna actua como identificadora dos pontos fortes e fracos das operações da empresa (n=33, 97,10%). Em termos de contribuições da actividade de auditoria interna para a economia, a eficiência e a eficácia, salienta-se que, de acordo com as respostas destes sujeitos, os processos (n=30, 88,20%), a gestão em geral (n=23, 67,60%) e as operações (n=20, 58,80%) são os que beneficiam com esta actividade. Esta actividade acrescenta valor ao negócio no âmbito dos processos (n=30, 88,20%), das áreas operacionais (n=21, 61,80%) e da empresa em geral (n=20, 58,80%).

Constatou-se que a maioria dos sujeitos da amostra consideram que os resultados finais dos trabalhos apresentados pela actividade de auditoria interna satisfazem razoavelmente (n=26, 76,50%). Os restantes sujeitos inquiridos são da opinião de que esta actividade satisfaz plenamente (n=8; 23,50%), não se tendo obtido nenhuma resposta para a valência “não atendem às necessidades”.

Para se saber a variação da opinião acerca das variáveis independentes, em função dos grupos de sujeitos da amostra, elaboraram-se 6 hipóteses, e para estas serem testadas utilizou-se o *Teste U de Mann-Whitney*, de onde se salienta que os Directores de Auditoria Interna são os que mais referem que o número de auditores nas empresas tem influência na gestão e atribuem

maior grau de independência e de importância à actividade de auditoria interna. Já os Órgãos de Gestão são os que mais se reportam à importância das informações veiculadas pela actividade de auditoria interna, à opinião solicitada e à necessidade de avaliação da própria auditoria interna. Contudo, apenas se constataram diferenças estatísticas altamente significativas para o grau de importância ($p=0,000$). Nas restantes hipóteses não se verificam diferenças estatisticamente significativas. Ou seja, os sujeitos da amostra consideram que a actividade de auditoria interna contribui para uma gestão eficaz o que dá resposta à questão inicialmente formulada, embora de forma insuficiente relativamente ao que era esperado.

CAPÍTULO VII – CONCLUSÃO

Perante o que foi apresentado, procurou-se discutir a contribuição da auditoria interna para a gestão eficaz, no actual contexto de grande concorrência em que as organizações estão expostas a diversos tipos de riscos, que ameaçam os objectivos do negócio. Destacou-se, também, a postura do auditor interno, as suas actividades e a importância na gestão eficaz dos recursos, tanto financeiros, como humanos e materiais. A sua postura nas organizações deve pautar-se por uma actuação voltada para atingir resultados, e não somente para exercer actividades de controlos internos. O profissional desta área deve estar permanentemente actualizado, através de estudos contínuos, adequando-se e adaptando-se às novas exigências do mercado.

A actividade de auditoria interna encontra-se em plena evolução e para se adaptar às novas exigências do mercado, o desafio é deixar para trás a função antiga de “fiscalização” para assumir uma nova função, proactiva, de avaliação objectiva e consultoria, auxiliando a organização a atingir os seus objectivos, melhorando a efectividade da gestão de riscos, do controlo interno e do processo de governação, o que foi comprovado pelos sujeitos inquiridos. O seu âmbito ultrapassa normalmente o trabalho da auditoria externa, ao garantir que as políticas das organizações são respeitadas, que os seus activos são protegidos e que as suas operações são controladas. Além disso, a familiarização do auditor interno com os processos, e o conhecimento do funcionamento interno da organização poderão proporcionar uma visão mais consciente e informada daquela que permitiria ao auditor externo fazê-la.

A auditoria interna deve actuar em toda a hierarquia da organização e centra a sua acção na identificação de todos os riscos inerentes às diversas actividades da organização procurando, deste modo, que os objectivos sejam atingidos da forma mais eficiente e eficaz, o que é corroborado pelos Órgãos de Gestão inquiridos. O seu centro de interesse tem-se deslocado progressivamente da verificação da conformidade com as normas e procedimentos estabelecidos para a análise da eficiência e eficácia das operações da organização.

A auditoria interna vive um momento único na sua história e tem-se vindo a consolidar como um dos principais alicerces da estrutura de governação das organizações. O seu papel na estrutura de gestão de riscos, auxiliando na prevenção de perdas e na identificação de oportunidades de melhoria dos instrumentos de gestão e controlo das operações, tem produzido

resultados positivos, o que foi reconhecido por parte dos Órgãos de Gestão da amostra da presente investigação.

Neste contexto, é de fundamental importância que o estudo sobre auditoria interna e o processo de tomada de decisão tenham uma ênfase maior, no sentido de que, quanto mais a auditoria interna puder fornecer informações que sejam úteis e oportunas aos gestores de uma empresa, maior credibilidade e importância serão dadas a essa área dentro da organização, o que corrobora com a evolução da auditoria interna que tem vindo, progressivamente, a modernizar-se e a actualizar-se para atender às novas necessidades das empresas.

Deste modo, a auditoria interna, utilizando-se da sua experiência e técnica, pode supervisionar o sistema de controlo interno, reduzir os riscos de gestão e, por meio dos seus relatórios e pareceres, gerar e contribuir para a emissão de informações confiáveis. Desta forma, contribuirá para uma gestão eficaz, pois suprirá os accionistas, os conselhos de administração e fiscal, e o público em geral com informações capazes de auxiliá-los nas suas responsabilidades decisórias, facto que certamente valorizará e proporcionará sustentabilidade aos negócios da organização.

Assim, a auditoria interna protege a rentabilidade presente e futura ao vigiar a qualidade da informação sobre a qual a gestão baseia as suas decisões, e a eficácia com que são conduzidas as operações que deverão contribuir para atingir os objectivos da organização, ficando comprovada a interrogação inicial de que a auditoria interna pode contribuir para uma gestão eficaz, tal como ficou demonstrado através das respostas dos Directores de Auditoria Interna e Órgãos de Gestão, apesar dos trabalhos apresentados pela auditoria interna não satisfazerem plenamente.

Em síntese, esta investigação não teve a pretensão de esgotar o assunto, pois, ainda há muito que pesquisar e estudar a respeito da convergência da auditoria interna e o seu contributo na análise da economia, eficiência e eficácia das operações da organização, cumprindo, assim, a sua missão como função de apoio à gestão.

Seja qual for a natureza de um trabalho, este está sempre sujeito a limitações que o condicionam e podem afectar a sua estrutura e os seus resultados.

Este estudo teve como principal limitação a dificuldade na obtenção das respostas aos questionários enviados à população em estudo, que se repercutiu na amostra, ou seja, o número de respostas não correspondeu às nossas expectativas, uma vez que se circunscreveu apenas a 37 Directores de Auditoria Interna e 34 Órgãos de Gestão.

No decorrer deste trabalho surgiram várias questões que poderão ser objectos de novas pesquisas, dentre elas destaca-se: a actuação da auditoria interna na política de gestão de risco do mercado de capitais.

BIBLIOGRAFIA GERAL

- AICPA – History of AICPA, In: American Institute of Certified Public Accountants, USA: AICPA. Disponível em <<http://www.aicpa.org/about/summary.htm>>. Acesso em: 20 de Fevereiro de 2006.
- AICPA (1978) “The Commission of Auditor’s Responsibilities: Report, conclusions and recommendations”, New York.
- Almeida, Domingos M. S., (2005), “Gestão de Risco e Governo das Sociedades”, Revista de Auditoria Interna, nº 22, Outubro-Dezembro, pp. 9-13.
- Almeida, J. J. Marques, (1998), “Auditoria: Uma abordagem actual”, Jornal do Técnico de Contas e da Empresa, Maio, pp. 147-148
- Arens, Alvin A. e Loebbecke, James K., (2000), “Auditing: an integrated approach”, 8ª Ed., Prentice-Hall, Nova York.
- Attie, William, (1992), “Auditoria Interna”, São Paulo: Atlas
- Barbier, Etienne, (1992), “Auditoria Interna”, Edições Cetop.
- Barrantes, A., (1997), “Auditoria Interna”, Madrid, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas Y Sociales, SA.
- Bell, Judith, (2004), “Como realizar um projecto de investigação”, Gradiva Editora, 3ª Ed.
- Benau, M., Martinez, A., (1998), “Qué espera la sociedad de la auditoria?”, La contabilidad del siglo XXI, Técnica Contable, Madrid.
- Beuren, Ilse Maria, (2000), “Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial”, 2ª ed. São Paulo: Atlas
- Birkett, William P., (1999), “Assessing competency in internal auditing: structures and methodologies” – The Institute of Internal Auditors.
- Birkett, William P., (1999), “Internal auditing knowledge: global perspectives” – The Institute of Internal Auditors.
- Chambers, Andrew, (1981), “Computer Auditing”.
- Clark, Ivan M., (2005) “Melhores práticas de governação corporativa – Pricewaterhousecoopers.
- Confecamaras, (2002), “Corporate Governance”, www.cipe.org.

- Congress of United States Of América, (2002), Sarbanes-Oxley Act of 2002, At the Second Session.
- Cook, John William; Winkle, Gary M., (1983), “Auditoria: Filosofia e Técnica”, São Paulo.
- Coopers & Lybrand, (1997), “Los nuevos conceptos del control interno: (informe COSO), Ediciones Diaz de Santos, Madrid.
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (1992), Internal Control – Integrated Framework, New York, AICPA.
- COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (2004), “Enterprise Risk Management – Integrated Framework”.
- Cucurullo, António, (Agosto 2005), “Os impactos da SOX 301,302 e 304 nos trabalhos dos auditors internos”. Apresentada na 8ª Conferência de Auditoria Interna, promovida pelo IBC, São Paulo.
- Drucker, Peter “O Governo das Corporações: o melhor de Peter Drucker”, Administração, São Paulo: Nobel 2003, pp. 81-82 (Artigo Publicado em 1992).
- ECIIA - European Confederation of Institutes of Internal Auditing, (2005), – “Internal auditing in Europe”.
- Financial Reporting Council, (2003), Informe Smith, United Kindom.
- Fortin, Marie-Fabienne, (1999), “O processo de Investigação: da concepção à realização”, 2ª Ed., Loures: Lusociência.
- Fortin, Marie-Fabienne, (2000), “O Processo de Investigação”, 2ª Ed., Loures.
- Fragoso, Ronaldo (Abril 2005) “Gestão de Riscos e Controlos Internos: atendimento à Lei Sarbanes-Oxley e obtenção de vantagem competitiva”. Apresentada no Seminário de Risco Operacional e basileia II, promovido pelo IIR, São Paulo.
- Franco, Hilário e Marra, Ernesto, (2000), “Auditoria Contábil, São Paulo, Atlas.
- Gray, I., Manson, S., (2001), “The audit process: principles, practice & cases, Thomson Learning, 2nd ed., United Kingdom.
- Hamilton, Alexander, (1993), “Management audit: maximizing your company’s efficiency and effectiveness”, Maywood. Sprind Valey Avi.
- Hevia, E., (1999), “Concepto moderno de la Auditoria Interna”, Madrid, Instituto de Auditores Internos de España.
- Hevia, E., (2004), “La Auditoria Interna Y las Normas”, Revista de Auditoria Interna, nº 70, Octubre, pp. 10-13.
- Hill, Andrew, Hill, Manuela, (2005), “Investigação por questionário”, 2ª Ed., Edições Sílabo.

- IIA – Institute Internal Auditors, (2004b), “Standards for the Professional Practice of Internal Auditing”.
- IIA – Institute of Internal Auditors, (2004c), “The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management”.
- IIA – The Institute of Internal Auditors, (1978), “Standards for the Professional Practice of Internal Auditing”.
- IIA – The Institute of Internal Auditors, (1999), “A vision for the future: professional practices framework for internal auditing: report of the guidance task force to the IIA’s board of directors”.
- IIA – The Institute of Internal Auditors, (2004a), “O Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna
- Instituto de Auditores Internos, (2003), “La Reputación Corporativa y la Auditoria Interna”, Revista de Auditoria Interna, nº 66, p. 9-11, Maio.
- International Federation of Accountants, (1999), “Technical Pronouncements”, New York.
- Júnior, Sebastião Bergamini, (2005), “Controles Internos como um instrumento de Governança Corporativa”, Revista do BNDES, Dezembro, Rio de Janeiro.
- Lajoso, P. Guilherme, (2005), “ A importância da Auditoria Interna para a Gestão de Topo”, Revista de Auditoria Interna, Nº 19, Janeiro-Março, pp. 10-12.
- Lakatos, E. M. e Marconi, M., (2001), “Metodologia do trabalho científico”,. 4º Ed., São Paulo.
- Levitt, A., (1998), “The Numbers Game”, CPA Journal, Agosto, pp. 37-40.
- Lorenzo, M. J. P., (2001), “La auditoria interna orientada a los procesos”, Partida Doble, Julio-Agosto, pp. 78-85.
- Marques, Madeira, (1997), “Auditoria e Gestão”, 1ª Edição, Editorial Presença.
- Marques, Madeira, (1999), “ Uma visão da auditoria interna”, Revista de Auditoria Interna, Nº 1, Julho-Setembro, pp. 13-14.
- McIntosh, Elaine R., (1999), “Competency framework for internal auditing: an overview” – The Institute of Internal Auditors.
- McNamee, David, (1995), “Para uma teoria geral da auditoria interna”, Internal Auditing (UK).
- Montañés, M. A. J., (2006), “La calidad en la actividad de la Auditoría Interna. Incidencia da la Sarbanes-Oxley ACT”, Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, Vol. IV, nº 7, Enero-Junio, 113-114..

- Morais, Georgina e Martins, Isabel, (2003), “Auditoria interna: função e processo”, 2ª Ed. Áreas Editora.
- Moro, A. E. F., (1999), “El mapa de riesgos de negócio: bases para su elaboración”, Partida Doble, Oct., pp. 72-85.
- National Commission on Fraudulent Financial Reporting (1987) “Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting”, Treadway Commission, NCFRR, October.
- Normas de Auditoria da International Federation of Accountants (IFAC) – nº 200, 240, 300, 610 e 700.
- OECD, (2004), “OECD Principles of Corporate Governance: 2004”: www.oecd.org/daf/corporate/principles/.
- Oliveira, Djalma de Pinho Rebouças de, (1999), “Manual de Consultoria Empresarial”, 2ª Ed. São Paulo, Atlas.
- Paterson, F. (2002), “The auditor’s tale: conformity assessment as seen by a practitioner”, ISO Management Systems, Zurique, Jul-Ago, disponível em <http://www.iso.ch>, acesso em 18 de Novembro de 2005.
- Pickett, K. H. Spencer, (1997), “The internal auditing handbook”, Chichester: John Wiley.
- Pinheiro, J. Leite, (2005), “Auditoria interna - criar sucesso”, Revista de Auditoria Interna, nº 22, Outubro-Dezembro, pp. 4-6.
- Pinheiro, J. Leite, (2005), “Sarbanes-Oxley Act – uma perspectiva mais aprofundada do Coso”, Revista de Auditoria Interna, nº 21, Julho-Setembro, p. 4.
- Polit, D. e Hungler, B., (1995), “Fundamentação de Pesquisa de Enfermagem”, 3ª edição, Artes Médicas, Porto Alegre.
- Price Waterhouse and Coopers, (2003), “The Sarbanes-Oxley Act of 2002”, Understanding the independent auditor’s role in Building Public Trust, A white paper.
- Ratliff, Richard, L., (1996), “Internal auditing: principles and techniques” -The Institute of Internal Auditors.
- Rego, Fernando Cunha (2001), “A natureza da auditoria interna e as questões subjacentes à extensão do seu âmbito”, Revista de Auditoria Interna, nº 6, Jan-Março, pp. 19-20.
- Reis, E.; Melo P.; Andrade, R.; Calapez, (2001), “Estatística aplicada”, 4ª Ed., Lisboa, Edições Sílabo.
- Reto, Luís, Nunes, Francisco, (2001), “Normas de elaboração de teses de mestrado”, INDEG/ISCTE, Lisboa.
- Sarbanes-Oxley Act, (2002), Revista Revisores e Empresas, Ano II, nº 7.

- Sawyer, Lawrence B., (1988), “Sawyer Internal Auditing”, Altamonte Springs, Florida, The Institute of Internal Auditors.
- Sawyer, Lawrence B., e Vinten, Gerald, (1996), “The manager and the internal auditor – partners for profit”, Chichester: John Willey & Sons.
- Silva, C. Valério e Costa N., (2004), “Auditoria Interna do Sector Público”, N° 18, Setembro, p. 10
- Tribunal de Contas Europeu, (1999), Directrizes Europeias de Aplicação das Normas de Auditoria.
- Tribunal de Contas, (1999), “Manual de Auditoria e de Procedimentos”, Volume I, Lisboa.
- Tuckman, B.W., (2002), “Manual de Investigação em Educação”, 2ª Ed, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- Vidigal, António C. “Gestão de Risco e Governança Corporativa”. Disponível no site www.ibrasil.com.br/riskupdate
- Whittington, O., Pany, K., (1998), “Principles of Auditing”, McGraw-Hill, 12th ed., New York.
- William F. Messier, Jr., (1997), “Auditing: a Systematic Approach”, Mc Graw-Hill, International Edition.

Webgrafia:

- www.aicpa.org – The American Institute of Certified Public Accountants
- www.aicpa.org/sarbanes/index.asp - Sarbanes-Oxley
- www.airmic.com - Association of Insurance and Risk Managers (AIRMIC)
- www.alarm-uk.com - National Forum for Risk Management in the Public Sector (ALARM)
- www.corpgov.net - Corporate Governance Site
- www.coso.org - Committee for Sponsoring Organizations (COSO)
- www.ecgi.org. European Corporate Governance Institute
- www.gee.co.uk - Gee Publishing
- www.iai.es – Instituto de Auditores Internos de España
- www.ifac.org – International Federation of Accountants
- www.iaa.org.uk - Institute of Internal Auditors – RU e Irlanda
- www.ipai.pt – Instituto Português de Auditores Internos
- www.oecd.org/daf/corporate-affairs/roundtables

- www.theiia.org - The Institute of Internal Auditors
- www.theirm.org - Institute of Risk Management (IRM)
- www.whitepage.co.uk - White Page web-site

Legislação:

- COM (2003)286 final de 21 de Maio – Comunicação da Comissão ao Conselho e ao Parlamento.
- Directiva 78/660/CEE de 25 de Julho - Conselho.
- Directiva 83/349/CEE de 13 de Junho - Conselho.
- Directiva 84/253/CEE de 10 de Abril - Conselho.
- Directiva 2006/43/CE de 17 de Maio - Parlamento Europeu e do Conselho.
- Jornal Oficial nº.L.126 de 12.5.84.
- Jornal Oficial nº.C.321 de 28.10.1996.
- Jornal Oficial nº C. 143 de 8.5.98.
- Regulamento nº 7/2001 de 12 de Dezembro – Comissão de Mercados de Valores Mobiliários.
- Regulamento nº 3/2006 de 30 de Maio - Comissão de Mercado de Valores Mobiliários.

ANEXOS

ANEXO I – Questionário distribuído aos Órgãos de Gestão

QUESTIONÁRIO

A ser preenchido pelo Órgão de Gestão

(assinale as respostas com uma x)

Este questionário faz parte de um estudo sobre o **Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz** e visa a elaboração de uma dissertação de mestrado em Contabilidade e Auditoria. As suas respostas são fundamentais para este estudo. Após o preenchimento do questionário agradecemos a sua devolução em envelope fechado a fim de garantirmos a sua confidencialidade.

1. A estrutura organizacional da sua empresa contempla a actividade de auditoria interna?
 Sim Não

2. Qual o número de auditores que compõem a actividade de auditoria interna da sua empresa?
 Menos de 1
 Entre 1 e 5
 Mais de 5

3. Considera que o número de auditores internos é adequado à sua empresa?
 Sim Não

4. Qual a subordinação hierárquica da actividade de auditoria interna na estrutura organizacional da sua empresa?
 Comité de Auditoria
 Conselho de Administração
 Conselho Fiscal
 Presidente/Director Geral
 Outra. Qual? _____

5. O órgão de gestão participou na implantação da actividade de auditoria interna?
 Sim Não

6. Em que áreas actua a actividade de auditoria interna?

- Qualidade
- Financeira
- Contabilística
- Gestão de Risco
- Outra. Qual? _____

7. A empresa conhece os objectivos do trabalho da actividade de auditoria interna?

- Sim
- Não

8. O órgão de gestão participou na aprovação e acompanhamento do Plano Anual de Auditoria Interna?

- Sim
- Não

9. A actividade de auditoria interna possui um manual contendo as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos?

- Sim
- Não

10. Considera que o grau de liberdade e independência de acção concedido à actividade de auditoria interna para analisar todos os aspectos operacionais e administrativos nas áreas da empresa é:

- Alto
- Médio
- Baixo

11. Considera que o grau de importância dado à actividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e do cumprimento das normas e procedimentos é:

- Alto
- Médio
- Baixo

12. A actividade de auditoria interna actua como identificadora dos pontos fortes e fracos das operações da empresa?

- Sim
- Não

13. O relatório emitido pela actividade de auditoria interna, contendo o resultado do trabalho é analisado pelo:

- Comité de Auditoria
- Conselho de Administração
- Conselho Fiscal
- Presidente/Director Geral
- Outra. Qual? _____

14. As informações veiculadas pela actividade de auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão dos gestores?

- Nunca
- Muito poucas vezes
- Algumas vezes
- Muitas vezes
- Sempre

15. A actividade de auditoria interna contribui para aumentar a responsabilidade social da organização?

- Nunca
- Muito poucas vezes
- Algumas vezes
- Muitas vezes
- Sempre

16. A actividade de auditoria interna funciona como mecanismo facilitador da gestão de riscos?

- Nunca
- Muito poucas vezes
- Algumas vezes
- Muitas vezes
- Sempre

17. Os serviços de auditoria interna já foram solicitados para dar opinião na área da consultoria interna?

- Nunca
- Muito poucas vezes
- Algumas vezes
- Muitas vezes
- Sempre

18. A existência da actividade de auditoria interna contribui para a economia, eficiência e eficácia:

- Da gestão em geral
- Das operações
- Dos processos
- Outra. Qual? _____

19. A existência da actividade de auditoria interna acrescenta valor ao seu negócio, a nível:

- Da empresa no geral
- Das áreas operacionais
- Dos processos
- Outra. Qual? _____

20. A actividade de auditoria interna é sujeita a avaliação?

- Nunca
- Muito poucas vezes
- Algumas vezes
- Muitas vezes
- Sempre

21. Os resultados finais dos trabalhos apresentados pela actividade de auditoria interna:

- Satisfazem plenamente
- Satisfazem razoavelmente
- Não atendem às necessidades

Obrigado pela sua colaboração.

ANEXO II – Questionário distribuído aos Directores de Auditoria Interna

QUESTIONÁRIO

A ser preenchido pelo Director de Auditoria Interna.

(assinale as respostas com uma **x**)

Este questionário faz parte de um estudo sobre o **Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz** e visa a elaboração de uma dissertação de mestrado em Contabilidade e Auditoria. As suas respostas são fundamentais para este estudo. Após o preenchimento do questionário agradecemos a sua devolução em envelope fechado a fim de garantirmos a sua confidencialidade.

1. Qual o número de auditores que compõem a actividade de auditoria interna?

- Menos de 1
- Entre 1 e 5
- Mais de 5

2. Considera que o número de auditores internos é adequado à sua empresa?

- Sim
- Não

3. Os recursos colocados à disposição da actividade de auditoria interna são adequados ao desempenho da função?

- Sim
- Não

4. Em que áreas actua a actividade de auditoria interna?

- Qualidade
- Financeira
- Contabilística
- Gestão de Risco
- Outra. Qual? _____

5. A actividade de auditoria interna possui um manual contendo as normas e procedimentos para a execução dos trabalhos?

- Sim
- Não

6. A empresa conhece os objectivos do trabalho da actividade de auditoria interna?

- Sim
- Não

7. O órgão de gestão participou na implantação da actividade de auditoria interna?

- Sim Não

8. O órgão de gestão coopera no desenvolvimento dos trabalhos da actividade de auditoria interna?

- Nunca
 Muito poucas vezes
 Algumas vezes
 Muitas vezes
 Sempre

9. O órgão de gestão restringiu ou limitou, de alguma forma, o alcance da auditoria?

- Nunca
 Muito poucas vezes
 Algumas vezes
 Muitas vezes
 Sempre

10. Considera que o grau de liberdade e independência de acção concedido à actividade de auditoria interna para analisar todos os aspectos operacionais e administrativos nas áreas da empresa é:

- Alto Médio Baixo

11. Considera que o grau de importância dado à actividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e do cumprimento das normas e procedimentos é:

- Alto Médio Baixo

12. Considera que as informações veiculadas pela actividade de auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão dos gestores?

- Nunca
 Muito poucas vezes
 Algumas vezes
 Muitas vezes
 Sempre

13. Considera que a existência da actividade de auditoria interna acrescentou valor:

- À empresa no geral
 Áreas operacionais
 Processos
 Outra. Qual? _____

14. Existe coordenação entre os trabalhos da auditoria interna e auditoria externa?

- Nunca
- Muito poucas vezes
- Algumas vezes
- Muitas vezes
- Sempre

15. Os serviços de auditoria interna já foram solicitados para dar opinião na área da consultoria interna?

- Nunca
- Muito poucas vezes
- Algumas vezes
- Muitas vezes
- Sempre

16. A actividade de auditoria interna é sujeita a avaliação?

- Nunca
- Muito poucas vezes
- Algumas vezes
- Muitas vezes
- Sempre

Obrigado pela sua colaboração.

ANEXO III – Carta de apresentação do questionário

Maria de Fátima Teixeira
Rua Drº Alberto Moura Pinto
Nº 269, 1º Esqº
3300 – 045 Arganil
Tel: 962318198
E-mail: mtfatima@gmail.com

**Lease Plan Portugal – Comércio e
Aluguer de Automóveis e Equipamentos,
Ldª**
Quinta da Fonte, Edifício Gil Eanes, piso 3
2770-192 Paço de Arcos

Assunto: Questionário Mestrado

Exmºs Senhores,

No âmbito da elaboração de uma dissertação de mestrado subordinada ao tema “O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz”, tenho a honra de solicitar a V.Exª., pela presente, o favor de proceder ao preenchimento do pequeno questionário que lhe remeto, em anexo.

Permitindo-me a ousadia, solicito que faça o favor de me remeter a sua resposta, através do envelope enviado para esse efeito, logo que lhe seja possível.

Será garantido o tratamento anónimo dos dados ficando eu, naturalmente, ao inteiro dispor para qualquer esclarecimento que V. Exª entenda necessário.

Antecipadamente grata pelo favor da resposta de V. Exª., preveleço-me da oportunidade para lhe endereçar os meus melhores cumprimentos,

Arganil, Julho de 2006

Maria de Fátima Teixeira

ANEXO IV – Ranking indicador VAB/Vendas (%)

exame2005	exame2004	nome	sede	sector	VAB/ vendas (%)
481	427	LEASE PLAN PORTUGAL - COMERCIO E ALUGUER DE AUTOMOVEIS E EQUIPAMENTOS, UNIPessoal, LDA	LVT	Serviços	106,3262397
253	195	COMPANHIA CARRIS DE FERRO DE LISBOA, S.A.	LVT	Transportes e distribuição	100,1078865
348	282	LUSOPONTE - CONCESSIONARIA PARA A TRAVESSIA DO TEJO, S.A.	LVT	Serviços	93,53185527
487	389	IMORETALHO - GESTÃO DE IMOVEIS, S.A.	LVT	Serviços	91,53652324
342	281	VEDIOR PSICOEMPREGO - EMPRESA DE TRABALHO TEMPORARIO, LDA	LVT	Serviços	89,97463045
318	283	SELECT - RECURSOS HUMANOS, EMPRESA DE TRABALHO TEMPORARIO, S.A.	LVT	Serviços	88,22247543
27	26	BRISA - AUTO-ESTRADAS DE PORTUGAL, S.A.	LVT	Serviços	88,18088294
186	157	PROSEGUR - COMPANHIA DE SEGURANÇA, LDA	LVT	Serviços	87,53213237
380	300	SOCIEDADE DE TRANSPORTES COLECTIVOS DO PORTO, S.A.	N	Transportes e distribuição	87,11748583
88		NAVEGAÇÃO AEREA DE PORTUGAL - NAV PORTUGAL, E.P.E.	LVT	Serviços	84,96206157
174	132	SECURITAS - SERVIÇOS E TECNOLOGIA DE SEGURANÇA, S.A.	LVT	Serviços	84,46962748
399	378	ESEGUR - EMPRESA DE SEGURANÇA, S.A.	LVT	Serviços	83,92727648
484		VIALITORAL - CONCESSÕES RODOVIARIAS DA MADEIRA, S.A.	M	Serviços	83,1701796
463	359	APL - ADMINISTRAÇÃO DO PORTO DE LISBOA, S.A.	LVT	Serviços	80,88296596
262	222	ELECTRICIDADE DOS AÇORES, S.A.	AÇ	Água, electricidade e gás	80,35705011
143		SPDH - SERVIÇOS PORTUGUESES DE HANDLING, S.A.	LVT	Serviços	79,00488269
416		METROPOLITANO DE LISBOA, EP	LVT	Transportes e distribuição	78,01675729
474	366	CLC - COMPANHIA LOGISTICA DE COMBUSTIVEIS, S.A.	LVT	Transportes e distribuição	76,76000926
443	325	ITELCAR - AUTOMOVEIS DE ALUGUER, S.A.	LVT	Serviços	76,01179651
452		RADIODIFUSÃO PORTUGUESA, S.A.	LVT	Edição, informação e artes gráficas	75,09887728
123	104	EPAL - EMPRESA PORTUGUESA DAS AGUAS LIVRES, S.A.	LVT	Água, electricidade e gás	74,5006055
369	295	AUTO-ESTRADAS DO ATLANTICO - CONCESSÕES RODOVIARIAS DE PORTUGAL, S.A.	LVT	Serviços	74,02893225
20		CTT - CORREIOS DE PORTUGAL, S.A.	LVT	Serviços	72,87713816
271		REFER EP - REDE FERROVIARIA NACIONAL	LVT	Serviços	72,10492049
414	443	PARQUE EXPO 98, S.A.	LVT	Serviços	71,99349671
472	453	MSFT - SOFTWARE PARA MICROCOMPUTADORES, LDA	LVT	Serviços	71,90484904
78	68	ANA - AEROPORTOS DE PORTUGAL, S.A.	LVT	Serviços	71,08875487
238	187	ACCENTURE - CONSULTORES DE GESTÃO, S.A.	LVT	Serviços	69,93078717
406		T.S.T. - TRANSPORTES SUL DO TEJO, S.A.	LVT	Transportes e distribuição	68,12136317
312		UNIRENT - COMERCIO E ALUGUER DE BENS DE EQUIPAMENTO E CONSUMO, S.A.	LVT	Serviços	62,95751632

5	3	PT COMUNICAÇÕES Lisboa (LVT)	LVT	Telecomunicações	62,82904355
72	61	CP - CAMINHOS DE FERRO PORTUGUESES, E.P.	LVT	Transportes e distribuição	61,43558562
161	152	IMPrensa NACIONAL - CASA DA MOEDA, S.A.	LVT	Edição, informação e artes gráficas	60,73034317
405	341	BARRAQUEIRO TRANSPORTES, S.A.	LVT	Transportes e distribuição	60,70108523
411	349	VILA GALE - SOCIEDADE DE EMPREENDEMENTOS TURISTICOS, S.A.	LVT	Hotelaria e restauração	58,37602789
179	146	SOLVERDE - SOCIEDADE DE INVESTIMENTOS TURISTICOS DA COSTA VERDE, S.A.	C	Hotelaria e restauração	56,18602697
153	133	LISBOAGAS GDL - SOCIEDADE DISTRIBUIDORA DE GAS NATURAL DE LISBOA, S.A.	LVT	Água, electricidade e gás	55,64462827
167	137	EEM - EMPRESA DE ELECTRICIDADE DA MADEIRA, S.A.	M	Água, electricidade e gás	55,49383611
352		IT LOG - LOGISTICA E GESTÃO DE TECNOLOGIA DE INFORMAÇÃO, S.A.	LVT	Serviços	54,35453782
255	190	OTIS ELEVADORES, LDA	LVT	Metalomecânica e metalurgia de base	54,07157294
349	314	SEBER PORTUGUESA FARMACEUTICA, S.A.	LVT	Produtos farmacêuticos	53,69733882
418	357	SOJORNAL - SOCIEDADE JORNALISTICA E EDITORIAL, S.A.	LVT	Edição, informação e artes gráficas	53,53669812
7	6	TMN - TELECOMUNICAÇÕES MOVEIS NACIONAIS, S.A.	LVT	Telecomunicações	52,80270953
251		SANTOS BAROSA - VIDROS, S.A.	LVT	Minerais metálicos e não metálicos	51,40794816
65	59	TEJO ENERGIA - PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELECTRICA, S.A.	LVT	Água, electricidade e gás	51,03012867
131	106	EUREST (PORTUGAL) - SOCIEDADE EUROPEIA DE RESTAURANTES, LDA	LVT	Hotelaria e restauração	50,97935885
363	399	LABESFAL - LABORATORIOS ALMIRO, S.A.	C	Produtos farmacêuticos	49,95759696
431		HOVIONE FARMACIENCIA, S.A.	LVT	Química	49,59738431
357	298	IRMÃOS VILA NOVA, S.A.	N	Têxteis	48,2758711
148	111	CELULOSE DA BEIRA INDUSTRIAL (CELBI), S.A.	C	Celulose e papel	48,12252696
43	45	CONTINENTAL MABOR - INDUSTRIA DE PNEUS, S.A.	N	Química	48,05443309
241	186	SOCIEDADE PORTUGUESA DO AR LIQUIDO ARLIQUIDO, LDA	LVT	Química	47,84137182
40	37	CIMPOR - INDUSTRIA DE CIMENTOS, S.A.	LVT	Minerais metálicos e não metálicos	46,80935488
209		VISTA ALEGRE ATLANTIS, S.A.	C	Minerais metálicos e não metálicos	46,70785578
316	276	LUSITANIAGAS - COMPANHIA DE GAS DO CENTRO, S.A.	C	Água, electricidade e gás	46,57952061
41		TABAQUEIRA, S.A.	LVT	Agro-indústria	45,62955156
485	392	PAULO DE OLIVEIRA, S.A.	C	Têxteis	44,53360646
149		TYCO ELECTRONICS - COMPONENTES ELECTROMECHANICOS, LDA	AL	Química	44,39753806
423	338	GASIN - GASES INDUSTRIAIS, S.A.	N	Química	43,96752635
346	254	TINTAS ROBBIALAC, S.A.	LVT	Química	43,31553511
277	231	PORTGAS - SOCIEDADE DE PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE GAS, S.A.	N	Água, electricidade e gás	42,77139921
208	171	IBERUSA - HOTELARIA E RESTAURAÇÃO, S.A.	N	Hotelaria e restauração	42,57983353
454	396	SOTANCRO - EMBALAGEM DE VIDRO, S.A.	LVT	Minerais metálicos e não metálicos	42,5479629
144		BA VIDRO, S.A.	N	Minerais metálicos e não metálicos	42,46734508

404		VARZIM SOL - TURISMO, JOGO E ANIMAÇÃO, S.A.	N	Serviços	41,42376902
254	321	TECNOVIA-MADEIRA - SOCIEDADE DE EMPREITADAS, S.A.	M	Construção	41,41017578
384		RICARDO GALLO - VIDRO DE EMBALAGEM, S.A.	C	Minerais metálicos e não metálicos	41,04203919
398	335	CINCA - COMPANHIA INDUSTRIAL DE CERAMICA, S.A.	C	Minerais metálicos e não metálicos	40,94229978
356		SISTEMAS MCDONALD'S PORTUGAL, LDA	LVT	Serviços	39,83845543
264	209	WURTH (PORTUGAL) - TECNICA DE MONTAGEM, LDA	LVT	Comércio	39,6742634
257	213	EDIMPRESA - EDITORA, LDA	LVT	Edição, informação e artes gráficas	39,38926416
336		UNILEVER BESTFOODS PORTUGAL - PRODUTOS ALIMENTARES, S.A.	LVT	Agro-indústria	39,37351376
193	165	GERTAL - COMPANHIA GERAL DE RESTAURANTES E ALIMENTAÇÃO, S.A.	LVT	Hotelaria e restauração	39,25847303
216	266	PT - SISTEMAS DE INFORMAÇÃO, S.A.	LVT	Serviços	39,11778872
207	196	PATINTER - PORTUGUESA DE AUTOMOVEIS TRANSPORTADORES, S.A.	C	Transportes e distribuição	39,10877825
181	162	C.M.P. - CIMENTOS MACEIRA E PATAIAS, S.A.	C	Minerais metálicos e não metálicos	38,95127799
355	289	ITAU - INSTITUTO TECNICO DE ALIMENTAÇÃO HUMANA, S.A.	LVT	Hotelaria e restauração	38,89538188
250	166	FABRICA TEXTIL RIOPELE, S.A.	N	Têxteis	38,51318588
275		SANOFI SYNTHELABO - PRODUTOS FARMACEUTICOS, S.A.	LVT	Produtos farmacêuticos	38,47422578
341	273	SAINT-GOBAIN MONDEGO, S.A.	C	Minerais metálicos e não metálicos	38,43386699
240		BRISTOL MYERS SQUIBB FARMACEUTICA PORTUGUESA, LDA	LVT	Produtos farmacêuticos	38,43064658
8	7	VODAFONE PORTUGAL - COMUNICAÇÕES PESSOAIS, S.A.	LVT	Telecomunicações	37,89654849
226		SIMOLDES - PLASTICOS, LDA	C	Química	37,62582438
115	109	SIC - SOCIEDADE INDEPENDENTE DE COMUNICAÇÃO, S.A.	LVT	Edição, informação e artes gráficas	37,5667914
385	287	IMPALA - EDITORES, S.A.	LVT	Edição, informação e artes gráficas	37,5641141
268		LEGRAND ELECTRICA, S.A.	LVT	Material eléctrico e de precisão	37,03363684
468	406	SANINDUSA - INDUSTRIA DE SANITARIOS, S.A.	C	Minerais metálicos e não metálicos	36,42788844
56		SECIL - COMPANHIA GERAL DE CAL E CIMENTO, S.A.	LVT	Minerais metálicos e não metálicos	36,38997564
150	129	AVENTIS PHARMA, LDA	LVT	Produtos farmacêuticos	36,3607042
233	179	NOVADELTA - COMERCIO E INDUSTRIA DE CAFES, S.A.	LVT	Agro-indústria	36,30040619
177	139	CIN - CORPORAÇÃO INDUSTRIAL DO NORTE, S.A.	N	Química	35,77778354
154		CABOVISÃO - TELEVISÃO POR CABO, S.A.	LVT	Edição, informação e artes gráficas	35,60415369
60	55	COMPANHIA IBM PORTUGUESA, S.A.	LVT	Comércio electro-electrónico	35,4832524
279	215	PORTUCEL EMBALAGEM - EMPRESA PRODUTORA DE EMBALAGENS DE CARTÃO, S.A.	LVT	Celulose e papel	35,46711622
244	11	MODIS - DISTRIBUIÇÃO CENTRALIZADA, S.A.	N	Distribuição alimentar	35,2103369
330	268	THYSSENKRUPP ELEVADORES, S.A.	LVT	Metalomecânica e metalurgia de base	35,1622947
127	108	GLOBAL NOTICIAS, PUBLICAÇÕES, S.A.	N	Edição, informação e artes gráficas	35,15895551
83	77	VULCANO - TERMO-DOMESTICOS, S.A.	C	Material eléctrico e de precisão	34,46192279

493	388	CORTICEIRA AMORIM - INDUSTRIA, S.A.	C	Madeira, cortiça e móveis	34,26889995
202	183	LISNAVE - ESTALEIROS NAVAIS, S.A.	LVT	Metalomecânica e metalurgia de base	34,21805908
9	8	TRANSPORTES AEREOS PORTUGUESES, S.A.	LVT	Transportes e distribuição	33,7504837
248		BOSCH SECURITY SYSTEMS - SISTEMAS DE SEGURANÇA, S.A.	C	Material eléctrico e de precisão	33,12239878
156		ROCA - CERAMICA E COMERCIO, S.A.	C	Minerais metálicos e não metálicos	32,97627646
345	355	CONDURIL - CONSTRUTORA DURIENSE, S.A.	N	Construção	32,97555642
146	124	PORTUCEL VIANA - EMPRESA PRODUTORA DE PAPEIS INDUSTRIAIS, S.A.	N	Celulose e papel	32,94651194
375	292	MAHLE - COMPONENTES DE MOTORES, S.A.	C	Metalomecânica e metalurgia de base	32,89270383
2		EDP DISTRIBUIÇÃO-ENERGIA Lisboa (LVT)	LVT	Água, electricidade e gás	32,80004271
122	101	GLAXOSMITHKLINE - PRODUTOS FARMACEUTICOS, LDA	LVT	Produtos farmacêuticos	32,25334471
284		AMORIM - REVESTIMENTOS, S.A.	C	Madeira, cortiça e móveis	32,22328665
129	112	MANUEL RUI AZINHAI NABEIRO, LDA	AL	Distribuição alimentar	32,12814769
220	160	SIBS - SOCIEDADE INTERBANCARIA DE SERVIÇOS, S.A.	LVT	Serviços	32,11237814
196		MATUDIS - COMERCIO DE PRODUTOS ALIMENTARES, LDA	LVT	Distribuição alimentar	32,060833
217	197	LAMEIRINHO - INDUSTRIA TEXTIL, S.A.	N	Têxteis	31,78840091
138	128	COLEPCCL PORTUGAL - EMBALAGENS E ENCHIMENTOS, S.A.	C	Metalomecânica e metalurgia de base	31,70443228
246	198	TECNOVIA - SOCIEDADE DE EMPREITADAS, S.A.	LVT	Construção	31,4061737
409	291	COTESI - COMPANHIA DE TEXTEIS SINTETICOS, S.A.	N	Têxteis	31,37919717
490	403	NMC - CENTRO MEDICO NACIONAL, S.A.	LVT	Serviços	31,16295089
310	284	TECNASOL-FGE - FUNDAÇÕES E GEOTECNIA, S.A.	LVT	Construção	31,10679535
17	17	OPTIMUS - TELECOMUNICAÇÕES, S.A.	N	Telecomunicações	30,98581252
136	156	FERPINTA - INDUSTRIAS DE TUBOS DE AÇO DE FERNANDO PINHO TEIXEIRA, S.A.	C	Metalomecânica e metalurgia de base	30,94196063
90		YAZAKI SALTANO DE PORTUGAL - COMPONENTES ELECTRICOS PARA AUTOMOVEIS, LDA	N	Equipamento de transporte	30,91213129
270		CTT EXPRESSO - SERVIÇOS POSTAIS E LOGISTICA, S.A.	LVT	Transportes e distribuição	30,87444222
276		PANRICO - PRODUTOS ALIMENTARES, LDA	LVT	Agro-indústria	30,73149158
365	288	SAP PORTUGAL - SISTEMAS, APLICAÇÕES E PRODUTOS INFORMATICOS, SOCIEDADE UNIPessoal, LDA	LVT	Serviços	30,68871089
469		COFACO AÇORES - INDUSTRIA DE CONSERVAS, S.A.	AÇ	Agro-indústria	30,56662748
497	374	B.BRAUN MEDICAL, LDA	LVT	Produtos farmacêuticos	30,48932073
99	87	DANONE PORTUGAL, S.A.	LVT	Agro-indústria	30,1899876
479		FARSANA PORTUGAL - COMERCIO E INDUSTRIA, S.A.	LVT	Comércio	30,11355838
139	265	SOGRAPE VINHOS, S.A.	N	Agro-indústria	29,83330727
400		PULL & BEAR (PORTUGAL) - CONFECÇÕES, LDA	LVT	Comércio	29,33000849
366		PUBLICO - COMUNICAÇÃO SOCIAL, S.A.	N	Edição, informação e artes gráficas	29,24904701

283	249	LABORATORIOS MEDINFAR - PRODUTOS FARMACEUTICOS, S.A.	LVT	Produtos farmacêuticos	29,21650278
91		MERCK SHARP & DOHME, LDA	LVT	Produtos farmacêuticos	28,85211778
343	240	AMTROL-ALFA - METALOMECANICA, S.A.	N	Metalomecânica e metalurgia de base	28,54697176
374		JMA - FELPOS, S.A.	N	Têxteis	28,45843249
200	217	GROHE PORTUGAL - COMPONENTES SANITARIOS, LDA	C	Minerais metálicos e não metálicos	28,40350993
297	251	SAINT-GOBAIN SEKURIT PORTUGAL - VIDRO AUTOMOVEL, S.A.	LVT	Minerais metálicos e não metálicos	28,22117901
477		CAETANOBUS - FABRICAÇÃO DE CARROÇARIAS, S.A.	N	Comércio de veículos automóveis	28,15774363
323	445	SOCITREL - SOCIEDADE INDUSTRIAL DE TREFILARIA, S.A.	N	Metalomecânica e metalurgia de base	28,05679442
392	261	DAI - SOCIEDADE DE DESENVOLVIMENTO AGRO-INDUSTRIAL, S.A.	LVT	Agro-indústria	28,0302778
334		EFACEC ENERGIA - MAQUINAS E EQUIPAMENTOS ELECTRICOS, S.A.	N	Material eléctrico e de precisão	27,94918281
285	200	ALVES RIBEIRO, S.A.	LVT	Construção	27,88302975
321	224	ECCO'LET (PORTUGAL) - FABRICA DE SAPATOS, LDA	C	Vestuário e couro	27,82972815
31	30	NESTLE - PORTUGAL, S.A.	LVT	Agro-indústria	27,8071361
184	151	RENOVA - FABRICA DE PAPEL DO ALMONDA, S.A.	LVT	Celulose e papel	27,60000496
317		GESTAMP AVEIRO - INDUSTRIA DE ACESSORIOS DE AUTOMOVEIS, S.A.	C	Metalomecânica e metalurgia de base	27,57893947
298	239	BAYER PORTUGAL, S.A.	LVT	Química	27,54485553
222	163	HUF PORTUGUESA - FABRICA DE COMPONENTES PARA O AUTOMOVEL, LDA	C	Metalomecânica e metalurgia de base	27,51442462
26	27	SIEMENS, S.A.	LVT	Material eléctrico e de precisão	27,37552199
389	342	LILLY PORTUGAL - PRODUTOS FARMACEUTICOS, LDA	LVT	Produtos farmacêuticos	27,36685699
424		ALCOA FUJIKURA (PORTUGAL) - SISTEMAS ELECTRICOS DE DISTRIBUIÇÃO, S.A.	LVT	Equipamento de transporte	27,03694549
362	267	SCHINDLER - ASCENSORES E ESCADAS ROLANTES, S.A.	LVT	Metalomecânica e metalurgia de base	27,02892749
247	205	PORTELA & CA., S.A.	N	Produtos farmacêuticos	26,99911397
361		EFACEC - SISTEMAS DE ELECTRONICA, S.A.	N	Material eléctrico e de precisão	26,45530151
98	94	COMPAL - COMPANHIA PRODUTORA DE CONSERVAS ALIMENTARES, S.A.	LVT	Agro-indústria	26,41367934
447	328	BAYER CROPSCIENCE (PORTUGAL) - PRODUTOS PARA AGRICULTURA, LDA	LVT	Química	26,24551645
228	199	SERVIER PORTUGAL - ESPECIALIDADES FARMACEUTICAS, LDA	LVT	Produtos farmacêuticos	26,12767623
75	62	ZARA PORTUGAL - CONFECÇÕES, SOCIEDADE UNIPessoal, LDA	LVT	Vestuário e couro	26,08234598
473	350	HYDRO ALUMINIO PORTALEX, S.A.	LVT	Metalomecânica e metalurgia de base	25,76739071
329	253	YAZAKI SALTANO DE OVAR - PRODUTOS ELECTRICOS, LDA	C	Material eléctrico e de precisão	25,5315303
120	107	UNICER - CERVEJAS, S.A.	N	Agro-indústria	25,44834664
44		SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES SOARES DA COSTA, S.A.	N	Construção	25,24150644
295	381	ETERMAR - EMPRESA DE OBRAS TERRESTRES E MARITIMAS, S.A.	LVT	Construção	25,23391056

52	51	TURBOGAS - PRODUTORA ENERGETICA, S.A.	N	Água, electricidade e gás	24,7890495
274	206	PORTO EDITORA, LDA	N	Edição, informação e artes gráficas	24,7770712
191	191	MONTE & MONTE, S.A.	N	Construção	24,7519883
319		BERSHKA (PORTUGAL) CONFECÇÕES, SOCIEDADE UNIPessoal, LDA	LVT	Vestuário e couro	24,66710112
142	93	IGLOOLA - DISTRIBUIÇÃO DE GELADOS E ULTRACONGELADOS, LDA	LVT	Distribuição alimentar	24,62040366
230	192	M.E.C.I.- MONTAGENS ELECTRICAS CIVIS E INDUSTRIAIS, S.A.	LVT	Construção	24,53690884
434	271	SOTECNICA - SOCIEDADE ELECTROTECNICA, S.A.	LVT	Material eléctrico e de precisão	24,50157059
413	316	MODELO - DISTRIBUIÇÃO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO, S.A.	N	Comércio	24,47878915
188	131	COINDU - COMPONENTES PARA A INDUSTRIA AUTOMOVEL, S.A.	N	Metalomecânica e metalurgia de base	24,42632074
448	233	NOVOPCA - CONSTRUTORES ASSOCIADOS, S.A.	N	Construção	24,42050689
377	313	SOMELOS - TECIDOS, S.A.	N	Têxteis	24,41220596
496		CAIMA - INDUSTRIA DE CELULOSE, S.A.	LVT	Celulose e papel	24,37364273
407		SAPEC - AGRO, S.A.	LVT	Química	24,32889849
117	73	LEAR CORPORATION PORTUGAL - COMPONENTES PARA AUTOMOVEIS, S.A.	LVT	Metalomecânica e metalurgia de base	24,18142305
30	31	PORTUCEL - EMPRESA PRODUTORA DE PASTA E PAPEL, S.A.	LVT	Celulose e papel	24,15916617
232	238	SUNVIAUTO - INDUSTRIA DE COMPONENTES AUTOMOVEIS, S.A.	N	Metalomecânica e metalurgia de base	24,08278044
259	351	ROSAS - CONSTRUTORES, S.A.	C	Construção	24,07604065