



O Contributo da Auditoria Interna na Elaboração de Boas Práticas Contabilísticas

Daniela Andreia Ribeiro Rocha

Nº 2110314

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Auditoria

Porto – 2016

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



O Contributo da Auditoria Interna na Elaboração de Boas Práticas Contabilísticas

Daniela Andreia Ribeiro Rocha

Nº 2110314

**Dissertação de Mestrado
apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do
Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação da
Professora Doutora Susana Adelina Moreira Carvalho Bastos**

Porto – 2016

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

Resumo

Esta dissertação pretende analisar a importância da auditoria interna e o seu contributo para o apoio a uma contabilidade mais eficaz na deteção de distorções, identificando o âmbito de atuação dos auditores internos.

Numa primeira fase efetuamos o enquadramento teórico sobre os principais conceitos, procedimentos operacionais, riscos, normas e legislação relacionada com a contabilidade e auditoria interna. Posteriormente, apresentamos o processo de seleção da metodologia utilizada, o estudo de caso, que explicamos de forma exaustiva. Como técnicas utilizadas para a recolha de dados utilizamos o inquérito. Este foi disponibilizado aos elementos integrantes da amostra da população em estudo - órgãos de gestão e auditores internos - para aferir a posição das organizações, relativamente ao contributo da auditoria interna para a credibilidade da informação financeira.

Pelas respostas ao inquérito, procuramos verificar se efetivamente existe uma prevenção e deteção de erros/riscos na elaboração das demonstrações financeiras, nas organizações que apresentam auditoria interna.

Na posse da informação recolhida salientamos o contributo efetivo da auditoria interna como ferramenta indispensável para apoiar a contabilidade.

Pelo exposto na discussão dos resultados pudemos atestar as hipóteses desta investigação.

Palavras chave: Auditoria Interna, Contabilidade, Independência do Auditor, Credibilidade da Informação Financeira

Abstract

This dissertation aims to analyse the importance of internal audit and its contribution for supporting a more effective accounting in detecting, identifying the scope of work of the internal auditors.

In a first stage we carried out the theoretical framework about the main concepts, operational proceedings, risks, norms and legislation related to accounting and internal audit. Subsequently, we present the selection process of the methodology used - the case study, what we explained exhaustively. As techniques used for collecting data we use the inquiry. This was made available to the integral elements of the sample of the population under study - management organs and internal auditors - to assess the position of the organizations regarding the contribution of internal audit to the credibility of financial information.

By the survey responses, we seek to check if there is actually one prevention and detection of errors / risks in the preparation of financial statements in organizations with internal audit.

In possession of the information collected we emphasize the effective contribution of internal audit as an indispensable tool to support accounting.

For these reasons exposed in the discussion of the results we were able to test the hypotheses of this research.

Key words: Internal audit, Accounting, Auditor Independence, Credibility of the financial information

Agradecimentos

Quero apresentar o meu mais profundo agradecimento à Professora Doutora Susana Bastos, pelo estímulo, apoio, conhecimentos e disponibilidade que sempre colocou à minha disposição durante a realização desta dissertação.

Aos meus pais e irmão, que sempre me apoiaram nesta etapa, um obrigada pela compreensão, paciência e privação da minha companhia durante a realização deste estudo, principalmente por nunca terem deixado de acreditar em mim e me terem apoiado e motivado tanto nos bons como nos momentos mais difíceis.

Ao meu namorado pela paciência e carinho, que contribuiu para que este percurso tenha sido mais fácil.

Ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto e, em especial à Doutora Alcina Portugal Dias deixo uma palavra de apreço pelo apoio ao longo do meu percurso académico.

Ao Instituto Português de Auditoria Interna - IPAI por possibilitar o acesso e a recolha de informações para esta pesquisa.

E, finalmente agradeço a todos os que me apoiaram nesta fase da minha vida, e que sempre me motivaram e incentivaram a cumprir mais um objetivo, a conclusão desta dissertação de mestrado.

A todos o meu profundo agradecimento.

Lista de Abreviaturas

AI – Auditoria Interna
AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*
Audl – Auditor Interno
CAAT'S – *Computer Assisted Audit Techniques*
CI – Controlo Interno
CNC – Comissão de Normalização Contabilística
COSO - *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*
DAI – Departamento de Auditoria Interna
DF – Demonstração Financeira
DL – Decreto-Lei
DRA – Diretrizes de Revisão/Auditoria
EC – Estrutura Conceptual
H – Hipótese
H₀ – Hipótese Nula
H₁ – Hipótese Alternativa
IAS - *International Accounting Standards*
IASB – *International Accounting Standards Board*
IFAC – *International Federation of Accountants*
IFRS – *International Financial Reporting Standards*
IIA – *Institute of Internal Auditors*
INTOSAI – *International Organization of Supreme Audit Institutions*
IPAI - Instituto Português de Auditores Internos
ISA – *International Standards on Auditing*
NC-ME – Normas Contabilísticas para Microentidades
NCRF - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro
NCRF-PE - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades
NIC/NIRF - Normas Internacionais de Contabilidade/ Normas Internacionais de Relato Financeiro
POC – Plano Oficial de Contabilidade Pública
PWC – *PricewaterhouseCoopers*
Q – Questão de Investigação
QAIP - *Quality Assurance and Improvement Program* (Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento)
ROC – Revisor Oficial de Contas
SCI – Sistema de Controlo Interno
SNC – Sistema de Normalização Contabilística
SPSS - *Statistical Package for Social Science for Windows*
TC – Tribunal de Contas
UE – União Europeia

Índice

Resumo	ii
Abstract	iii
Agradecimentos	iv
Lista de Abreviaturas	v
Índice de Tabelas	x
Índice de Figuras	xi
Índice de Gráficos	xii
Introdução	1
Capítulo I – Revisão de Literatura	3
1. Auditoria Interna	5
1.1. Conceito de Auditoria Interna	5
1.2. Evolução da Auditoria Interna.....	6
1.2.1. Independência do Departamento de AI	7
1.3. Mudança de Paradigma.....	11
1.4. Fases do Processo de Auditoria Interna.....	12
1.4.1. Planeamento	12
1.4.2. Preparação da Auditoria	13
1.4.3. Exame Preliminar	13
1.4.4. Descrição, Análise e Avaliação do Controlo Interno.....	13
1.4.5. Exame e Avaliação da Informação	13
1.4.6. Conclusões e Recomendações	14
1.4.7. Comunicação dos Resultados	15
1.4.8. Follow-Up	15
1.4.9. Avaliação da Auditoria.....	16
1.5. Auditoria Interna e o Risco.....	16
1.6. Requisitos para o Sucesso de uma Auditoria Interna	17
1.7. A Nova Auditoria Interna perante a Gestão/Administração	18
2. Controlo Interno	20
2.1. Conceito de Controlo Interno	20
2.2. Tipologia de Controlos	22

2.3. Avaliação do Controlo Interno.....	23
3. Procedimentos de Auditoria	24
3.1. Classificação dos Procedimentos de Auditoria quanto à sua Finalidade	25
3.1.1. Testes de Controlo	25
3.1.2. Testes Substantivos	25
3.1.2.1. Testes Substantivos de Revisão Analítica	25
3.1.2.2. Outros Testes Substantivos	25
3.2. Classificação dos Procedimentos de Auditoria quanto ao seu Tipo.....	25
3.2.1. Inspeção.....	26
3.2.2. Observação	26
3.2.3. Indagação.....	26
3.2.4. Confirmação	27
3.2.5. Recálculo.....	27
3.2.6. Reexecução	27
3.2.7. Procedimentos Analíticos.....	27
3.3. A Oportunidade e Extensão dos Procedimentos de Auditoria	27
3.4. Caracterização dos Procedimentos Analíticos	28
3.5. Programa de Trabalho <i>Standard</i> desenvolvido para a Área da Contabilidade.....	31
3.5.1. Objetivos de Controlo/Auditoria	31
3.5.2. Questionário sobre o Controlo Interno	32
4. Contabilidade.....	35
4.1. Definição de Contabilidade	35
4.2. Breve Referência à Harmonização Contabilística em Portugal.....	37
4.3. Breve Apresentação da Estrutura Conceptual do SNC.....	39
4.4. Alterações ao SNC para Períodos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2016.....	40
4.4.1. Alteração ao Conceito de Microentidades	41
4.4.2. Pessoas Singulares e Entidades do Setor Não Lucrativo	42
4.4.3. Demonstrações Financeiras	43
4.4.4. Obrigatoriedade de Inventário Permanente	43
4.5. Utentes da Informação Financeira.....	44
4.5.1. Investidores	45

4.5.2. Trabalhadores	45
4.5.3. Financiadores.....	45
4.5.4. Fornecedores e outros Credores Comerciais	45
4.5.5. Clientes	45
4.5.6. Governo e demais Organismos Estatais.....	45
4.5.7. Público.....	46
4.6. Características Qualitativas das Demonstrações Financeiras	46
4.6.1. Compreensibilidade.....	46
4.6.2. Relevância.....	46
4.6.3. Fiabilidade	47
4.6.3.1. Representação Fidedigna	47
4.6.3.2. Substância sobre a Forma	47
4.6.3.3. Neutralidade	47
4.6.3.4. Prudência.....	47
4.6.3.5. Plenitude.....	47
4.6.4. Comparabilidade	48
Questões de Investigação	51
Capítulo II - Metodologias.....	53
1. Metodologia da Investigação	55
2. Procedimentos de Recolha de Dados.....	56
2.1. Análise Documental	56
2.2. Inquérito	57
3. Procedimentos de Análise e Tratamento dos Dados	57
3.1. Análise Estatística.....	58
3.2. Análise de Conteúdo.....	59
3.3. Triangulação de Dados.....	60
4. Problema e Objetivos do Estudo.....	61
5. Formulação das Hipóteses de Estudo	61
6. Definição das Variáveis	65
6.1. Variável Dependente	66
6.2. Variável Independente	66

7. Procedimentos Adotados.....	67
8. População e Amostra.....	68
9. Elaboração dos Inquéritos	69
Capítulo III – Apresentação, Interpretação e Discussão dos Resultados	74
1. Apresentação e Interpretação dos Resultados.....	76
1.1. Estatística Descritiva.....	76
1.1.1. Inquérito dos Auditores Internos	76
1.1.1.1. Caracterização das Organizações	76
1.1.1.2. O Contributo da Auditoria Interna.....	80
1.1.2. Inquérito dos Órgãos de Gestão	88
1.1.2.1. Caracterização das Organizações	88
1.1.2.2. O Contributo da Auditoria Interna.....	91
2. Discussão dos Resultados	98
Capítulo IV – Conclusões	106
1. Considerações Finais	108
2. Limitações do Estudo	110
3. Sugestões para Investigações Futuras	110
Referências Bibliográficas	112
Anexos	
Apêndices	

Índice de Tabelas

Tabela 1 – Relação custo/benefício de um departamento de AI.....	10
Tabela 2 – Os paradigmas da auditoria interna	11
Tabela 3 – Etapas do processo de normalização contabilística em Portugal.....	37
Tabela 4 – Classificação de microentidades.....	40
Tabela 5 – Classificação de pequenas entidades.....	40
Tabela 6 – Classificação de médias e grandes entidades.....	41
Tabela 7 – Organizações obrigadas a adotar o Sistema de Inventário Permanente.....	43
Tabela 8 - Tabela síntese – Relação questões de investigação/capítulo/autor.....	49
Tabela 9 – Volume de negócios/número de funcionários, de acordo com os Audl.....	75
Tabela 10 – Grau de importância da AI nas diversas áreas, de acordo com os Audl (Questão 8).....	78
Tabela 11 – Volume de negócios/número de funcionários, de acordo com os OG.....	86
Tabela 12 – Grau de importância da AI nas diversas áreas, de acordo com os OG (Questão 8).....	89

Índice de Figuras

Figura 1 – Posicionamento do departamento de auditoria interna.....	8
Figura 2 – Estrutura hierárquica dos auditores.....	9
Figura 3 - Fases do processo de auditoria interna.....	12
Figura 4 - Características da informação.....	14
Figura 5 – Cubo do COSO.....	21
Figura 6 – Características qualitativas do SNC.....	47
Figura 7 – As fases da análise de conteúdo.....	57
Figura 8 – Relação da hipótese 1 com as questões de investigação.....	60
Figura 9 – Relação da hipótese 2 com as questões de investigação.....	61
Figura 10 – Relação da hipótese 3 com as questões de investigação.....	62
Figura 11 – Varáveis independentes.....	64
Figura 12 – Relação entre a hipótese 1, as questões de investigação e as questões do inquérito.....	67
Figura 13 – Relação entre a hipótese 2, as questões de investigação e as questões do inquérito.....	68
Figura 14 – Relação entre a hipótese 3, as questões de investigação e as questões do inquérito.....	69

Índice de Gráficos

Gráfico 1 – Ramo de atividade, de acordo com os Audl (Questão 1).....	73
Gráfico 2 – Tipo de entidade, de acordo com os Audl (Questão 2).....	74
Gráfico 3 – Número de funcionários, de acordo com os Audl (Questão 3).....	75
Gráfico 4 – Distribuição do volume de negócios, de acordo com os Audl (Questão 4).....	76
Gráfico 5 – Existência do departamento de AI na estrutura organizacional, de acordo com os Audl (Questão 5).....	76
Gráfico 6 – Número de auditores internos que compõem o departamento de AI, de acordo com os Audl (Questão 6).....	77
Gráfico 7 – Conhecimento do DAI pelos outros departamentos, de acordo com os Audl (Questão 7).....	77
Gráfico 8 – Grau de importância da AI nas diversas áreas, de acordo com os Audl (Questão 8).....	78
Gráfico 9 – Avaliação da AI, de acordo com os Audl (Questão 9).....	79
Gráfico 10 – Programa de garantia de qualidade e aperfeiçoamento (QAIP), de acordo com os Audl (Questão 9.2).....	80
Gráfico 11 – Dependência hierárquica do departamento de auditoria interna, de acordo com os Audl (Questão 10).....	80
Gráfico 12 – Aspectos que afetam a independência dos auditores internos, de acordo com os Audl (Questão 11).....	81
Gráfico 13 – SCI associados à fiabilidade do reporte financeiro, de acordo com os Audl (Questão 12).....	81
Gráfico 14 – Fatores relevantes para sustentar a opinião do auditor interno acerca da credibilidade da informação financeira, de acordo com os Audl (Questão 13).....	82
Gráfico 15 – Responsável pela deteção das distorções nas DF's, de acordo com os Audl (Questão 14).....	82
Gráfico 16 – Implementação de controlos preventivos do risco, de acordo com os Audl (Questão 15).....	83
Gráfico 17 – Controlo da implementação das recomendações, de acordo com os Audl (Questão 16).....	83
Gráfico 18 – Confiança dos <i>stakeholders</i> , de acordo com os Audl (Questão 17).....	84
Gráfico 19 – Importância da auditoria interna nas normas e procedimentos contabilísticos, de acordo com os Audl (Questão 18).....	84

Gráfico 20 – Razão da inexistência do departamento de AI, de acordo com os Audl (Questão 19).....	85
Gráfico 21 – Ramo de atividade, de acordo com os OG (Questão 1).....	85
Gráfico 22 – Tipo de entidade, de acordo com os OG (Questão 2).....	86
Gráfico 23 – Número de funcionários, de acordo com os OG (Questão 3).....	87
Gráfico 24 – Distribuição do volume de negócios, de acordo com os OG (Questão 4).....	87
Gráfico 25 – Existência do departamento de AI na estrutura organizacional, de acordo com os OG (Questão 5).....	87
Gráfico 26 – Número de auditores internos que compõem o departamento de AI, de acordo com os OG (Questão 6).....	88
Gráfico 27 – Conhecimento do DAI pelos outros departamentos, de acordo com os OG (Questão 7).....	88
Gráfico 28 – Grau de importância da AI nas diversas áreas, de acordo com os OG (Questão 8).....	89
Gráfico 29 – Avaliação da AI, de acordo com os OG (Questão 9).....	90
Gráfico 30 – Dependência hierárquica do departamento de auditoria interna, de acordo com os OG (Questão 10).....	91
Gráfico 31 – Aspectos que afetam a independência dos auditores internos, de acordo com os OG (Questão 11).....	91
Gráfico 32 – SCI associados à fiabilidade do reporte financeiro, de acordo com os OG (Questão 12).....	92
Gráfico 33 – Fatores relevantes para sustentar a opinião do auditor interno acerca da credibilidade da informação financeira, de acordo com os OG (Questão 13).....	92
Gráfico 34 – Responsável pela deteção das distorções nas DF's, de acordo com os OG (Questão 14).....	93
Gráfico 35 – Implementação de controlos preventivos do risco, de acordo com os OG (Questão 15).....	93
Gráfico 36 – Controlo da implementação das recomendações, de acordo com os OG (Questão 16).....	94
Gráfico 37 – Confiança dos <i>stakeholders</i> , de acordo com os OG (Questão 17).....	94
Gráfico 38 – Importância da auditoria interna nas normas e procedimentos contabilísticos, de acordo com os OG (Questão 18).....	94
Gráfico 39 – Razão da inexistência do departamento de AI, de acordo com os OG (Questão 19).....	95

Introdução

O papel que o auditor interno desenvolve dentro de uma organização é resultado de uma adaptação contínua às necessidades organizacionais. A globalização da economia e o surgimento de mercados instáveis e em constante mutação conduziu a que a auditoria interna deixasse de estar limitada ao domínio contabilístico/financeiro e, alargasse o âmbito e os objetivos do seu trabalho. Passou da identificação de erros para a identificação de perdas de oportunidades e para a formulação de recomendações corretivas e preventivas no sentido de ajudar a gestão na melhoria do seu desempenho.

O auditor interno representa uma pessoa dentro da organização, um departamento que, pelo posicionamento que ocupa na estrutura organizacional, tem uma visão abrangente, o que lhe permite realizar uma análise do seu funcionamento e emitir uma opinião sobre como os objetivos organizacionais podem ser alcançados de maneira eficaz e eficiente.

Segundo Morais & Martins (2003) a auditoria interna é uma importante ferramenta para o controlo administrativo, nomeadamente através das funções que exerce no aperfeiçoamento da contabilidade, que salvaguarda mais eficazmente o património. No que respeita à contabilidade, Attie refere que para que um sistema de contabilidade seja útil é necessário que esteja suportado num sistema de controlo interno eficiente, só assim é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios. Para tal o auditor deve aplicar os testes e procedimentos considerados adequados para avaliar o sistema de controlo interno implementado na área da contabilidade.

Atualmente são já muitas as organizações a implementarem sistemas de controlo interno, uma vez que estes sistemas conduzem a uma maior segurança nas informações e nos processos operacionais das organizações.

Com este trabalho de dissertação pretendemos perspetivar a forma como a auditoria interna pode acrescentar valor à contabilidade. Assim, com esta dissertação procuramos dar resposta a nove questões¹, nomeadamente de que forma a gestão vê a auditoria interna como uma função com grande importância na organização, a auditoria interna permite aperfeiçoar as operações de contabilidade de uma organização, o auditor interno como responsável por detetar distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras, entre outras.

No sentido de encontrar respostas a estas questões foram definidos os seguintes objetivos:

- Identificar os benefícios da auditoria interna numa organização;
- Analisar a implementação do departamento de auditoria interna;
- Avaliar o nível de independência do departamento de auditoria interna;
- Avaliar o reconhecimento por parte da gestão em relação à função de auditoria interna.

¹ As nove questões encontram-se enumeradas na página 49.

O estudo encontra-se estruturado em quatro capítulos. No primeiro capítulo é apresentado o enquadramento teórico, nomeadamente o conceito de auditoria interna, a sua evolução ao longo do tempo, as fases do processo de auditoria interna e ainda as perspetivas sobre o que deve ser a auditoria interna no momento atual. Identificamos alguns conceitos de controlo interno e a sua avaliação. Os tipos de testes e procedimentos que um auditor pode aplicar na execução do seu trabalho encontram-se aqui definidos e sistematizados num questionário para avaliação do sistema de controlo interno implementado na área da contabilidade. No que diz respeito à contabilidade são referidos os fatores que conduziram à harmonização contabilística em Portugal, e explicada a Estrutura Conceptual, assim como as recentes alterações ao Sistema de Normalização Contabilística.

No capítulo II, efetuamos uma descrição detalhada sobre os moldes desta investigação, descrevendo a população objeto de estudo, o processo de definição da amostra, as metodologias e as técnicas para a recolha e tratamento dos dados.

Como instrumento de recolha de dados optamos pelo uso do inquérito, sendo que o mesmo foi aplicado a uma amostra constituída pelas 200 organizações que atuam no mercado português. Foram também elaborados dois inquéritos, tendo como destinatários os órgãos de gestão das organizações e os auditores internos.

No capítulo III procedemos à apresentação, interpretação e discussão dos resultados obtidos. Realizada a abordagem teórica e na posse dos dados recolhidos procedemos ao respetivo tratamento estatístico. Partindo dos inquéritos, pretendemos conhecer a posição que as organizações assumem face à auditoria interna, assim como aferir as diferentes abordagens dos auditores internos, consoante as diversas características das organizações (como o ramo de atividade, a dimensão ou o tipo de entidade). Na discussão dos resultados para cada uma das três hipóteses deste estudo, tendo em vista os objetivos previamente definidos, caracterizamos, identificamos e relacionamos as necessidades da gestão com os serviços que lhe podem ser prestados pela auditoria interna. Neste ponto procuramos estabelecer a comparação entre a parte teórica e a parte empírica da investigação, com o intuito de observar se as mesmas preconizavam as mesmas ideias e resultados.

O último capítulo respeita às conclusões, onde se apresenta uma síntese dos resultados obtidos no capítulo anterior. Destacamos que do estudo realizado resultou a validação das hipóteses delineadas. Concluimos que, de um modo geral, a auditoria interna espelha as expectativas da organização, garantindo uma maior eficiência dos processos internos.

Neste capítulo encontram-se ainda identificadas as limitações encontradas ao longo da elaboração desta investigação e as propostas para investigações futuras.

Capítulo I – Revisão de Literatura

1. Auditoria Interna

1.1. Conceito de Auditoria Interna

A auditoria interna é uma atividade que esteve em constante evolução o que faz com que haja várias formas de a conceituar e por diversos autores.

O *Institute of Internal Auditors* (2009, p.10) define auditoria interna da seguinte forma:

“A auditoria interna é uma atividade independente, de garantia e consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação.”

Segundo o INTOSAI, *International Organization of Supreme Audit Institutions* (1999), a auditoria interna é considerada um meio funcional que permite aos responsáveis da organização obter, de fonte interna, a segurança de que os processos, pelos quais são responsáveis funcionam de forma a reduzir ao mínimo, as probabilidades de existência de fraudes, erros ou ineficiências.

Marques (1999, p.14), refere que à auditoria interna, compete:

“Avaliar de forma independente a organização e o funcionamento dos serviços, identificar as áreas que requeiram especial atenção e identificar e analisar problemas que necessitem de solução;

Propor medidas corretivas e apresentar sugestões para melhorar o funcionamento dos serviços e eliminar ou atenuar as principais deficiências detetadas e os riscos que lhe estão associados.”

Pelas três definições anteriormente apresentadas podemos constatar que a auditoria interna é uma atividade independente que possibilita às organizações alcançar os seus objetivos de forma sistemática, reduzir a existência de erros e fraudes e, identificar e melhorar os processos que sejam ineficientes ou menos eficazes que o previsto.

Segundo Attie (1992) os objetivos da auditoria interna resumem-se nos seguintes:

- Examinar a integridade e a fidedignidade das informações financeiras e operacionais;
- Examinar os meios usados para a proteção dos ativos e, se necessário, comprovar a sua existência;
- Verificar se os recursos são empregues de maneira eficiente e económica;
- Comunicar o resultado do trabalho de auditoria e certificar que foram tomadas as providências necessárias a respeito das suas descobertas.

1.2. Evolução da Auditoria Interna

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

O conceito de auditoria teve a sua origem na revolução industrial, por volta de 1780, onde se verificou o aparecimento das organizações de maior dimensão, que careciam de financiamentos externos para avançar com os seus projetos. Pelo que surgiu então a necessidade de auditar a situação económico-financeira da organização, de modo a ter garantias do respetivo retorno.

Também os próprios proprietários e gestores sentiram a necessidade de controlar a organização. Eles receavam que os seus empregados, fornecedores e parceiros comerciais cometessem erros ou fraudes, e por isso começaram a controlar todas as transações. Para tal, serviram-se do pessoal já pertencente aos quadros da organização, e desta forma surgiram os “controladores internos” com o objetivo de detetar erros e fraudes.

De acordo com Monteiro (1998), só em 1941, aquando da criação do IIA - *Institute of Internal Auditors*, é que se deram grandes passos para a criação de condições que permitissem uma maior independência dos auditores internos. Progressivamente, estes alargaram o âmbito das suas funções, para além da validação dos registos contabilísticos, nomeadamente para o conhecimento dos riscos do negócio, dos objetivos operacionais e dos meios de apoio à tomada de decisão. A primeira norma de responsabilidade da profissão, o *Statement of Responsibilities of the Internal Auditor*, foi emitida em 1947, mas só em 1971, com a revisão desta norma, é que a atividade de auditoria interna se distanciou do conceito de auditoria externa, com o objetivo principal das áreas operacionais, em detrimento da económico-financeira. Em 1968 foi criado o primeiro Código de Ética e dez anos depois, as primeiras normas para a prática profissional.

Segundo o IIA (2009) os auditores internos devem seguir os seguintes princípios:

Integridade: A integridade dos auditores internos gera confiança e, conseqüentemente proporciona fundamento para confiar no seu julgamento;

Objetividade: Os auditores internos efetuam uma avaliação equilibrada de todas as circunstâncias relevantes e os seus julgamentos não são influenciados por interesses particulares e por opiniões alheias;

Confidencialidade: Os auditores internos respeitam o valor e a propriedade da informação que recebem e não divulgam a informação sem a devida autorização, exceto nos casos de obrigação legal ou profissional;

Competência: Os auditores internos aplicam os conhecimentos, técnicas e experiência necessárias para o desempenho dos serviços de auditoria interna.

Morais e Martins (2003) referem que as normas para a prática profissional de auditoria interna são emanadas pelo IIA, fundado em 1941 nos Estados Unidos da América.

O IIA (2009) refere:

“As normas têm como objetivo:

Delinear os princípios básicos que representem a prática de auditoria interna;

Estabelecer uma base para a avaliação do desempenho da auditoria interna;

Promover a melhoria dos processos e das operações das organizações.”

As Normas Internacionais para a Prática de Auditoria Interna, dividem-se em:

Normas de Atributo (série 1000) – as quais estão relacionadas com as características das organizações e dos indivíduos que desempenham serviços de auditoria interna;

Normas de Desempenho (série 2000) - descrevem a natureza dos serviços de auditoria interna e proporcionam critérios de qualidade através dos quais, o desempenho destes serviços poderá ser avaliado;

Normas de Implementação – desenvolvem-se em torno das normas de atributo e de desempenho, proporcionando uma orientação aplicável a casos específicos de trabalhos de auditoria.

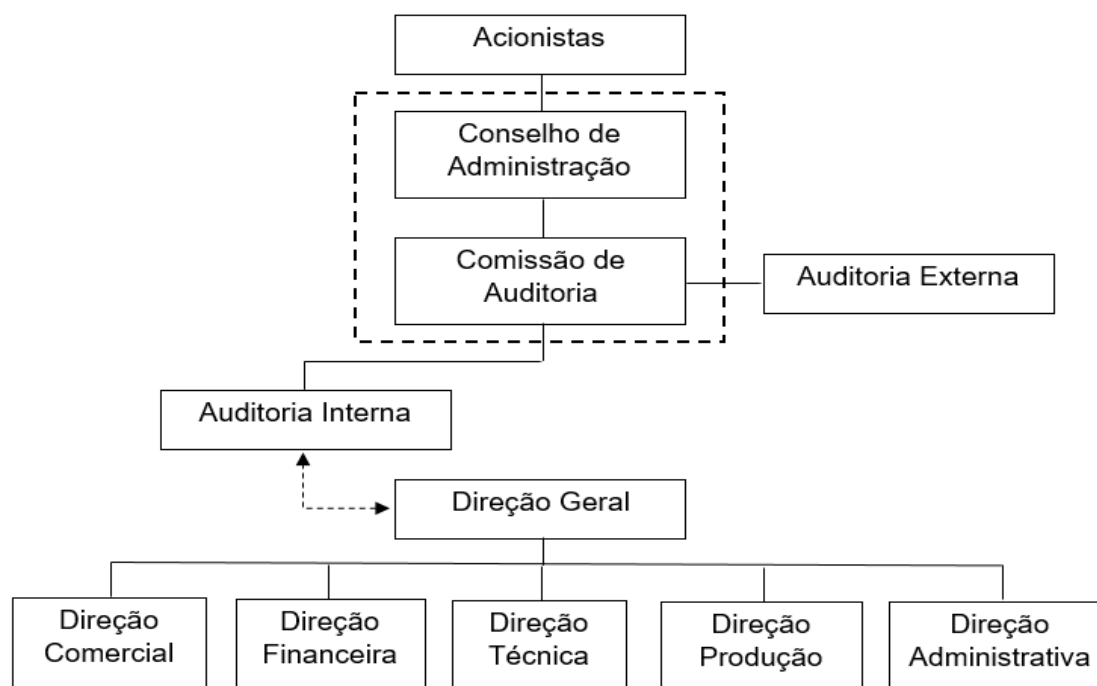
A auditoria interna evoluiu a nível mundial e foi profissionalizada através da criação do organismo internacional. Nesse contexto, no início da década de 1990, em Portugal, os profissionais de auditoria interna sentiram a necessidade de uma associação representativa da profissão. Desta forma, em Março de 1992, foram aprovados os estatutos da organização profissional de auditoria interna, através da criação do Instituto Português de Auditoria Interna – IPAI, Instituto que representa os interesses da profissão de auditoria interna, promovendo a associação de todos os profissionais de auditoria interna, gestão de risco e controlo interno nas organizações.

1.2.1. Independência do Departamento de AI

No departamento de AI deverão ser verificados requisitos que permitam uma total imparcialidade e independência das análises efetuadas, tais como possuir uma posição hierárquica diferenciada, relativamente aos departamentos alvo da auditoria, para assim poder emitir informação útil que permita à organização uma adequada tomada de decisões. Podemos assim concluir que na AI a verdadeira independência possibilita que a crítica feita relativamente a procedimentos e métodos de trabalho estabelecidos seja uma mais-valia para a melhoria da performance da organização.

Segundo Paço (1997) pelas funções que o auditor desempenha, a AI deve estar sob a alçada do órgão de gestão de mais alto nível. Deste modo, Morais e Martins (1999) sugerem que o departamento de AI fique na dependência de uma Comissão de Auditoria, constituída no seio da Administração geral, evitando deste modo o inconveniente da dependência da Direção geral, e alargando o campo de atuação do auditor interno, tal como se ilustra na figura seguinte.

Figura 1 – Posicionamento do departamento de auditoria interna



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

O departamento de auditoria deve ser estruturado para que as responsabilidades estejam claramente definidas de acordo com a hierarquia de cada um, para que o diretor não execute os trabalhos de campo e nem o pessoal assistente tome decisões ao nível da direção.

Segundo Marques (1997) a estrutura de um serviço de auditoria depende de vários fatores, tais como: o setor de atividade e a organização, a dimensão e dispersão geográfica, os objetivos, o âmbito de atuação, as atribuições e a dimensão do próprio serviço de auditoria interna.

Qualquer que seja o posicionamento do departamento de auditoria interna no organograma da organização é importante garantir uma boa relação deste, com os restantes serviços, sendo para tal necessário que exista um conhecimento generalizado sobre a sua existência, as suas funções, objetivos e meios.

De acordo com Paço (1997), a estrutura e a organização de um departamento de AI têm normalmente por base os objetivos que lhe foram atribuídos. Independentemente do número de auditores que componham esse departamento, deverá sempre existir um responsável, ao qual compete liderar a equipa.

Moraes e Martins (2003) enunciam que a posição típica que um departamento de auditoria interna assume numa organização de grande dimensão, é normalmente, constituída por quatro níveis de auditores profissionais.

Figura 2 – Estrutura hierárquica dos auditores internos



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

A gerência/administração devem estar conscientes da rendibilidade e economicidade de um serviço de AI. No estudo da viabilidade, devem ser ponderados fatores como:

A dimensão e estrutura da organização – quanto maior for a distância entre o mais alto e o mais baixo nível hierárquico, mais difícil será tomar decisões, maior será o risco de distorção da informação transmitida e, maior o risco de incompreensão sobre as ordens emitidas pelo nível hierárquico superior;

O grau de organização – o serviço de AI requer o mínimo grau de organização e normas de gestão que lhes possibilitem executar as suas tarefas sem grandes dificuldades.

Quanto ao critério de economicidade, o serviço de AI deve estar sujeito a uma pré-análise da relação custo/benefício.

Tabela 1 – Relação custo/benefício de um departamento de AI

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

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

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

As obrigações e as responsabilidades da função de AI, entre as quais deve contar a responsabilidade de formular recomendações objetivas a fim de corrigir ou melhorar as situações analisadas;

O dever do responsável do departamento de AI iniciar o trabalho de implementação e acompanhamento das medidas corretivas;

O livre e pleno acesso a todos os arquivos e atividades da organização, por parte dos membros do departamento de AI.

1.3. Mudança de Paradigma

A principal alteração verificou-se na relação existente entre o auditor e a organização, na medida em que a sua missão deixou de estar orientada para um desempenho eficaz das responsabilidades dos gestores, passando a estar vocacionada para acrescentar valor e melhorar a eficácia e eficiência das operações. Segundo Mendes (1999), “*acrescenta-se valor*” quando se melhoram as oportunidades das organizações atingirem os seus objetivos, e/ou se reduz a exposição aos riscos.

A Eficiência, Eficácia e Economia passaram a ser dos aspetos mais importantes a ter em conta na função de AI, um dos intuitos desta é facultar informações à organização que lhe permitam tomar as melhores decisões, daí ser importante ter preocupações de cariz económico, tendo sempre em vista a eficiência e eficácia das operações, ou seja, utilizar apenas os recursos necessários a um determinado objetivo (Beuran, 2000).

Segundo Castanheira (2007) a auditoria interna já passou por dois paradigmas e encontra-se hoje num terceiro. O primeiro paradigma tinha como enfoque a observação e a contabilização e perdurou muito tempo. Com o nascimento da prática profissional da auditoria interna através da criação do IIA, em 1941, surgiu, assim, o segundo paradigma, o do controlo que ainda se encontra bastante enraizado no processo de auditoria. Hoje, a auditoria interna enfrenta um novo paradigma, que se baseia na visão dos processos com foco nos riscos do negócio e nas práticas de governação corporativa, trazendo uma nova contribuição da atividade para as empresas. O auditor passou de um papel de deteção de fraude para o da sua prevenção, tomando uma atitude mais proativa, no sentido de auxiliar na identificação e melhor gestão dos riscos da organização.

Tabela 2 - Os paradigmas da auditoria interna

Características	Velho paradigma	Novo paradigma
Foco da Auditoria Interna	Controlo Interno	Riscos do negócio
Resposta da Auditoria Interna	Reativa, descontínua, observadora das iniciativas de planeamento estratégico	Proativa, monitorização contínua, participante nos planos estratégicos
Avaliação de Risco	Fatores de risco	Planeamento por cenários
Testes de Auditoria Interna	Controlos importantes	Riscos importantes
Métodos de Auditoria Interna	Ênfase em Testes de Controlo detalhados e completos	Ênfase na importância e abrangência dos riscos de negócio cobertos
Recomendações da Auditoria Interna	Controlo Interno: Reforço; Custo-benefício; Eficiência e Eficácia	Gestão de Risco: Evitar/Diversificar o Risco; Partilhar/Transferir o Risco; Controlar/Aceitar o Risco
Relatórios de Auditoria Interna	Dirigidos aos controlos funcionais	Dirigidos aos riscos dos processos

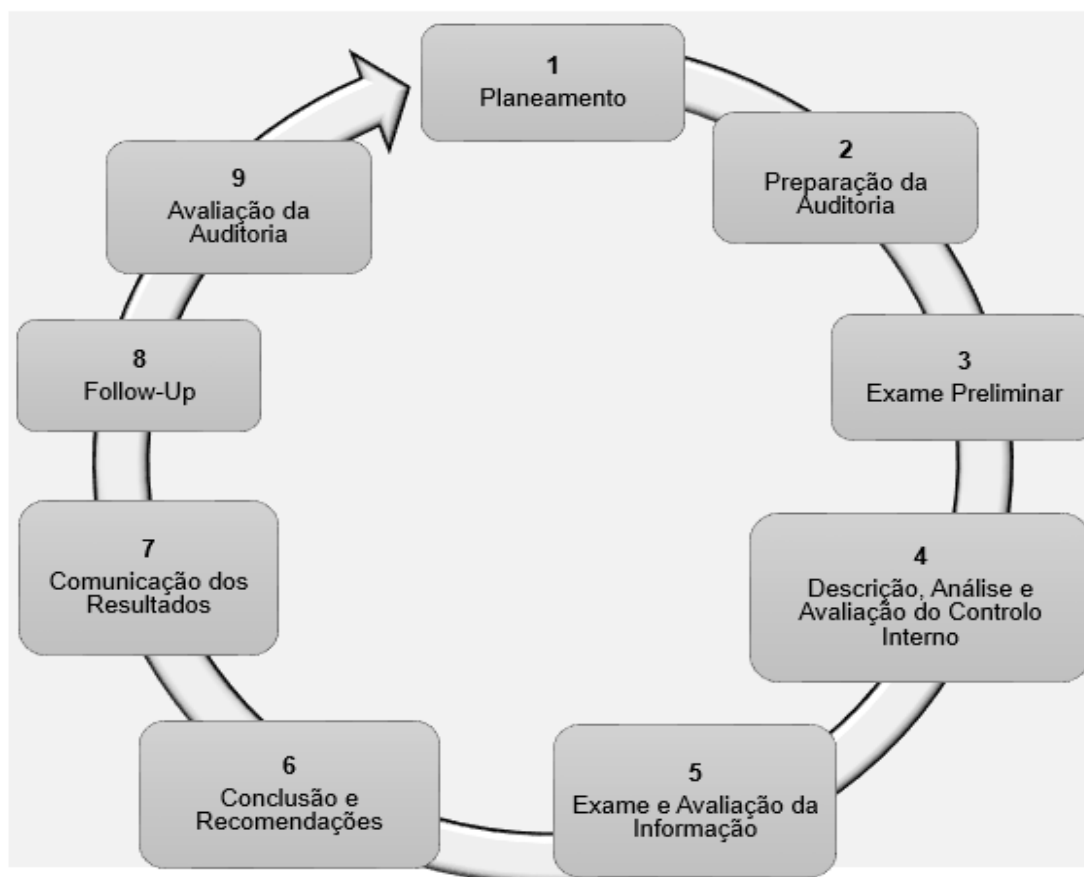
Papel da Auditoria Interna na Organização	Atividade de avaliação independente	Integra a gestão de risco e a governação da organização
--	-------------------------------------	---

Fonte: Traduzido de McNamee & Selim, 1998, p.5

1.4. Fases do Processo de Auditoria Interna

Para que exista um adequado processo de auditoria interna, (2003), indicam as fases que os auditores internos devem seguir, as quais iremos analisar.

Figura 3 - Fases do processo de auditoria interna



Fonte: Adaptado de Moraes & Martins, 2003, pp.91-129

1.4.1. Planeamento

O planeamento do trabalho é uma das principais fases para o êxito do trabalho da equipa de auditoria interna, dado que permite a realização de exames adequados e eficientes para que os objetivos da auditoria interna se concretizem em tempo razoável, independentemente de qualquer acontecimento imprevisível. É aqui que se verificam quais os principais fatores de risco associados à organização e ao setor de atividade em que esta trabalha, possibilitando assim adaptar melhor o trabalho a efetuar e testar as áreas mais suscetíveis de fraude.

Não existe um plano de auditoria padrão, logo este deve ser elaborado de acordo com os seguintes requisitos: a dimensão da organização, o setor de atividade, as funções mais relevantes dentro da organização, os problemas identificados como críticos, se a organização é ou não objeto de auditorias externas periódicas e a sua situação financeira (Morais & Martins, 2003).

1.4.2. Preparação da Auditoria

Inclui um programa de trabalho, que é o detalhe das práticas comuns de auditoria e da avaliação do controlo interno, com base nas normas estabelecidas pela organização e em procedimentos técnicos geralmente aceites. Serve de orientação para a consecução do trabalho de auditoria interna (Morais & Martins, 2003).

1.4.3. Exame Preliminar

Neste exame o auditor procura obter conhecimento da organização ou área sujeita a auditoria, conforme já referido na fase do planeamento. Para isso o auditor terá que efetuar observações, reuniões, recolha de documentos, para lhe dar a oportunidade de conhecer as pessoas, a natureza das operações, o ambiente de trabalho, entre outros. Esta fase deve ter início através de uma reunião com a Direção no local a auditar a fim de efetuar o primeiro esboço do trabalho a executar, devendo fazer a recolha e a verificação dos documentos básicos que permitam conhecer e descrever o sistema, bem como a adequação e eficácia da gestão de risco (Morais & Martins, 2003).

1.4.4. Descrição, Análise e Avaliação do Controlo Interno

A auditoria interna estuda e avalia o controlo interno existente em cada área, de forma a determinar os procedimentos de auditoria a aplicar, os quais devem ser seguidos independentemente da complexidade dos sistemas e procedimentos da área selecionada para auditar e independentemente do sistema de procedimento da informação tanto contabilística como não contabilística (Morais & Martins, 2003).

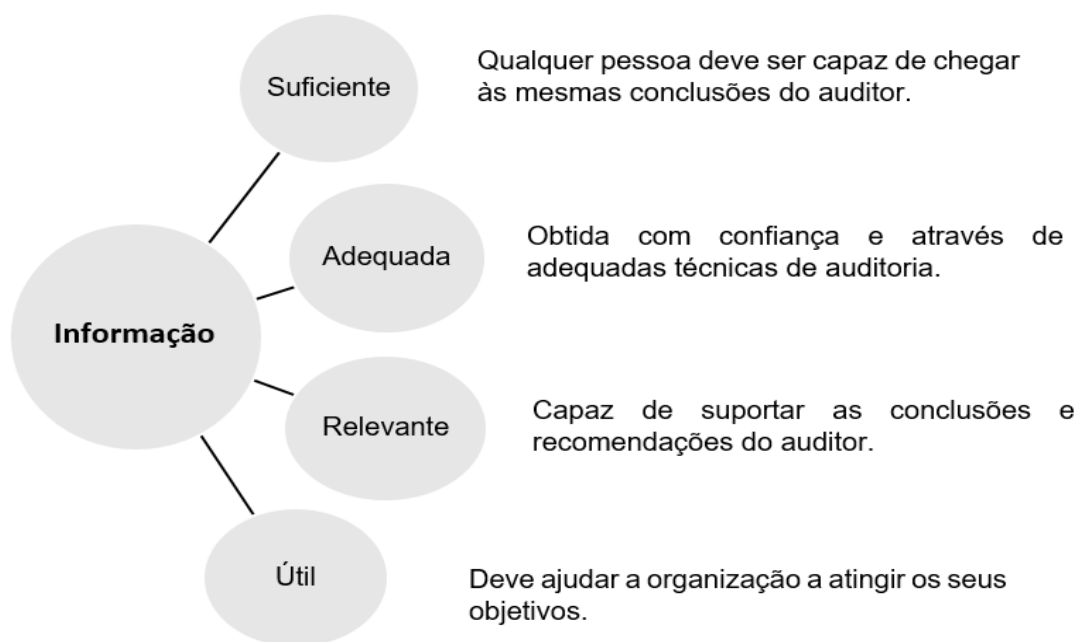
1.4.5. Exame e Avaliação da Informação

O exame e a avaliação da informação é executado após ter sido efetuada a avaliação do controlo interno e do risco, sendo o programa de auditoria preliminar reajustado (Morais & Martins, 2003).

Os auditores internos devem recolher, analisar e interpretar toda a informação relacionada com o âmbito e os objetivos do trabalho de auditoria que seja necessária para suportar os resultados do seu trabalho.

Esta informação deverá ser suficiente, adequada, relevante e útil, na medida em que:

Figura 4 - Características da informação



Fonte: Adaptado de Moraes & Martins, 2003, p.101

1.4.6. Conclusões e Recomendações

Após ter efetuado a avaliação da eficácia do controlo interno, tendo sempre presente a análise do risco e estando na posse da prova adequada, o auditor interno estará em condições de elaborar conclusões e efetuar recomendações (Moraes & Martins, 2003).

Esta é a parte que sucede a execução dos testes anteriormente descritos, pois é nesta fase que serão delineadas as possíveis alterações ou correções a efetuar, resultantes da deteção de situações suscetíveis de serem melhoradas.

1.4.7. Comunicação dos Resultados

A comunicação dos resultados é efetuada através do relatório. Este é um dos documentos mais relevantes para o auditor interno, dado ser o meio pelo qual comunica à direção as conclusões do trabalho por si realizado. Deve reunir cinco requisitos gerais: ser construtivo, objetivo, conciso, oportuno e claro.

Antes de emitir o relatório definitivo, é recomendável que o auditor interno discuta as informações que obteve e as melhorias que pretende recomendar, com o responsável da área auditada. Esta discussão prévia é simultaneamente uma forma de segurança e uma ação de cortesia, na medida em que permite esclarecer possíveis interpretações incorretas, de modo a que o auditor expresse uma opinião segura e isenta de erros.

A Norma nº 2400 - “*Comunicação dos Resultados*” das Normas para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA (2009), prescreve que os auditores internos deverão comunicar os resultados do trabalho e essa comunicação deverá incluir os objetivos do trabalho, o seu âmbito bem como as conclusões aplicáveis, as recomendações, os planos de ação e a avaliação do controlo interno.

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

1.4.8. Follow-Up

A Norma 2500 do IIA (2009) dita que o auditor interno tem que estabelecer e manter um sistema de monitorização (*follow-up*) do efeito dos resultados comunicados à gestão.

É o processo onde o auditor interno avalia a adequação, a eficácia e a oportunidade das medidas tomadas pelo órgão de gestão face às observações e recomendações relatadas. É a fase do processo onde é mais significativa a diferença entre o trabalho desenvolvido pelo auditor interno e externo, uma vez que o trabalho do auditor externo termina com a comunicação dos resultados, enquanto o auditor interno dá continuidade ao processo, acompanhando a implementação das recomendações efetuadas (Morais & Martins, 2003).

O trabalho do auditor interno é finalizado quando as recomendações são implementadas na totalidade e após o acompanhamento se constata que estas estão a funcionar e a mostrar serem de facto uma mais-valia para a organização. Comprova-se assim a visão proativa da AI, pois esta não se limita à avaliação, análise e diagnóstico, mas também à implementação de soluções e medidas corretivas, certificando-se que a sua aplicação incrementará na organização um ponto passível de ser considerado valor acrescentado (Pinheiro, 2005).

1.4.9. Avaliação da Auditoria

É a última fase do processo de auditoria interna, é efetuada a apreciação da auditoria na sua globalidade. Realiza-se, geralmente, uma reunião com os auditores envolvidos no trabalho, o supervisor designado para a auditoria e o responsável da atividade de auditoria interna (Morais & Martins, 2003).

A Norma 1300 do IIA (2009) estabelece que o responsável pela auditoria interna deve desenvolver e manter um Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento (*Quality Assurance and Improvement Program - QAIP*) o qual cubra todos os aspetos da atividade de auditoria interna.

“O programa de garantia da qualidade e aperfeiçoamento é um processo de efetuar avaliações contínuas e periódicas de todo um espectro de trabalho de auditoria e de consultoria realizado pela atividade de auditoria interna. Estas avaliações contínuas e periódicas são compostas de processos rigorosos e abrangentes, supervisões contínuas e testam o trabalho de auditoria interna e de consultoria; e validações periódicas da conformidade com a definição de auditoria interna, do Código de Ética e das Normas. Tal inclui igualmente as medições contínuas e análises métricas do desempenho (ex. realização do plano de auditoria interna, ciclo de tempo, recomendações aceites e a satisfação do cliente). Quando os resultados destas avaliações demonstrarem espaço para melhoria pela atividade de auditoria interna, o responsável pela auditoria interna implementará tais melhorias através do QAIP. Para assegurar uma responsabilidade e transparência, o responsável pela auditoria interna comunicará os resultados do programa de avaliações de qualidade externas, e quando apropriado, das internas, aos diversos stakeholders da atividade, (tais como os gestores superiores, o Conselho e os auditores externos). O responsável pela auditoria interna deverá relatar aos gestores superiores e ao Conselho, pelo menos uma vez por ano, sobre os esforços do programa de qualidade e os resultados.” (Norma 1300, IIA,2009)

1.5. Auditoria Interna e o Risco

A auditoria interna tem um papel importante na avaliação da eficácia da gestão de risco na organização. Deve avaliar com regularidade a eficácia dos controlos internos relativos à quantificação, informação e limitação dos riscos. A avaliação dos diferentes riscos ajuda a auditoria interna a definir o seu plano de trabalho, uma vez que lhe permite determinar quais são as áreas de maior risco, isto é, as áreas prioritárias e sobre as quais devem recair todas as atenções, portanto, as que devem ser analisadas primeiro.

A noção de risco nem sempre é pacífica, no entanto, está sempre relacionada com os efeitos possíveis da ocorrência de um evento. Assim, o risco é a possibilidade de um evento ocorrer e afetar negativamente a concretização de um objetivo planejado.

O risco está no centro das atenções de toda a organização, desde o Conselho de Administração, Gestores de Topo, Gestores Operacionais, Auditores, Auditoria Interna e Comissão de Auditoria (quando existe). A auditoria interna deve reportar diretamente à Comissão de Auditoria, caso a organização disponha deste órgão, caso, não disponha, deve reportar à Administração. Assim, a decisão da auditoria interna focar o seu trabalho na identificação e avaliação dos riscos parte de instruções dadas pela Comissão de Auditoria ou pela Administração. A este respeito a auditoria interna deve obter junto da Comissão de Auditoria e da Administração orientações sobre a natureza da garantia objetiva que esperam obter com a atividade da auditoria interna, podendo priorizar os riscos que consideram, mais relevantes.

Na medição do risco, o fator que mais afeta as probabilidades é o controlo interno. Controlos eficientes reduzem a probabilidade de perda e, por conseguinte o risco. Os controlos deficientes aumentam a probabilidade de perda e o risco aumenta.

O objetivo do auditor interno, aquando da realização de uma auditoria baseada no risco, consiste em obter uma segurança razoável, de que as demonstrações financeiras não se encontram afetadas por distorções materialmente relevantes, motivadas por erros ou fraudes.

1.6. Requisitos para o Sucesso de uma Auditoria Interna

Segundo Ferreira (1997), o sucesso de um serviço de AI depende de múltiplos aspetos, tais como:

- Ser criado por iniciativa da própria Administração;
- Reportar as informações diretamente à Administração, procurando manter um bom canal de comunicação e as melhores relações;
- Estabelecer uma clara definição do seu âmbito de atuação, os objetivos e, as suas competências;
- Proceder à adequada divulgação e promoção da função de AI;
- Dispor de uma liderança forte e ativa;
- Programar e desenvolver a sua atividade em concordância com os objetivos, estratégias e políticas globais da organização;
- Receber periodicamente das unidades auditadas “relatórios de progresso” sobre a implementação das medidas corretivas adotadas visando eliminar ou minimizar as insuficiências detetadas em auditorias anteriores;
- Realizar “*Follow-up*” sistemáticos com vista a verificar as medidas corretivas adotadas para a resolução ou minimização das insuficiências detetadas em auditorias anteriores, a avaliar a sua eficácia, e a analisar as causas que possam ter levado à não implementação de algumas recomendações formuladas;

- Dispor de meios humanos e materiais adequados;
- Planear a realização de ações de formação profissionais adequadas e oportunas;
- Procurar ter boas relações com os serviços auditados e auditores externos.

1.7. A Nova Auditoria Interna perante a Gestão/Administração

Um ponto fundamental para a boa gestão dos trabalhos de auditoria interna, é esclarecer que a sua atuação e participação funciona como apoio ao desempenho das tarefas das organizações, e não como um “opositor” que está presente apenas para apontar erros.

Hoje em dia, cada vez mais as organizações solicitam aos auditores internos uma visão global da organização, identificando as perdas e as suas causas, a falta de controlo da qualidade e os seus efeitos, a visualização das áreas onde a produtividade pode ser aperfeiçoada, uma análise definida dos custos, ou seja, uma auditoria voltada para os resultados do negócio. Para tal, o auditor interno tem que possuir conhecimentos diversificados para o bom desempenho das suas atividades, nomeadamente em contabilidade, domínio de técnicas de gestão, marketing, planeamento estratégico, informática, relações humanas, entre outras.

O auditor interno deve ser uma parte ativa da administração interna, fazendo com que as diversas observações e informações recolhidas no seu trabalho de campo sejam úteis e essenciais para uma adequada gestão de recursos. A sua opinião e visão crítica dos procedimentos e processos deve estar fundamentada em evidências que proporcionem aos gestores a exata avaliação das técnicas utilizadas na gestão do negócio.

Dada a conjuntura económica atual, o contributo da auditoria interna para a gestão, no alcance de metas e objetivos previamente estabelecidos pelos órgãos estratégicos de uma organização é cada vez mais relevante, assim como a importância da sua existência em tempo oportuno é crucial para o processo de tomada de decisão dos gestores.

A informação é de fundamental importância para o processo de tomada de decisão, uma vez que é a responsável pelas mudanças implementadas pelos gestores. Neste processo de tomada de decisão, a maior dificuldade é a incerteza em relação ao futuro, embora esta possa ser minorada através de um bom modelo de decisão baseado em informações fidedignas e oportunas, recolhidas pela auditoria interna. Com a ajuda dos trabalhos dos auditores internos, um gestor consegue sustentar o seu modelo de decisão com informações reais e fidedignas, para que as suas decisões sejam as mais oportunas possíveis.

Quanto mais eficiente for o sistema de controlo interno implementado nas organizações mais fiáveis serão as informações, uma vez que este controlo é avaliado pela auditoria interna como parte da sua função. A verificação e análise da eficiência e eficácia de um sistema de controlo interno são da responsabilidade do departamento de auditoria interna, que reportará diretamente à gestão da organização, o não cumprimento dos controlos internos. Assim, os auditores internos devem conhecer o modelo de gestão adotado pela Administração da organização, proporcionando à gestão as informações que mais se aproximam do objetivo pretendido, para

que com estas informações se chegue à decisão que trará melhores resultados para a organização.

De acordo com Barreiro (2007), a auditoria interna desempenha um papel importante no combate à fraude, uma vez que, para este autor, a auditoria interna além de representar um importante fator dissuasor da fraude, pode reclamar para si o estatuto antifraude, componente relevante na luta pela sua erradicação. Segundo este autor, as organizações que possuam auditoria interna podem ter um fator competitivo de grande importância, uma vez que um departamento de auditoria interna, competente e atuante, pode, atempadamente, evitar a eclosão de fraudes ou de outro tipo de comportamentos lesivos quer morais quer materiais, antiéticos ou simplesmente, de natureza desviante.

Assim, para melhor responder a esta nova realidade, a auditoria interna passou a configurar um dos alicerces essenciais da estrutura de gestão de riscos da organização.

Deste modo, segundo o IIA (2004),

“O principal papel da auditoria interna no processo de gestão de risco é fornecer segurança objetiva acerca da eficácia das atividades 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”. Ou seja, a auditoria interna, tal como descreve o IIA (2004) “deverá avaliar e contribuir para melhorar a gestão de risco, controlo e governo.”

Importa, porém, realçar que a auditoria interna não deve ser responsável pela gestão do risco limitando-se apenas a contribuir para a boa gestão do mesmo. De forma a assegurar a independência e a objetividade, o Conselho de Administração e a equipa de gestão têm a responsabilidade pela gestão do risco e a auditoria interna deve cingir-se a um papel consultivo (Deloitte, 2007).

A auditoria interna desempenha um papel fundamental para que as organizações alcancem uma posição competitiva, vantajosa e sustentada e, até mesmo para sobreviverem, as organizações necessitam por isso, de ser geridas com eficácia, para que os objetivos propostos sejam alcançados.

A auditoria interna tem a seu cargo a responsabilidade de avaliar o controlo interno, no que diz respeito à funcionalidade dos diversos setores da organização, e como objetivo final emitir a sua opinião de forma sustentada.

Podemos dizer que, enquanto a auditoria interna desempenha uma função de supervisão, o controlo interno apresenta um carácter preventivo, o qual será estudado no ponto seguinte.

2. Controlo Interno

2.1. Conceito de Controlo Interno

O *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, COSO² (1992) elaborou um estudo extensivo sobre o Controlo Interno (CI) definindo-o como:

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

Eficiência e eficácia das operações;

Fiabilidade do reporte financeiro;

Conformidade com as normas e regulamentos aplicáveis.”

É ainda importante apresentar o conceito de sistema de controlo interno (SCI) presente na Diretriz de Revisão/Auditoria, DRA 410:

“Sistema de controlo interno significa todas as políticas e procedimentos (controles internos) adotados pela gestão de uma entidade que contribua para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível.” (DRA 410, parágrafo 4)

Barbier (1992, pp.13 e 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”*.

Intimamente relacionado com o controlo interno surge a equipa de auditoria interna, que reportando-se muitas vezes diretamente à Comissão de auditoria, ao Conselho de Administração e/ou aos níveis mais altos de gestão, desempenha um papel importante na monitorização do sistema de controlo interno e ao proceder à sua avaliação contribui para a eficácia contínua do sistema de controlo interno.

Os controles são adequados e úteis apenas se tiverem sido estabelecidos para atingir um determinado objetivo, sabendo que um SCI nunca será idêntico em duas organizações (Monteiro, 1998).

² COSO- Grupo de trabalho constituído por vários organismos internacionais, com o objetivo de definir um novo conceito de controlo interno.

De acordo com Attie (1991, p.60), “*um sistema de contabilidade que não esteja apoiado num CI eficiente é, de certo modo, inútil, uma vez que não é possível confiar nas informações contidas nos seus relatórios*”.

A existência de um sistema de controlo interno pressupõe um conjunto de princípios básicos que lhe dão consistência: segregação de funções, controlo das operações, definição de autoridade e delegação de responsabilidades, pessoal qualificado, competente e responsável e, registo metódico dos factos.

“A segregação de funções baseia-se fundamentalmente na separação de funções incompatíveis entre si. Tem assim como finalidade evitar que sejam atribuídas à mesma pessoa duas ou mais funções concomitantes com o objetivo de impedir ou pelo menos dificultar a prática de erros, irregularidades ou a sua dissimulação.

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

A definição de autoridade e responsabilidade consiste na definição clara e rigorosa dos níveis de autoridade e de responsabilidade em relação a qualquer operação. Esta definição deve constar de um plano, contendo uma distribuição funcional de autoridade e da responsabilidade tendente a fixar e a delimitar, dentro do possível, as funções de todo o pessoal.”

O princípio das competências do pessoal refere que “o pessoal deve ter as habilitações literárias e técnicas necessárias e a experiência profissional adequada ao exercício das funções que lhe são atribuídas.”

O último princípio, sobre o registo dos factos “está relacionado com a forma como as operações são relevadas na contabilidade, tendo em conta a observância das regras contabilísticas. Este princípio também se dispõe a assegurar uma conveniente verificação da ligação entre os diferentes serviços, acelerar o processo de registo das operações e a fornecer a informação com rapidez, precisão e clareza aos responsáveis, no exercício da sua atividade gestora.” (Tribunal de Contas, 1999, pp.49-50)

O modelo conceptual do COSO (1992) é composto por três dimensões, funcionando como um cubo mágico, em que todas as parcelas se devem encaixar de forma perfeita. Esta relação é ilustrada através de uma matriz tridimensional, designada “Cubo do COSO”, como se pode ver a seguir.

Figura 5 – Cubo do COSO



Fonte: Pires, 2010, p.44

A primeira dimensão representa os 3 principais objetivos já acima referidos pela definição estabelecida pelo COSO, sendo eles a eficácia e eficiência das operações, a fiabilidade da informação financeira e a conformidade com as normas e regulamentos.

A segunda dimensão representa a estrutura organizacional da empresa.

E a terceira dimensão representa as 5 componentes do CI, sendo elas

Ambiente de controlo – Compreende a atitude e as ações desenvolvidas pelo órgão de gestão relativamente ao SCI e à sua importância dentro da organização;

Avaliação do risco – Processo desenvolvido pela gestão para identificar, analisar e documentar os riscos relevantes que poderão pôr em causa a realização dos objetivos da organização;

Atividades de controlo – Processo através do qual as políticas, procedimentos e práticas são implementados de forma a assegurar a consecução dos objetivos de gestão e a atenuação dos riscos;

Informação e comunicação – Processo que garante a identificação, recolha e troca de informação de forma atempada, de modo a permitir a todos o desempenho das suas responsabilidades;

Supervisão – Processo que avalia a qualidade do SCI e se o mesmo está adequado no seu desenho, e é efetivo na sua execução.

2.2. Tipologia de Controlos

Como argumentam Morais e Martins (2003), a fim de evitar a ocorrência de potenciais erros, a gestão deve implantar os controlos adequados, os quais podem ser:

Preventivos – servem para impedir que factos indesejáveis ocorram. São considerados controlos *a priori*, que entram imediatamente em funcionamento, impedindo que determinadas transações ocorram;

Detetivos – servem para identificar ou corrigir factos indesejáveis, que já tenham ocorrido;

Diretivos – servem para provocar ou encorajar a ocorrência de um facto desejável, isto é, para produzir efeitos “positivos”;

Corretivos – servem para retificar problemas identificados;

Compensatórios – servem para compensar eventuais fraquezas do controlo noutras áreas da organização.

2.3. 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 deteção de erros e irregularidades.

A avaliação preliminar do controlo interno inicia-se na fase do planeamento 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 do 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 objetivos 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 exatidão e integralidade do seu processamento ou, no caso de auditorias de resultados, o funcionamento eficaz do organismo.

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.

O auditor deve assegurar-se que o SCI se mantém operacional durante todo o exercício, deste modo, Cruz (2001) refere que a solução passa por o auditor efetuar testes de controlo em vários períodos do exercício, ficando assim com a certeza da fiabilidade e eficácia do sistema implementado.

Após a realização dos testes de conformidade, o auditor terá capacidade e meios para determinar a extensão dos testes substantivos de auditoria, e para emitir uma opinião sobre o SCI.

A auditoria é um exame que só acontece se o auditor aplicar os métodos e as técnicas apropriadas durante a realização do seu trabalho, sendo o método o caminho a seguir e as técnicas os meios utilizados ao longo desse caminho tendo em vista o alcance de um resultado

final, isto é, um objetivo previamente definido. Estes métodos e técnicas adiante designados como procedimentos de auditoria, são descritos no ponto seguinte.

3. Procedimentos de Auditoria

O auditor interno deve obter provas de auditoria suficientes, pertinentes e fiáveis que lhe permitam chegar a conclusões razoáveis nas quais possa basear a sua opinião sobre o funcionamento do sistema de controlo interno e sobre a elaboração de boas práticas contabilísticas. Para a obtenção destas provas, o auditor recorre a técnicas e procedimentos de auditoria, os quais podem variar de trabalho para trabalho por forma a serem ajustados às circunstâncias específicas de cada caso. Os procedimentos são escolhidos de acordo com o julgamento que o auditor faz do trabalho a desenvolver, dependendo a extensão da sua aplicação não só da forma como estão implementados os sistemas contabilístico e de controlo interno existentes na organização objeto da auditoria como também da sua eficácia.

3.1. Classificação dos Procedimentos de Auditoria quanto à sua Finalidade

3.1.1. Testes de Controlo

Os testes de controlo são aqueles que são realizados para obter prova de auditoria sobre os sistemas e o controlo interno, com vista a:

Constatar a sua existência;

Avaliar se a sua conceção é adequada, devendo esta visar a prevenção e/ou deteção e a correção de distorções materialmente relevantes;

Avaliar o seu funcionamento eficaz ao longo do tempo.

3.1.2. Testes Substantivos

Os testes substantivos são aqueles que são realizados para obter prova de revisão a fim de detetar distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras. Os testes substantivos são de dois tipos:

3.1.2.1. Testes Substantivos de Revisão Analítica

Os testes substantivos de revisão analítica consistem na análise e na ponderação de informações diversas (económico-financeiras) incluindo rácios, tendências, variações a períodos homólogos ou orçamentos com vista a identificar assuntos ou dados financeiros anormais que requeiram especial atenção ou investigação.

3.1.2.2. Outros Testes Substantivos

Existem outros testes substantivos que consistem na execução de procedimentos detalhados de análise de evidência para efeitos de auditoria, nomeadamente: circularizações, contagens físicas, exame de documentos de suporte e reconciliações bancárias, testes de valorimetria e exatidão aritmética de operações, entre outros.

Numa perspetiva de auditoria às demonstrações/dados financeiros, se a avaliação do sistema de controlo interno, concluir que este é forte, o auditor deve orientar os seus trabalhos para o reforço dos testes de controlo, por forma a assegurar essa conclusão e reduzir os testes substantivos, concentrando-se nas áreas onde a probabilidade de ocorrerem erros é maior por não serem suficientemente prevenidos pelo sistema de controlo interno.

3.2. Classificação dos Procedimentos de Auditoria quanto ao seu Tipo

Para a execução dos testes de auditoria (testes de controlo ou testes substantivos), deverão ser adotados os seguintes procedimentos.

3.2.1. Inspeção

O procedimento da inspeção consiste no escrutínio e exame detalhado de documentos e registos e no exame físico de ativos tangíveis. A inspeção documental é realizada mediante a análise dos documentos de suporte às transações, ou seja, trata-se de um procedimento de natureza ascendente do registo dos factos patrimoniais. Por sua vez, a inspeção de ativos tangíveis consiste na confirmação da existência dos bens e representa uma forma de avaliação da evidência física. Podem ser incluídos ainda neste, procedimentos nos quais o auditor seleciona registos contabilísticos e confirma com os documentos que lhe estiveram na base, ou procedimentos nos quais o auditor seleciona documentos físicos e confirma que os mesmos foram adequadamente registados no sistema contabilístico.

3.2.2. Observação

A observação é um processo através do qual o auditor acompanha e testemunha uma atividade ou processo. Este tipo de procedimento é particularmente utilizado no levantamento e testes aos controlos internos implementados pela organização auditada. A observação proporciona prova de auditoria acerca da execução de um processo ou procedimento, mas é limitada ao momento no qual a observação tem lugar e o facto do ato ser observado pode afetar a forma como o processo ou procedimento é executado.

3.2.3. Indagação

A indagação consiste em obter informação de pessoas conhecedoras, dentro ou fora da organização. Este tipo de procedimento destina-se a confirmar problemas identificados ou procedimentos adotados pela organização. O pedido de informação pode ser formal (por escrito) ou informal (verbal) sendo a avaliação das respostas uma parte integrante deste processo.

As respostas aos inquéritos podem proporcionar ao auditor interno informação já conhecida ou prova de auditoria corroborativa. Alternativamente, as respostas podem proporcionar informação que difira significativamente de outra informação que o auditor tenha obtido. Em alguns casos, as respostas das indagações proporcionam um fundamento para o auditor modificar ou executar procedimentos de auditoria adicionais.

3.2.4. Confirmação

O processo de confirmação consiste num tipo específico de indagação, ou seja, é o processo de obter respostas corroborativas da informação contida nos registos contabilísticos, (por exemplo, confirmação direta de saldos de terceiros). Na prática, este procedimento é um complemento essencial aos procedimentos de indagação externa, na medida em que são solicitados diretamente pelo auditor sem intervenção da organização auditada no processo.

3.2.5. Recálculo

O método do recálculo é adotado pelo auditor para confirmar cálculos efetuados pela organização auditada. Este procedimento é normalmente aplicado a reconciliações bancárias ou de contas com terceiros, amortizações, totalizadores de registos contabilísticos, entre outros.

3.2.6. Reexecução

A reexecução consiste na execução por parte do auditor interno, manualmente, ou através de técnicas informáticas, de procedimentos ou controlos originalmente efetuados como parte integrante do controlo interno da organização auditada.

3.2.7. Procedimentos Analíticos

Os procedimentos analíticos dizem respeito a avaliações de informação financeira feita por relacionamentos plausíveis entre dados financeiros e não financeiros. Os procedimentos analíticos também englobam a investigação de flutuações e relacionamentos que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou se desviem significativamente das quantias previsíveis.

3.3. A Oportunidade e Extensão dos Procedimentos de Auditoria

A oportunidade (ou tempestividade) refere-se ao momento em que os procedimentos são executados ou ao período em que a prova se aplica. Quer os testes aos controlos quer os procedimentos substantivos podem ser efetuados no final do período de referência das demonstrações financeiras ou numa data intercalar. Contudo, quanto maior for o risco de distorção material, maior é a probabilidade que o auditor considere mais adequado realizar

procedimentos substantivos numa data mais próxima do final do período, ou efetuar procedimentos de auditoria não anunciados à organização.

Refere-se, contudo, que a execução de procedimentos de auditoria antes do final do período pode permitir detetar situações significativas que podem ser corrigidas com a colaboração do órgão de gestão, ou então ajustar a abordagem da auditoria. Caso o auditor execute testes aos controlos ou procedimentos substantivos antes do final do período, será necessária a obtenção de prova adicional para o período remanescente.

A extensão diz respeito à quantidade de um procedimento específico de auditoria a ser executado (exemplo, dimensão de uma amostra ou número de observações de uma atividade de controlo). A extensão de um procedimento é determinada com base no julgamento profissional do auditor, tendo em conta a materialidade, o risco avaliado e o grau de segurança que pretende obter. Em regra, conforme o risco de distorção material aumenta, a extensão dos procedimentos de auditoria também aumenta.

3.4. Caracterização dos Procedimentos Analíticos

De acordo com a ISA 520 (*International Standards on Auditing*), os procedimentos analíticos podem ser agrupados em duas grandes categorias:

- (i) Comparação da informação financeira, como é o caso da informação de exercícios anteriores, a comparação com orçamentos ou expectativas do auditor, ou ainda a comparação de rácios entre a organização a auditar e os valores setoriais definidos para organizações de dimensão similar;
- (ii) Criação de relações entre dados financeiros na organização a auditar (margem bruta, valor acrescentado bruto, rentabilidade do ativo) ou entre dados financeiros e não financeiros (como por exemplo, salários médios).

A ISA 520 sublinha, ainda, que quando se detetam elementos não usuais, por exemplo, flutuações temporais inesperadas, ou variações em relações ou rácios não expectáveis, através do uso de procedimentos analíticos o auditor deve:

- (i) Obter esclarecimentos adicionais por parte do órgão de gestão da organização auditada;
- (ii) Comprovar as respostas obtidas com prova adicional de auditoria proveniente de procedimentos substantivos de detalhe e com o seu conhecimento do negócio, aferindo se é ou não necessário adotar procedimentos substantivos mais extensos e profundos sobre a matéria em causa.

O recurso a procedimentos analíticos de auditoria encerra em si mesmo, ainda de acordo com a ISA 520 (parágrafo 7), os seguintes objetivos fundamentais:

- a) *“Como procedimentos de avaliação do risco, para obter uma compreensão da entidade e do seu ambiente;*

b) *Como procedimentos substantivos quando o seu uso possa ser mais eficaz ou eficiente do que testes de pormenor na redução do risco de distorção material ao nível de asserção para um nível aceitavelmente baixo;*

c) *Como uma revisão global das demonstrações financeiras na fase final da auditoria.”*

Segundo Arens (2006), os procedimentos analíticos de auditoria são compostos por:

- Comparação dos dados do cliente com os dados do setor;
- Comparação dos dados do cliente do período com os dados do passado;
- Comparação dos dados do cliente com dados orçamentais ou dados estimados pelo cliente;
- Comparação dos dados do cliente com estimativas efetuadas pelo auditor;
- Comparação dos dados do cliente com dados expectáveis de acordo com dados não financeiros.

De acordo com o *American Institute of Certified Public Accountants* os procedimentos analíticos de auditoria poderão ser classificados nas seguintes tipologias:

- Análise de rubricas ou segmentos de informação;
- Análise de tendências;
- Análise de rácios;
- Análises de razoabilidade ou variabilidade;
- Regressões estatísticas;
- Testes de *scanning*.

A análise de rubricas consiste na verificação empírica se um dado valor referido numa determinada rubrica é consistente com a sua natureza e com o contexto económico e financeiro da organização. Por exemplo, um saldo de caixa credor não faz sentido em termos contabilísticos, logo se tal ocorrer, o auditor estará consciente que se trata de um erro contabilístico ao nível do lançamento.

A análise de tendências consiste em procedimentos de comparação de itens ao longo do tempo, sendo especialmente útil na previsão de valores estimados pelo auditor em períodos de estabilidade das organizações auditadas. Kinney (1979) sublinha a importância destes procedimentos, salientando que variações não esperadas pelo auditor podem indiciar os seguintes factos:

- Existência de erros contabilísticos;
- Existência de fraude;
- Alteração de políticas contabilísticas;
- Alteração das condições de exploração do negócio; ou
- Ocorrência de eventos não usuais durante o período em análise.

Logo, os procedimentos a adotar por parte do auditor serão no sentido de confirmar se alguma das situações acima referenciadas ocorreu ou não e se poderão provocar alterações ao nível das demonstrações financeiras. Contudo, alerta Kinney (1979), que se os controlos implementados ou em uso pela organização auditada são avaliados como “fracos”, então a utilidade destes testes de revisão analítica é muito limitada.

Os rácios são indicadores que traduzem relações entre dados financeiros e/ou não financeiros de uma organização. Trata-se de uma técnica largamente usada em análise financeira, mas também de grande utilidade para o auditor, dependendo de cada um a procura daquelas relações que sejam significativas para lhe dar satisfação, ou seja, proporcionar evidência relevante sobre a razoabilidade das asserções a testar. Neste tipo de procedimento cabe, ainda, a comparação dos rácios e outros mapas financeiros da organização auditada com os mesmos elementos relativos ao setor onde opera.

Os testes de razoabilidade de fixação de expectativas do auditor estão relacionados com o valor de certos indicadores ou variáveis para determinar expectativas sobre alguns itens. Normalmente este procedimento relaciona apenas duas variáveis variando uma em função da outra. Geralmente são utilizados indicadores que relacionam o volume de negócios com a inflação ou com a evolução das taxas de juro.

A regressão estatística é uma metodologia na qual se pretende através de modelos regressão linear ou não linear, prever a evolução futura de alguns agregados financeiros, como o volume de negócios ou o resultado líquido obtido. Estes testes distinguem-se dos testes de razoabilidade, dado que existe uma variável dependente (por exemplo as vendas), cujo comportamento futuro pode ser explicado por variáveis independentes (taxa de juro ou inflação, a título de exemplo).

Finalmente, os procedimentos de *scanning* consistem na análise de uma sequência de dados (por exemplo uma sequência de faturas), analisam a sua sequencialidade em termos de data *versus* a sua sequência numérica.

Relativamente ao processo inerente à utilização de procedimentos analíticos de auditoria, Costa (2007) clarifica que a utilização de tais testes constitui em si mesmo, um processo que pode ser dividido em quatro fases, como segue:

- 1ª Formação das expectativas;
- 2ª Identificação das diferenças;
- 3ª Investigação das causas;
- 4ª Avaliação e formação da opinião.

A formação de expectativas sobre a asserção a testar é a fase inicial no que respeita aos procedimentos analíticos. De facto, se não existir perspectiva de qual o valor razoável que se pode esperar, o auditor não conhece o resultado esperado, o que na prática significa que não estará em condições de verificar se existem ou não flutuações. É nesta fase que se adotam procedimentos que permitem ao auditor fixar expectativas razoáveis sobre uma asserção a testar. As expectativas são formadas recorrendo sobretudo à análise de tendências, análise de rácios e regressões estatísticas.

Quanto mais credível for a expectativa determinada, maior é a probabilidade que uma dada diferença possa ser atribuída a um erro ou fraude ou, que um valor concordante possa constituir evidência corroborativa para o auditor.

Na segunda fase de utilização dos procedimentos analíticos, a qual corresponde à identificação das diferenças, o auditor compara o resultado da expectativa com o valor do saldo apresentado

na rubrica testada. Nesta fase é preciso tomar em consideração o conceito de materialidade, para atribuir relevância ou não à diferença a justificar, no decurso da fase três e, nesse sentido, investigar explicações para as diferenças encontradas.

Numa fase posterior o auditor deve formular hipóteses relevantes para as diferenças apuradas que importa investigar. Debates de grupo são relevantes para melhor formular as hipóteses justificativas das diferenças apuradas. Pelo contrário, explicações fornecidas por membros da organização auditada poderão reduzir a relevância das hipóteses formuladas.

Segundo Costa (2007), as evidências obtidas decorrentes da utilização de procedimentos analíticos usados como testes substantivos devem ser provadas com elementos adicionais de outras fontes, como confirmações externas, inquéritos a colaboradores da organização auditada e, análise a documentos de suporte às transações.

Por último, a quarta fase do processo aponta para que a avaliação dos resultados obtidos através da utilização de procedimentos analíticos seja objeto de julgamento profissional por parte do auditor. A avaliação dos resultados, a ponderação da relevância das diferenças, a justificação destas e formação da opinião pelo auditor é a fase mais delicada e decisiva do processo da revisão analítica nesta fase da auditoria.

3.5. Programa de Trabalho *Standard* desenvolvido para a Área da Contabilidade

3.5.1. Objetivos de Controlo/Auditoria

O auditor interno deverá concluir na área contabilística sobre os seguintes aspetos:

“Todos os dados mestres de “contas” e de “centros de custo” são corretamente registados nos sistemas informáticos de contabilidade geral e analítica e mantidos corretos e atualizados;

Todos os eventos e transações deverão ser refletidos corretamente nos registos contabilísticos;

Os impostos são calculados corretamente;

Os relatórios financeiros deverão refletir a totalidade das operações e a posição financeira da entidade;

Os relatórios financeiros e declarações fiscais são preparados de acordo com a legislação em vigor;

Os recursos afetos à contabilidade e reporte são utilizados de modo a maximizar a eficácia e eficiência das operações da entidade;

A salvaguarda da legalidade e regularidade na elaboração e execução dos documentos orçamentais, financeiros e contabilísticos;

A exatidão e integridade dos registos contabilísticos e a fiabilidade de toda a informação produzida;

O registo atempado e pelas quantias corretas de todas as receitas e despesas nos documentos apropriados e dentro do período contabilístico a que dizem respeito; Estão definidas as atribuições e responsabilidades dos colaboradores as quais contemplam uma adequada segregação de funções.” (PWC, 2007, p.107)

3.5.2. Questionário sobre o Controlo Interno

O auditor deverá concluir sobre o sistema de controlo interno implementado na contabilidade, podendo para tal recorrer ao questionário abaixo apresentado ou escolher outros procedimentos/questões que considere mais adequados.

O questionário sobre o controlo interno tem como objetivo:

“a compreensão preliminar do sistema de controlo interno instituído, a identificação de pontos fracos e fatores de risco do processo e, apoio na definição da Estratégia de Auditoria e na elaboração do respetivo programa, no sentido de desenhar os tipos e extensão de testes a efetuar, confirmar os pontos fracos suscitados na compreensão e/ou identificar novas situações de exceção.” (PWC, 2007, p.109)

Contabilidade Geral

1. *“Existe organograma que descreva os níveis hierárquico-funcionais e que permita uma apropriada distribuição de funções e de competências?*
2. *Existe manual de procedimentos ou regulamento interno para esta área?*
3. *O sistema de controlo interno nesta área compreende o controlo administrativo e o controlo contabilístico?*
4. *O controlo contabilístico funciona por forma a verificar que:*
 - a) *São seguidos os princípios contabilísticos geralmente aceites;*
 - b) *Todos os lançamentos contabilísticos são efetuados corretamente nas respetivas contas e pelos montantes constantes dos documentos de suporte;*
 - c) *Todas as transações são executadas de acordo com uma autorização geral ou especificada pelo órgão de gestão;*
 - d) *As demonstrações financeiras são preparadas e elaboradas com elementos fiáveis e de valor intrínseco.*
5. *Procedem à preparação dos seguintes documentos de prestação de contas:*
 - a) *Balanço;*
 - b) *Demonstração dos resultados;*
 - c) *Mapas de fluxos de caixa;*
 - d) *Anexos às demonstrações financeiras;*
 - e) *Relatório de gestão;*

f) Parecer do órgão fiscalizador.

Contabilidade Patrimonial

6. "São seguidos os seguintes princípios contabilísticos:

- a) Princípio da entidade contabilística;
- b) Princípio da continuidade;
- c) Princípio da consistência;
- d) Princípio da especialização (ou do acréscimo);
- e) Princípio do custo histórico;
- f) Princípio da prudência;
- g) Princípio da materialidade;
- h) Princípio da não compensação.

7. São aplicados os critérios de valorimetria para:

- a) Imobilizações;
- b) Existências;
- c) Dívidas de e a terceiros;
- d) Disponibilidades.

8. São aplicadas as considerações técnicas para as provisões e amortizações?

9. São preenchidas as notas aos Anexos às demonstrações financeiras?

10. O relatório de gestão contempla os seguintes aspetos:

- a) Caracterização geral da entidade (elementos de identificação, relatório do órgão de gestão, organograma, recursos humanos);
- b) Síntese da situação económica (informação respeitante ao investimento, condições de funcionamento e análise de custos e proveitos);
- d) Síntese da situação financeira;

Contabilidade Analítica

11. Para a contabilidade analítica é utilizada a classe 9?

12. São preenchidas as notas aos Anexos às demonstrações financeiras?

Organização Contabilística

13. Existe manual de procedimentos contabilísticos?

14. Existe indicação dos livros de registo utilizados?

15. Existe uma descrição sumária da organização do arquivo dos documentos de suporte?

16. Breve descrição das principais características do sistema informático utilizado/existente.

17. Existem demonstrações financeiras intercalares?

18. Existe descentralização contabilística?

Reconciliações Bancárias

19. Todas as contas bancárias são conciliadas mensalmente?

20. Estas conciliações são preparadas dentro de um prazo de tempo razoável?

21. As conciliações são preparadas em formulário padronizado que indique todos os detalhes necessários a um perfeito julgamento quanto à normalidade das pendências, tais como:

- a) *Datas de emissão dos cheques?*
- b) *Datas de avisos bancários?*
- c) *Nomes dos beneficiários dos cheques?*
- d) *Natureza dos pagamentos?*
- e) *Natureza das demais pendências (cobranças, desconto de títulos, juros, comissões, etc.)?*
- f) *Datas das liquidações posteriores?*

22. A pessoa que prepara as conciliações bancárias exerce funções independentes das de:

- a) *Preparar cheques?*
- b) *Assinar cheques?*
- c) *Autorizar pagamentos?*
- d) *Efetuar recebimentos?*
- e) *Manusear comprovantes?*
- f) *Caixa de um modo geral?*
- g) *Lançamentos contábilísticos?*

23. Há instruções internas determinando que a pessoa encarregada de preparar as conciliações bancárias:

- a) *Receba os extratos bancários diretamente do banco, pessoalmente ou em envelope fechado do banco?*
- b) *Mantenha em seu poder os extratos bancários e outros documentos que o acompanham até que todas as fases da conciliação estejam completas?*

24. Quanto à mecânica de preparo das conciliações bancárias, a pessoa encarregada, adota os seguintes procedimentos:

- a) *Compara os saldos de abertura dos extratos para o mês de conciliação, com os saldos do fecho do mês anterior?*
- b) *Efetua as somas de débitos e créditos dos extratos bancários e mantém a respectiva fita de máquina?*
- c) *Efetua as somas dos débitos e créditos do livro-caixa ou do razão auxiliar de bancos e mantém a fita de máquina?*
- d) *Verifica se há rasuras ou emendas nos extratos bancários?*
- e) *Compara individualmente, item a item, constantes dos registos contábilísticos com os constantes dos extratos bancários?*
- f) *Elimina com antecedência, as pendências constantes das conciliações bancárias do mês anterior?*
- g) *Verifica a sequência numérica dos cheques lançados nos registos contábeis?*

h) Observa o eventual desfasamento de datas dos depósitos lançados nos registos contabilísticos e as correspondentes datas constantes dos extratos bancários?

25. As conciliações bancárias são conferidas por pessoa independente daquela que é encarregada de prepará-las? Há evidências?

26. As conciliações bancárias são submetidas à apreciação e aprovação de um titular responsável? Há evidências?

27. As conciliações, após preparadas, são mantidas em arquivo?” (PWC, 2007, p.109-116)

Após tratado os procedimentos de auditoria que um auditor deve aplicar na execução do seu trabalho com o objetivo de proteger os ativos da organização e o seu património e produzir dados contabilísticos fiáveis, para ajudar na condução dos negócios e na tomada de decisão da organização, será agora abordado o tema da contabilidade, uma das áreas na qual a auditoria interna pode e dever ser aplicada.

4. Contabilidade

A contabilidade existe desde os primórdios da civilização e, durante um longo período, foi tida como a arte da escrituração mercantil. E, só no início do século XIX é que a contabilidade passou a ser considerada como ciência. A ciência que estuda e controla o património das organizações, mediante registos e demonstrações contabilísticas, informando as posições e as variações do resultado económico empresarial. O tema seguinte é dedicado à contabilidade, como fonte que possibilita aos utentes da informação financeira efetuar julgamentos e tomar decisões através do processo de identificação, avaliação e comunicação da informação económica. Hendriksen e Breda (1991, p.85) consideram que a contabilidade *“existe porque é suposto que seja útil”*.

4.1. Definição de Contabilidade

A contabilidade, na sua origem, limitava-se ao papel de classificação e registo das variações sucessivas de determinadas grandezas, dando a conhecer a sua dimensão em qualquer momento. Possibilitava ultrapassar as limitações inerentes à memória humana, além de constituir um meio de prova entre partes discordantes ou em litígio. Atualmente é, uma das ferramentas mais influentes no apoio à gestão, desempenhando um papel de informação crucial para a organização e seus *stakeholders*, movida pela globalização dos negócios e pelas mudanças económicas ocorridas na União Europeia.

O surgimento das partidas dobradas ou método digráfico constituiu um dos marcos históricos da ciência contabilística. O método das partidas dobradas teve início na idade média,

comprovadamente em 1494 dando um passo importante para as organizações registarem as suas transações.

Destacamos o seguinte conceito de Gouveia (1993, p.1):

[...] “contabilidade é um sistema muito bem idealizado que permite registar as transações de uma entidade que possam ser expressas em termos monetários, e informar os reflexos dessas transações na situação económico-financeira dessa entidade numa determinada data.”

Para Sá (2009, p.40),

“Contabilidade é a ciência que tem por objeto o estudo e a descoberta sobre a verdade ou realidade objetiva dos fenómenos patrimoniais e por finalidade a prosperidade, adotando metodologia holística sob a visão das funções sistemáticas dos componentes da riqueza dos empreendimentos humanos, estes como células sociais.”

Em Portugal, Jaime Lopes Amorim, foi o grande Mestre da Contabilidade, e o que mais estudou a corrente do Patrimonialismo, e Amorim (1959, p.185) definiu:

“Para os patrimonialistas, a contabilidade é então uma ciência com um objetivo bem determinado (o património), que utiliza nas suas investigações vários métodos e, especialmente, o método descritivo-estatístico e que realiza os seus fins com o auxílio de diversos instrumentos (registos, documentos, máquinas, cálculo aritmético...)”.

Amorim, em 1937 referiu que a contabilidade pode ser entendida como ciência e como arte. O mestre definiu a contabilidade como a ciência do equilíbrio patrimonial que estuda as modificações ocorridas na composição qualitativa e quantitativa do património de qualquer organização e as repercussões que elas exercem sobre a consistência e o valor deste, num dado instante e na sucessão dos instantes.

Por outro lado, Amorim define a contabilidade como a arte de relevar as modificações ocorridas na composição qualitativa e quantitativa do património de qualquer organização e de determinar periodicamente os aumentos ou as diminuições que elas imprimem ao valor desse património.

Ainda segundo esta visão patrimonialista da contabilidade, Rocha (1991, p.26), define contabilidade: *“como sendo a ciência do equilíbrio patrimonial preocupando-se com todos os acontecimentos que a possam influenciar e por isso os identifica, seleciona, analisa e promove medidas, processos, avaliação e comunicação de dados, facilitando a tomada de decisões”.*

A contabilidade é a ciência que tem por objetivo o estudo das variações quantitativas e qualitativas ocorridas no património (conjunto de bens, direitos e obrigações) das organizações (qualquer pessoa física ou jurídica que possui um património). Através dela é fornecido o máximo

de informações úteis para que se tomem decisões, tanto dentro quanto fora da organização, através do estudo, registo e controlo do património.

Todos os movimentos existentes no património de uma organização são registados pela contabilidade na forma de relatórios, os quais são colocados à disposição dos interessados na situação da organização. Através destes relatórios são analisados os resultados alcançados e a partir daí são tomadas decisões em relação aos acontecimentos futuros.

Em suma, a contabilidade regista o património das organizações mediante a aplicação de um grupo de princípios, técnicas e normas, onde mede, interpreta e informa os factos contabilísticos aos responsáveis pelas organizações.

4.2. Breve Referência à Harmonização Contabilística em Portugal

Em novembro de 1974, é constituída uma Comissão encarregada do estudo da normalização contabilística em Portugal, e no final de 1976 é apresentado ao Governo o Plano Oficial de Contabilidade (POC), que viria a ser criado, publicado e posto em prática no ano seguinte pelo Decreto-Lei n.º 47/77 de 7 de fevereiro, muito influenciado pela normalização contabilística francesa e, aplicava-se à generalidade das organizações, excluindo as instituições de crédito e de seguros. Este plano previa a publicação de planos setoriais, que no entanto, não viriam a ser implementados e não previa a consolidação de contas. Enquanto vigorou, foram publicadas doze Normas Interpretativas.

Este primeiro Plano referia ainda a criação da Comissão de Normalização Contabilística (CNC), a qual apenas alguns anos mais tarde viria, formalmente, a entrar em funcionamento. Esta seria formalizada em 1980, através da Portaria 819/80, de 13 de outubro, que definiu as respetivas atribuições, o sistema de organização e o seu funcionamento. Em 1987, foram redefinidas as suas atribuições e funcionamento, através da Portaria 262/87, de 3 de abril.

Aquando da publicação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade, quando se prevê a criação da CNC, foi assumido que esta viria a funcionar no âmbito do Ministério das Finanças, como um órgão independente em termos administrativos e financeiros, e cujo objetivo seria “...assegurar o funcionamento e aperfeiçoamento da normalização contabilística nacional...” (artigo 4º do Decreto-Lei n.º 47/77).

A adesão de Portugal à União Europeia (UE), em 1986, implicou alterações ao POC, para que fosse adaptado às práticas e teorias em vigor na UE e finalmente a 21 de Novembro de 1989 é publicada a nova versão, o POC de 1989, com a publicação do Decreto-Lei n.º 410/89, o qual revogou o Decreto-Lei n.º 47/77 e demais legislação complementar. Esta alteração teve por base a introdução no quadro legal nacional das mudanças relacionadas com a adesão de Portugal à UE. O novo POC aplicava-se às organizações abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais, excluindo-se da sua aplicação os bancos, as seguradoras e as organizações do setor financeiro. Neste novo POC mantém-se o papel da CNC, sendo missão desta contribuir para a melhoria da qualidade da informação financeira.

Durante a vigência deste plano, foram publicadas 29 Diretrizes Contabilísticas e 5 Interpretações técnicas pela CNC, a partir de 1991. As Diretrizes Contabilísticas pretendiam ser de aplicação generalizada nas organizações portuguesas e correspondiam à linha de orientação traçada pela UE, sendo fortemente influenciadas pelas normas internacionais de contabilidade.

A partir de 1992, surgiu legislação no sentido da normalização contabilística no setor público da economia, culminando este movimento na publicação de um plano de contas para o setor, em 1997, através do Decreto-Lei n.º 232, de 3 de setembro. No ano seguinte, foi criada a Comissão de Normalização Contabilística para a Administração Pública, através do Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de março, a qual funcionava paralelamente à CNC, tendo como missão coordenar e acompanhar a aplicação e aperfeiçoamento do Plano Oficial de Contabilidade Pública e a sua aplicação setorial, assim como avaliar a aprovação, adaptação e alteração dos planos setoriais. A normalização no setor público em Portugal caracterizou-se pela criação de planos setoriais, nomeadamente para as autarquias locais, em 1999, para o setor da educação e para o setor da saúde, em 2000, e para o sistema de solidariedade e segurança social, em 2002.

Na sequência de diversos acontecimentos europeus, em 2003 a CNC preparou um documento intitulado *“Projecto de Linhas de Orientação Para Um Novo Modelo de Normalização Contabilística”*. O modelo compreendia dois níveis de normalização contabilística: o primeiro, de cariz europeu e internacional, dirigido às organizações económicas com maiores exigências de relato financeiro em Portugal, o segundo, de cariz nacional, dirigido às organizações que não carecessem de aplicação do primeiro nível de normalização. Após o que em Portugal foi publicado o Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro, o qual estabeleceu que, apenas as organizações nacionais cotadas utilizassem as *International Accounting Standards/ International Financial Reporting Standards (IAS/IFRS)*, permitindo que as não cotadas continuassem a utilizar as normas nacionais. Para além disso, todas as organizações (cotadas ou não) deveriam continuar a elaborar as suas contas de acordo com as normas nacionais, para efeitos de tributação.

Em 2009, iniciou-se uma nova etapa da normalização contabilística em Portugal, com a publicação do Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de julho, que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) revogando o POC e a legislação complementar (Diretrizes Contabilísticas) e, a sua aplicação tornou-se obrigatória a partir de Janeiro de 2010.

Posteriormente, através do Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho, a CNC recebeu as atribuições e competências de normalização para o setor público, com a consequente extinção da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública. Este diploma procedeu à revisão da estrutura e composição da CNC, adaptando-a às novas competências de normalização para o setor público.

Em 2015, verifica-se a revisão do SNC, através do Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho. A referida Diretiva foi aprovada em 29 de junho de 2013, mas a sua transposição para os ordenamentos jurídicos nacionais decorreu até julho de 2015, com o objetivo final de entrar em vigor a 1 de janeiro de 2016. A finalidade principal é a diminuição da burocracia inerente ao funcionamento de muitas organizações, principalmente as de menor dimensão.

As mudanças ocorridas no processo de normalização contabilística em Portugal podem ser sintetizadas nas seguintes fases.

Tabela 3 – Etapas do processo de normalização contabilística em Portugal

1ª ETAPA	Aprovação do primeiro Plano Oficial de Contabilidade (POC), em 1977	Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro
2ª ETAPA	Aprovação do POC na sua segunda versão, ajustada em 1989	Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de novembro
3ª ETAPA	Aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), em 2009	Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho
4ª ETAPA	Reformulação do SNC, em 2015	Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho

Fonte: Adaptado de Guimarães, 2011

4.3. Breve Apresentação da Estrutura Conceptual do SNC

A adoção do SNC é a maior mudança na contabilidade em Portugal, depois da introdução do POC, que entrou em vigor a 1 de Janeiro de 2010, sob a aprovação do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de Julho.

Segundo Almeida (2002), esta mudança vem trazer à comunidade técnica uma nova realidade contabilística e de relato financeiro. Este modelo, designado por Sistema de Normalização Contabilística, é constituído por princípios, baseados no modelo do *International Accounting Standards Board* (IASB), adotado na UE, mas garantindo a compatibilidade com as Diretrizes Contabilísticas Comunitárias.

Para a uniformização do SNC, foi criado um documento essencial, a Estrutura Conceptual (EC), que Gabas Trigo (1991, p.19) define como sendo “*uma teoria contabilística de caráter geral que apresenta uma estruturação lógico-dedutiva do conhecimento contabilístico e define uma orientação básica para o organismo responsável de elaborar normas de contabilidade de cumprimento obrigatório*”.

Segundo Martinez (1997, p.31), “*é necessário estabelecer uma linguagem comum para a elaboração das demonstrações financeiras que, por um lado, seja compreensível para todos os utentes e, por outro, se acomode ao progresso económico com o qual mantém uma constante inter-relação, já que será este que determina a quantidade e a qualidade da informação procurada*.”

Segundo o parágrafo 2 do Aviso n.º 8254/2015, de 29 de julho, publicado no Diário da República, relativo à Estrutura Conceptual do SNC, a sua finalidade é estabelecer:

“Conceitos que estão subjacentes à prestação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos, seja pelas entidades que preparam um conjunto completo de demonstrações financeiras, seja pelas pequenas entidades. O propósito desta estrutura conceptual é o de:

Ajudar os preparadores das demonstrações financeiras na aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF);

Ajudar a formar opinião sobre a aderência das demonstrações financeiras às NCRF;

Ajudar os utentes na interpretação da informação contida nas demonstrações financeiras preparadas;

Proporcionar aos que estejam interessados no trabalho da CNC, informação acerca da sua abordagem à formulação das NCRF.”

A EC não se trata de uma norma contabilística e portanto, nos casos em que surjam eventuais conflitos entre a EC e uma NCRF, prevalecem os requisitos da Norma.

No âmbito da Estrutura Conceptual do SNC, esta trata:

a) “do objetivo das demonstrações financeiras;

b) das características qualitativas que determinam a utilidade da informação contida nas demonstrações financeiras;

c) da definição, reconhecimento e mensuração dos elementos a partir dos quais se constroem as informações financeiras; e

d) dos conceitos de capital e de manutenção de capital.” (Parágrafo 5 do Aviso n.º 8254/2015).

Quanto às demonstrações financeiras, a EC diz respeito às que são preparadas para finalidades gerais, relativas a informação individual ou consolidada, devendo estas serem preparadas anualmente, para responder às necessidades comuns de informação de um vasto conjunto de utentes.

4.4. Alterações ao SNC para Períodos que se iniciem em ou após 1 de Janeiro de 2016

Foi publicado no dia 2 de junho, o Decreto-Lei n.º 98/2015, que procedeu à transposição da Diretiva n.º 2013/34/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 26 de junho de 2013, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de organizações.

“A diretiva que agora se transpõe tem como principais objetivos a redução de encargos administrativos das pequenas e médias empresas e a simplificação de procedimentos

de relato financeiro, a redução da informação nas notas anexas às demonstrações financeiras e a dispensa da preparação de demonstrações financeiras consolidadas para grupos de pequenas empresas.” (Decreto-Lei n.º 98/2015, 2 de junho, p.3470 e 3471)

Este diploma produziu efeitos a partir de 1 de janeiro de 2016 e em traços gerais procede às seguintes alterações:

Redefinição do conceito de microentidades;

Integração do normativo contabilístico das microentidades no SNC;

Dispensa de elaboração de algumas demonstrações financeiras (DF) das microentidades;

Revisão da obrigatoriedade de Inventário Permanente.

Começamos por recordar que o SNC aplica-se às seguintes organizações: entidades abrangidas pelo Código das Sociedades Comerciais; empresas individuais reguladas pelo Código Comercial e estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada; empresas públicas; cooperativas, agrupamentos complementares de empresas e agrupamentos europeus de interesse económico e entidades do setor não lucrativo.

4.4.1. Alteração ao Conceito de Microentidades

Como alterações ao SNC temos desde logo, a normalização contabilística para as microentidades e para as entidades do setor não lucrativo que deixam de possuir uma estrutura autónoma, passando a estar integradas no SNC. A partir de 2016, são consideradas microentidades aquelas que, de entre as acima referidas, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes.

Tabela 4 – Classificação de microentidades

Microentidades	Até 31 Dezembro 2015	A partir de 1 Janeiro 2016
Total do balanço	€ 500.000	€ 350.000,00
Volume de negócios líquido	€ 500.000	€ 700.000,00
Número médio de empregados	5	10

Fonte: Adaptado do Decreto-Lei n.º 98/2015, 2015 (Art.º 9, p.3473)

As organizações abrangidas pelos limites indicados devem aplicar a Norma Contabilística para Microentidades (NC-ME), compreendida no SNC. Contudo, tais organizações podem optar pela aplicação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro ou das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades (NCRF-PE), devendo tal opção ser identificada na declaração periódica de rendimentos Modelo 22 de IRC.

Apresenta-se, de seguida, os novos limites das diferentes categorias de organizações, por comparação com os anteriores normativos. Os limites a seguir referidos reportam-se ao período

contabilístico imediatamente anterior. Sempre que em dois períodos consecutivos imediatamente anteriores sejam ultrapassados dois dos três limites enunciados, as organizações deixam de poder ser consideradas na respetiva categoria, a partir do terceiro período.

Tabela 5 – Classificação de pequenas entidades

Pequenas Entidades	Até 31 Dezembro 2015	A partir de 1 Janeiro 2016
Total do balanço	€ 1.500.000	€ 4.000.000,00
Volume de negócios líquido	€ 3.000.000	€ 8.000.000,00
Número médio de empregados	50	50

Fonte: Adaptado do Decreto-Lei n.º 98/2015, 2015 (Art.º 9, p.3473)

Foi ainda introduzido o conceito de média entidade para as organizações que à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites a seguir referidos e de grande entidade para aquelas que ultrapassem dois dos três limites a seguir mencionados.

Tabela 6 – Classificação de médias e grandes entidades

Médias e Grandes Entidades	A partir de 1 Janeiro 2016
Total do balanço	€ 20.000.000,00
Volume de negócios líquido	€ 40.000.000,00
Número médio de empregados	250

Fonte: Adaptado do Decreto-Lei n.º 98/2015, 2015 (Art.º 9, p.3474)

Consideram-se ainda como grandes entidades todas aquelas que sejam consideradas de interesse público, independentemente dos montantes do volume de negócios, do total de balanço ou do número de empregados.

4.4.2. Pessoas Singulares e Entidades do Setor Não Lucrativo

Ficam dispensadas da aplicação do SNC as pessoas singulares que, exercendo a título individual qualquer atividade comercial, industrial ou agrícola, não realizem na média dos últimos três anos um volume de negócios líquido superior a €200.000,00.

Ficam também dispensadas do SNC as entidades do setor não lucrativo cujo volume de negócios líquido não exceda €150.000,00 em nenhum dos dois períodos anteriores, salvo quando integrem o perímetro de consolidação de uma organização que apresente demonstrações financeiras consolidadas ou estejam obrigadas à apresentação de qualquer das demonstrações

financeiras exigidas pelo SNC, por disposição legal ou estatutária ou por exigência das organizações públicas financiadoras.

4.4.3. Demonstrações Financeiras

As organizações sujeitas ao SNC são obrigadas a apresentar as seguintes demonstrações financeiras:

- Balanço;
- Demonstração dos resultados por naturezas;
- Demonstração das alterações no capital próprio;
- Demonstração dos fluxos de caixa;
- Anexo.

As microentidades, bem como as pequenas entidades, estão dispensadas de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e a demonstração dos fluxos de caixa, podendo apresentar modelos reduzidos relativamente às restantes demonstrações financeiras.

Segundo o Decreto-Lei nº 98/2015, art.º 11, p.3487 as microentidades estão igualmente dispensadas de apresentar o Anexo, desde que, quando aplicável, procedam à divulgação das seguintes informações no final do balanço:

- a) *“Montante total dos compromissos financeiros, garantias ou ativos e passivos contingentes que não estejam incluídos no balanço e uma indicação da natureza e forma das garantias reais que tenham sido prestadas e, separadamente, compromissos existentes em matéria de pensões, bem como compromissos face a empresas coligadas ou associadas;*
- b) *Montante dos adiantamentos e dos créditos concedidos aos membros dos órgãos de administração, de direção ou de supervisão, com indicação das taxas de juro, das condições principais e dos montantes eventualmente reembolsados, amortizados ou objeto de renúncia, assim como os compromissos assumidos em seu nome a título de garantias de qualquer natureza, com indicação do montante global para cada categoria;*
- c) *As informações referidas na alínea d) do n.º 5 do artigo 66.º do Código das Sociedades Comerciais (relatório de gestão), quando aplicável.” (Anexo 1)*

A demonstração das alterações no capital próprio não se aplica às entidades do setor não lucrativo, apresentando estas, por opção ou por exigência de entidades públicas financiadoras, uma demonstração das alterações nos fundos patrimoniais.

4.4.4. Obrigatoriedade de Inventário Permanente

As organizações a que seja aplicável o SNC ou as Normas Internacionais de Contabilidade adotadas pela UE ficam obrigadas a adotar o Sistema de Inventário Permanente na contabilização dos inventários, nos seguintes termos:

a) *“Proceder às contagens físicas dos inventários com referência ao final do período, ou, ao longo do período, de forma rotativa, de modo a que cada bem seja contado, pelo menos, uma vez em cada período;*

b) *Identificar os bens quanto à sua natureza, quantidade e custos unitários e globais, por forma a permitir a verificação, a todo o momento, da correspondência entre as contagens físicas e os respetivos registos contabilísticos.”* (Decreto-Lei n.º 98/2015, Art.12, p.3488)

Esta obrigatoriedade não se aplica às microentidades.

Estão ainda dispensadas desta obrigatoriedade as seguintes atividades: agricultura, produção animal, apicultura e caça; silvicultura e exploração florestal; indústria piscatória e aquicultura; pontos de vendas a retalho que, no seu conjunto, não apresentem, no período de um exercício, vendas superiores a €300.000,00 nem a 10% das vendas globais da respetiva organização e, organizações cuja atividade predominante consista na prestação de serviços, considerando-se como tais, as que apresentem, no período de um exercício, um custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas que não exceda €300.000,00 nem 20% dos respetivos custos operacionais.

Resumindo, podemos estabelecer o seguinte quadro que apresenta as organizações que tem de adotar o Inventário Permanente, desde que, em dois exercícios consecutivos, ultrapassem os seguintes valores.

Tabela 7 – Organizações obrigadas a adotar o Sistema de Inventário Permanente

Pequenas Entidades	Até 31 Dezembro 2015	A partir de 1 Janeiro 2016
Total do balanço	€ 1.500.000	€ 350.000,00
Volume de negócios líquido	€ 3.000.000	€ 700.000,00
Número médio de empregados	50	10

Fonte: Adaptado do Decreto-Lei n.º 98/2015, 2015 (Art.º 12, p.3488)

4.5. vUtentes da Informação Financeira

A EC do SNC identifica vários utentes das demonstrações financeiras e todos eles utilizam as demonstrações financeiras, a fim de satisfazerem algumas das diferentes necessidades de informação.

4.5.1. Investidores

Os fornecedores de capital de risco procuram extrair informações sobre os riscos a que estão sujeitos os seus investimentos e qual a taxa de rendimento que estes lhes garantem. Portanto, necessitam de informação para os ajudar a decidir se devem comprar, deter ou vender os investimentos. Os acionistas pretendem ainda saber se a organização tem capacidade de distribuir os dividendos.

4.5.2. Trabalhadores

Os funcionários e os seus grupos representativos (sindicatos, associações profissionais, comissões de trabalhadores) procuram extrair informações acerca da capacidade da organização pagar as remunerações e outros benefícios e ainda procurar informação sobre a estabilidade e rendibilidade das organizações patronais.

4.5.3. Financiadores

Os financiadores estão interessados em informação que lhes permita avaliar se a organização conseguirá pagar os seus empréstimos.

4.5.4. Fornecedores e outros Credores Comerciais

Os fornecedores e outros credores comerciais pretendem saber se os valores que lhes são devidos serão pagos nas datas de vencimento.

4.5.5. Clientes

Os clientes estão interessados na informação sobre a continuidade de uma organização, particularmente quando têm envolvimento a longo prazo.

4.5.6. Governo e demais Organismos Estatais

O governo e os seus departamentos estão interessados na distribuição de recursos e por isso nas atividades das organizações. Precisam também de informação para controlarem o setor de atividade, para determinarem as políticas de tributação e para fins estatísticos.

4.5.7. Público

As organizações podem dar um tributo significativo às economias locais, através do número de pessoas que empregam e da sua confiança nos fornecedores locais.

4.6. Características Qualitativas das Demonstrações Financeiras

As características qualitativas das demonstrações financeiras foram criadas no sentido de facilitar a acessibilidade dos utentes à informação e também no sentido de conduzir o registo das transações e a preparação das demonstrações financeiras.

As principais características qualitativas consideradas na Estrutura Conceptual são as apresentadas nos pontos seguintes.

4.6.1. Compreensibilidade

Uma qualidade essencial da informação das demonstrações financeiras é a de que ela seja rapidamente compreensível pelos utentes, supondo-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das atividades organizacionais, económicas e da contabilidade.

4.6.2. Relevância

A informação tem a qualidade da relevância quando influencia as decisões económicas dos utentes ao ajudá-los a avaliar os acontecimentos passados, presentes ou futuros ou ao confirmar, ou corrigir as suas avaliações passadas.

A relevância da informação é afetada pela sua natureza, oportunidade e materialidade:

A informação pode ser afetada pela natureza, o que pode ser suficiente para determinar se a informação é ou não relevante.

A oportunidade está relacionada com o momento da disponibilização da informação. Uma informação é oportuna se está disponível quando os seus utilizadores necessitam de a utilizar nas suas decisões.

A informação é material se a sua omissão ou inexatidão influenciarem as decisões económicas dos utentes com base das demonstrações financeiras.

4.6.3. Fiabilidade

A informação financeira para ser credível para os utentes deve ser verdadeira e isenta de erros materiais e de preconceitos, possibilitando aos utentes a obtenção de uma representação fidedigna do que ela pretende representar. A informação financeira pode ser relevante mas não ser fiável, pois o seu reconhecimento pode ser potencialmente enganador.

No entanto, para que a fiabilidade da informação financeira seja alcançada, é necessário verificar algumas características adicionais.

4.6.3.1. Representação Fidedigna

A informação financeira deve apresentar de forma fiel e verdadeira as operações e outros acontecimentos que ela pretende representar.

4.6.3.2. Substância sobre a Forma

Se a informação deve representar fidedignamente as transações e outros acontecimentos que tenha por fim representar, é necessário que eles sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal.

4.6.3.3. Neutralidade

A informação financeira deve ser neutra, imparcial e livre de preconceitos. A informação financeira não pode ser utilizada para privilegiar um determinado grupo de utentes em prejuízo de outros.

4.6.3.4. Prudência

O recurso à prudência é sempre necessário quando estamos em situações de incerteza, tais como a vida útil provável das instalações e equipamentos e o número de reclamações de garantia que possam ocorrer. Tais incertezas são reconhecidas através da divulgação da sua natureza e extensão e pela aplicação de prudência na preparação das demonstrações financeiras.

4.6.3.5. Plenitude

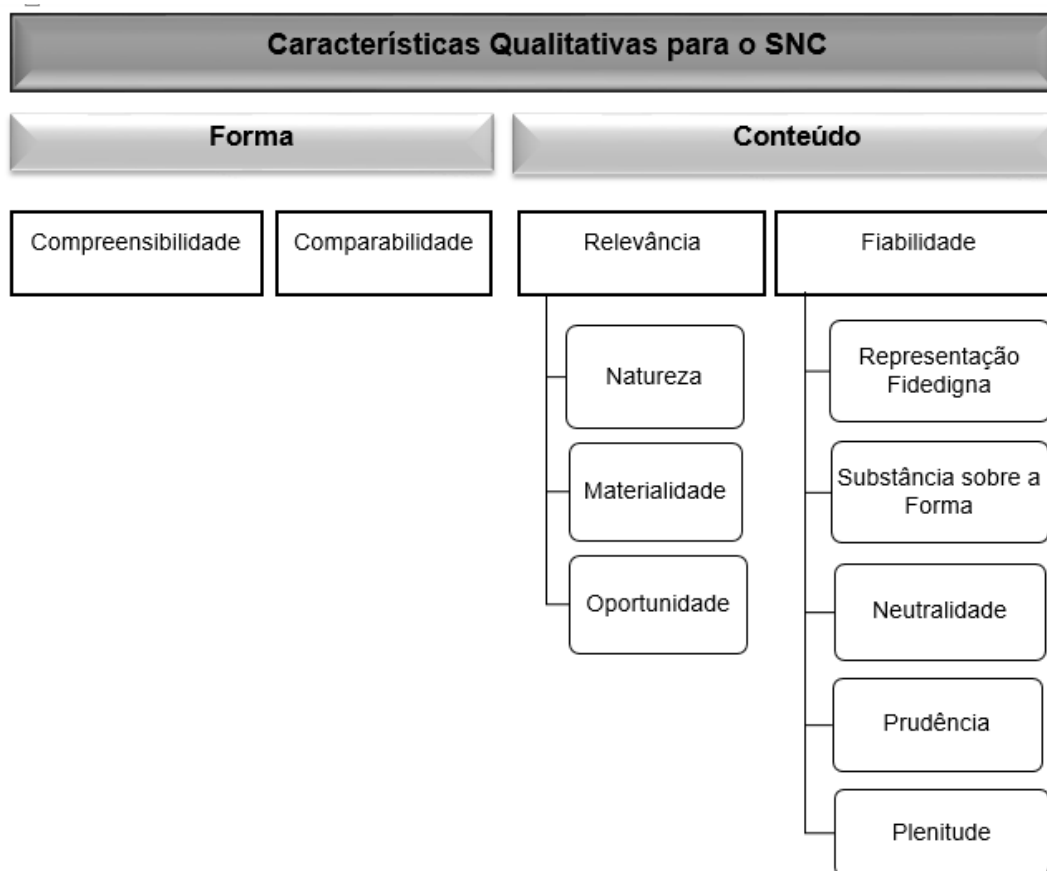
A informação nas demonstrações financeiras deve ser completa dentro dos limites de materialidade e de custo. Uma omissão pode fazer com que a informação seja falsa ou enganadora e por conseguinte não fiável e deficiente em termos da sua relevância.

4.6.4. Comparabilidade

Os utentes têm de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de uma organização ao longo do tempo a fim de identificar tendências na sua posição financeira e no seu desempenho. Têm também de ser capazes de comparar as demonstrações financeiras de diferentes organizações, para assim poderem avaliar a sua posição financeira, o seu desempenho e as alterações na posição financeira.

O assunto que acabou de ser exposto pode ser esquematizado, da seguinte forma.

Figura 6 – Características qualitativas do SNC



Fonte: Figueiredo, 2012, p.18

Ao longo da revisão da literatura foi possível reconhecer a crescente importância referente à atividade de auditoria interna, particularmente no que diz respeito aos critérios de integridade e qualidade da informação financeira divulgada, por forma a atestar que a organização transmite uma imagem verdadeira da sua posição financeira.

Assim, a título de síntese, foram colocadas algumas questões ao longo da revisão da literatura referenciadas na tabela seguinte, e que serão analisadas no estudo de caso presente no capítulo das metodologias desta investigação.

Questões de Investigação

Com o intuito de dar resposta aos objetivos desta investigação e, conseqüentemente conduzir à construção de novo conhecimento que nos oriente a uma solução para o problema de investigação elaboramos as seguintes questões.

Tabela 8 - Tabela Síntese – Relação Questões de Investigação/ Capítulo/Autor

Questões de Investigação		Capítulo	Autor/Data
1	Que ameaças existem à independência dos auditores internos?	I Ponto 1	Paço, 1997
2	A qualidade dos trabalhos de auditoria estão assegurados através de avaliações periódicas?	I Ponto 1	IIA, 2009
3	A função do auditor interno é influenciada pelo Sistema de Controlo Interno implementado pela organização?	I Ponto 2	Cruz, 2001
4	As organizações vêm a Auditoria Interna como uma função de grande importância?	I Ponto 1	Barreiro, 2007
5	Existe nas organizações um organograma com o posicionamento do departamento de AI bem definido?	I Ponto 1	Morais & Martins, 1999
6	A Auditoria Interna permite aperfeiçoar as operações de contabilidade de uma organização?	I Ponto 4	Attie, 1991
7	Os procedimentos utilizados pelo auditor interno ajudam a emitir uma opinião sustentada sobre a qualidade e fiabilidade da informação financeira?	I Ponto 3	Tribunal de Contas, 1999
8	Será o auditor interno responsável por detetar distorções materialmente relevantes nas Demonstrações Financeiras (DF's)?	I Ponto 1	Barbier, 1992
9	O relatório emitido pelo auditor consegue minimizar a probabilidade de novas ocorrências de erros/fraudes nas DF's?	I Ponto 1	IIA, 2009

Fonte: Elaboração Própria, 2016

Para responder a todas estas questões iremos, de seguida apresentar as metodologias que existem e as que serão adotadas nesta investigação.

Capítulo II - Metodologías

1. Metodologia da Investigação

O objetivo da investigação consiste em verificar a importância da auditoria interna, como forma de acrescentar valor e melhorar o trabalho da contabilidade. Ao longo dos tempos, vários foram os autores que destacaram a importância da auditoria interna na credibilidade das demonstrações financeiras. E, neste capítulo irão ser apresentados os métodos a utilizar para responder às questões de investigação formuladas, isto é, o tipo de investigação, a definição das variáveis, o meio onde se desenrola a investigação e a população desse mesmo estudo.

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

Para Teixeira (2006, p.72),

“é através da metodologia que se estuda, descreve e explica os métodos que se vão aplicar ao longo do trabalho, procurando garantir a exatidão e legitimidade dos resultados de forma a sistematizar os procedimentos adotados durante as várias etapas. A metodologia tem como objetivo analisar as características dos vários métodos disponíveis, observando as suas vantagens e desvantagens.”

Cervo e Bervian (2002) afirmam que há dois métodos científicos a serem considerados: o experimental e o racional. O método experimental aplica-se principalmente aos factos ou fenómenos que são suscetíveis de comprovação experimental. No método racional, o ponto de partida é a observação da realidade, ou a aceitação de certas afirmações ou princípios.

Para Richardson (2007) existem dois grandes métodos: o quantitativo e o qualitativo. A abordagem de cunho qualitativo trabalha os dados procurando o seu significado, tendo como base a perceção do fenómeno dentro do seu contexto. O uso da descrição qualitativa procura captar não só a aparência do fenómeno como também as suas essências, procurando explicar a sua origem, as relações e antecipar as consequências.

A pesquisa qualitativa, segundo Bogdan e Biklen (1994), supõe o contacto direto e prolongado do pesquisador com o ambiente e a situação que está a ser investigada. Os dados coletados são predominantemente descritivos. O material obtido nestas pesquisas é rico em descrições de pessoas, situações, acontecimentos, documentos, entre outros.

A pesquisa quantitativa é caracterizada pelo emprego da quantificação, tanto na pesquisa das informações quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas.

Para Mattar (2001), a pesquisa quantitativa procura a validação das hipóteses mediante a utilização de dados estruturados, estatísticos, com análise de um grande número de casos representativos. Ela quantifica os dados e generaliza os resultados da amostra para os interessados.

Segundo Malhotra (2001, p.155), *“a pesquisa qualitativa proporciona uma melhor visão e compreensão do contexto do problema, enquanto a pesquisa quantitativa procura quantificar os dados e aplica alguma forma da análise estatística”*.

Flick (2004) refere que combinar a análise quantitativa e qualitativa proporciona um maior nível de credibilidade e validade aos resultados da pesquisa. A pesquisa qualitativa pode ser usada para explicar os resultados obtidos pela pesquisa quantitativa.

Lakatos e Marconi (2001) consideram que existem, basicamente, três tipos de pesquisa cujos objetivos são diferentes: pesquisa exploratória, descritiva e explicativa.

Gil (1999) considera que a pesquisa exploratória tem como objetivo principal desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos ou hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores. Segundo o autor, estes tipos de pesquisas são as que apresentam menor rigidez no planeamento, pois são planeadas com o objetivo de proporcionar uma visão geral acerca de determinado facto.

Segundo Gil (1999), as pesquisas descritivas têm como finalidade principal a descrição das características de determinada população ou fenómeno. Para Trivinos (1987), o estudo descritivo pretende descrever com exatidão os factos e fenómenos de determinada realidade, de tal modo que o estudo descritivo é utilizado quando a intenção do pesquisador é conhecer determinada comunidade, as suas características, os valores e os problemas da sua cultura.

A pesquisa explicativa tem como objetivo básico a identificação dos fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência de um fenómeno. É o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, pois tenta explicar a razão e as relações de causa e efeito dos fenómenos (Gil, 1999). Normalmente, é mais realizada em laboratório do que em campo.

2. Procedimentos de Recolha de Dados

A definição dos procedimentos inerentes à recolha de dados está subordinada ao tipo de informação necessária ao esclarecimento do problema da investigação. Durante a recolha de dados, diferentes técnicas podem ser utilizadas, sendo neste caso usadas a análise documental e o inquérito.

2.1. Análise Documental

A utilização de informação disponível, qualquer que seja o seu carácter, formato ou suporte é imprescindível quando se trabalha na área da investigação. A revisão da literatura é um bom exemplo de análise documental.

De acordo com Moreira (2002), a recolha de dados a partir da análise documental apresenta como principais vantagens a grande utilidade nas investigações primárias, a revisão bibliográfica ajuda à formulação do problema, à definição das hipóteses e da população de estudo e à seleção da metodologia a usar. A ausência do investigador não provoca preocupações com as reações que este possa provocar nas pessoas quando sabem que estão a ser investigadas e, desde que devidamente armazenados ou arquivados, os documentos permanecem no tempo.

No que respeita aos inconvenientes da análise documental, podemos salientar a seletividade na produção e na conservação ou arquivo do material documental, na própria natureza secundária do material documental, na interpretação múltipla e mutável do material documental, que depende do contexto e do tempo.

No entanto, procurámos ter sempre presente que a quantidade e a diversidade da informação colhida exige tempo e capacidade para ser transformada em dados pertinentes e capazes de sugerirem reflexões que ajudem a responder às questões formuladas no estudo. A possibilidade de enviesamento na informação recolhida, provocada pelas interferências que as características individuais do sujeito e a sua reação à situação podem ocasionar, é passível de proporcionar certas limitações a este tipo de estudo.

2.2. Inquérito

Muito utilizado na investigação quantitativa, o inquérito é a técnica de construção de dados que mais tem predominado nas ciências e na sociedade em geral.

Quer no caso da entrevista quer no caso do inquérito, as questões apresentadas refletem o objetivo que se quer verificar, isto é, as hipóteses ou questões inerentes à investigação e, por este motivo, a primeira etapa ao elaborar estes instrumentos prende-se com a designação adequada das variáveis, visto que constituem os conteúdos do que se pretende medir.

O inquérito consiste numa técnica de recolha que se apoia numa série de questões estandardizadas e pré-determinadas colocadas a um conjunto extenso de indivíduos, de acordo com uma formulação e uma ordem uniformes e previamente estipuladas pelo investigador.

Visto tratar-se de um procedimento padronizado, o inquérito deverá ser essencialmente constituído por perguntas fechadas ou de resposta fixa, embora sejam possíveis as perguntas abertas (de resposta livre).

As questões fechadas oferecem grande rapidez e comodidade de registo, criam a possibilidade de centrar as respostas dos sujeitos nas opções tidas como relevantes, permitem a facilidade da gravação das respostas no computador logo que terminada a recolha e asseguram a comparabilidade das respostas fornecidas. Todavia, os inquéritos apresentam, também, inconvenientes, nomeadamente, quando deixam de parte as alternativas relevantes não previstas pelo investigador e, quando as alternativas propostas correm o risco de sugerir as respostas aos que não têm opinião formada sobre a área em estudo.

3. Procedimentos de Análise e Tratamento dos Dados

Na investigação quantitativa, tendo em conta a aplicação de inquéritos, os investigadores recorrem maioritariamente a técnicas padronizadas de análise estatística. Ao invés, no campo

da investigação qualitativa, os procedimentos e técnicas de análise adotados fundamentam-se frequentemente na abordagem pessoal interpretativa e criativa dos investigadores.

Na posse dos dados, procede-se à organização e apresentação dos dados – o tratamento dos dados, ou seja, a estruturação de um conjunto de informações a partir da qual se podem extrair conclusões e tomar decisões.

No âmbito da investigação quantitativa, a etapa de interpretação e verificação traduz-se no estudo dos níveis de significância e na análise das diferenças encontradas no sentido de confirmar ou refutar hipóteses. No campo da investigação qualitativa, a interpretação e validação dos dados funda-se na atribuição de significado à informação recolhida, através do estabelecimento de relações e de configurações expressas em proposições ou modelos.

3.1. Análise Estatística

Há essencialmente dois tipos de procedimentos em estatística: a descritiva e a inferencial.

“A estatística descritiva consiste na recolha, análise e interpretação de dados numéricos através da criação de instrumentos adequados: quadros, gráficos e indicadores numéricos” (Reis, 1996, p.15). Huot (2002, p.60) define estatística descritiva como “o conjunto das técnicas e das regras que resumem a informação recolhida sobre uma amostra ou uma população, e isso sem distorção nem perda de informação”.

A estatística descritiva pode ser considerada como um conjunto de técnicas analíticas utilizado para resumir o conjunto dos dados recolhidos numa dada investigação, que são organizados, geralmente, através de números, tabelas e gráficos.

A estatística inferencial preocupa-se com o raciocínio necessário para a partir dos dados obtermos conclusões gerais. O seu objetivo é obter uma afirmação acerca de uma população com base numa amostra. Esta inferência pode ser de dois tipos: estimações ou decisões (testes de hipóteses).

Na técnica de estimação podemos considerar dois tipos de estimação: estimação pontual - obter um valor que constitua a melhor aproximação para o parâmetro ou estimação intervalar - obter um conjunto de valores no qual seja provável que o parâmetro da população se encontre.

O teste de hipóteses tem por base duas afirmações opostas, para assim decidimos acerca dos possíveis valores do parâmetro. Com este método testamos uma hipótese por nós formulada para explicar certas observações ou uma situação. Para testarmos uma hipótese usamos o método da prova indireta ou da redução ao absurdo, pressupondo como verdadeira a hipótese contrária àquela que queremos testar. Se chegarmos a uma contradição, podemos concluir que o nosso pressuposto estava errado e, por conseguinte, a hipótese inicial não é de excluir.

Existem, portanto, duas hipóteses de trabalho:

H_0 hipótese nula, o ponto de partida da nossa investigação;

H_1 hipótese alternativa, normalmente a negação da hipótese nula.

Pelo facto de estarmos a trabalhar com uma amostra e não com toda a população, qualquer que seja a conclusão do teste, este não é isento de erros. As nossas decisões são sempre baseadas na chamada evidência amostral, naquilo que podemos inferir a partir da amostra que recolhemos. Se existir suficiente evidência amostral para contradizer a amostra nula, então acreditamos que a hipótese alternativa é a afirmação mais razoável. Se a evidência amostral não for suficiente, continuamos a acreditar que a hipótese nula é a mais correta para representar a situação em estudo.

3.2. Análise de Conteúdo

Para Bardin (2011), o termo análise de conteúdo designa

“um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando a obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.”
(Bardin, 2011, p.47)

A análise de conteúdo constitui uma metodologia de pesquisa usada para descrever e interpretar o conteúdo de toda a classe de documentos e textos. Esta análise, conduzindo a descrições sistemáticas, qualitativas ou quantitativas, ajuda a reinterpretar as mensagens e a atingir uma compreensão dos seus significados num nível que vai além de uma leitura comum.

A análise de conteúdo é um método que pode ser aplicado tanto na pesquisa quantitativa como na investigação qualitativa, mas com aplicações diferentes, sendo que na primeira, o que serve de informação é a frequência com que surgem certas características do conteúdo, enquanto na segunda é a presença ou a ausência de uma dada característica de conteúdo ou de um conjunto de características num determinado fragmento de mensagem que é levado em consideração (Bardin, 1994).

Bardin (2011) indica que a utilização da análise de conteúdo prevê três fases fundamentais: a pré-análise, a exploração do material e o tratamento dos resultados através da inferência e da interpretação, tal como se ilustra na figura seguinte.

Figura 7 – As fases da análise de conteúdo



Fonte: Adaptado de Bardin, 2011

A primeira fase, a pré-análise, pode ser identificada como uma fase de organização. Nela estabelece-se um esquema de trabalho, com procedimentos bem definidos. Normalmente, segundo Bardin envolve o primeiro contacto com os documentos que serão submetidos à análise, a escolha deles, a formulação das hipóteses e objetivos, a elaboração dos indicadores que orientarão a interpretação e a preparação formal do material.

Inicia-se o trabalho escolhendo os documentos que serão analisados, os quais devem obedecer às seguintes regras: deve-se esgotar a totalidade da comunicação, não deixar fora da pesquisa qualquer elemento, no caso de um número muito elevado de dados, efetuamos uma amostra representativa do universo inicial, os dados devem ser homogêneos, referir-se ao mesmo tema e obedecer a critérios precisos de escolha e, os documentos precisam adaptar-se ao conteúdo e objetivo da pesquisa.

Concluída a primeira fase, parte-se para a exploração do material, que consiste na construção das operações de codificação, considerando os recortes dos textos em unidades de registos, a definição de regras de contagem e a classificação e agregação das informações em categorias simbólicas ou temáticas. Bardin (1977) define codificação como a transformação, por meio de recorte, agregação e enumeração, com base em regras precisas sobre as informações textuais, representativas das características do conteúdo.

Nesta fase, o texto das entrevistas e todo o material selecionado é organizado em unidades de registo. Nesses registos são identificadas as palavras-chaves e é realizada uma primeira categorização. Essas primeiras categorias são agrupadas de acordo com temas definidos, e dão origem às categorias iniciais. As categorias iniciais são agrupadas tematicamente e originam as categorias intermediárias e estas últimas resultam nas categorias finais.

A terceira fase compreende o tratamento dos resultados que consiste na compreensão dos conteúdos presentes em todo o material (entrevistas, documentos e observação), mas também na procura de outro significado ou outra mensagem contida nesses documentos.

3.3. Triangulação de Dados

Yin (2001) recomenda o uso de múltiplas fontes de evidências para tornar as conclusões do estudo de caso mais credíveis do que se utilizada apenas uma única fonte de informação. Para confirmação do facto investigado sugere-se o desenvolvimento da convergência de linhas de investigação, isto é, a convergência num resultado por meio de triangulação de fontes de evidências.

Segundo Creswell (2003), a técnica de triangulação pode ser usada para validar os dados por meio da comparação entre fontes de dados distintas, examinando-se a evidência dos dados e usando-os para construir uma justificativa para os temas.

4. Problema e Objetivos do Estudo

“Na aceção científica, problema é qualquer questão não resolvida e que é objeto de discussão, em qualquer domínio do conhecimento” (Gil, 2008, p.33).

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

De acordo com Gil (2008), o problema pode ser colocado de forma interrogativa ou declarativa, sendo que a primeira apresenta a vantagem de ser simples, direta e de impulsionar o pesquisador a recolher dados que possibilitem a resposta, enquanto na segunda o pesquisador adota uma postura que indica, de certa forma, os procedimentos a serem adotados para a pesquisa dos dados necessários. Com este estudo pretendemos saber qual o contributo da Auditoria Interna na Contabilidade, nomeadamente procuramos estudar a forma como a Auditoria Interna pode contribuir para a elaboração de boas práticas contabilísticas. Neste estudo procuramos ainda saber se os resultados obtidos evidenciam diferenças entre os auditores internos (AI) e os órgãos de gestão (OG) ou, se pelo contrário ambos pensam que a AI contribui para a elaboração de boas práticas contabilísticas.

Assim, este estudo baseia-se nestas questões específicas:

Será que as organizações vêem a Auditoria Interna como uma função de grande importância?

Será que a Auditoria Interna permite aperfeiçoar as operações de contabilidade de uma organização?

E, para dar resposta a estas questões, traçamos os seguintes objetivos:

Identificar os benefícios da auditoria interna numa organização;

Analisar a implementação do departamento de auditoria interna;

Avaliar o nível da independência do departamento de auditoria interna;

Avaliar o reconhecimento por parte da gestão em relação à função de AI.

5. Formulação das Hipóteses de Estudo

Para garantir uma resposta para o problema e que conduzirá a investigação, qualquer estudo deve basear-se em hipóteses.

Rudio (1978) considera a hipótese como uma suposição que se faz na tentativa de explicar o que se desconhece. Esta suposição é provisória, devendo, portanto, ser testada para verificar a sua validade. Neste sentido, a hipótese é uma suposta resposta ao problema a ser investigado. A origem das hipóteses pode estar na observação dos factos, nos resultados de outras pesquisas, nas teorias existentes, ou na simples intuição (Gil, 1991).

A partir da revisão da literatura foram levantadas algumas questões pertinentes que deram origem às seguintes hipóteses de análise:

Hipótese 1:

O grau de liberdade e independência da ação concedido aos auditores internos aumenta a confiança dos stakeholders.

Hipótese 2:

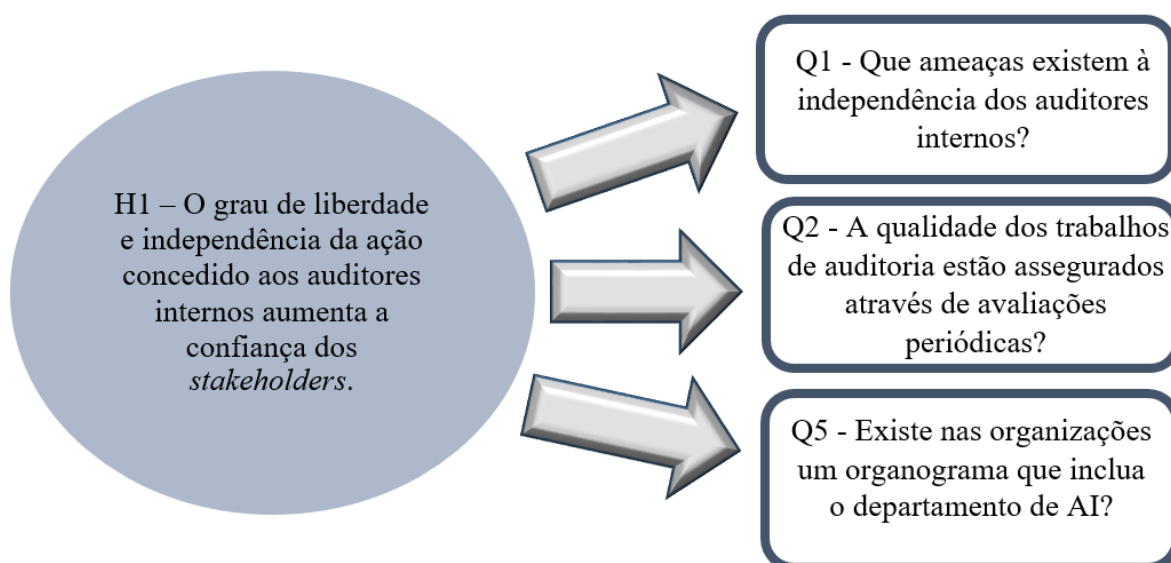
A AI pode ser desenvolvida em todo o negócio e pode contribuir para uma unidade estruturada de modo a acrescentar valor às práticas contabilísticas.

Hipótese 3:

A elaboração de boas práticas contabilísticas é de elevada importância para a continuidade da organização.

Como forma de testar as hipóteses formuladas, irão ser apresentadas de forma esquemática as hipóteses de investigação com as respetivas questões de investigação que deram origem à sua criação.

Figura 8 – Relação da hipótese 1 com as questões de investigação



Fonte: Elaboração Própria, 2016

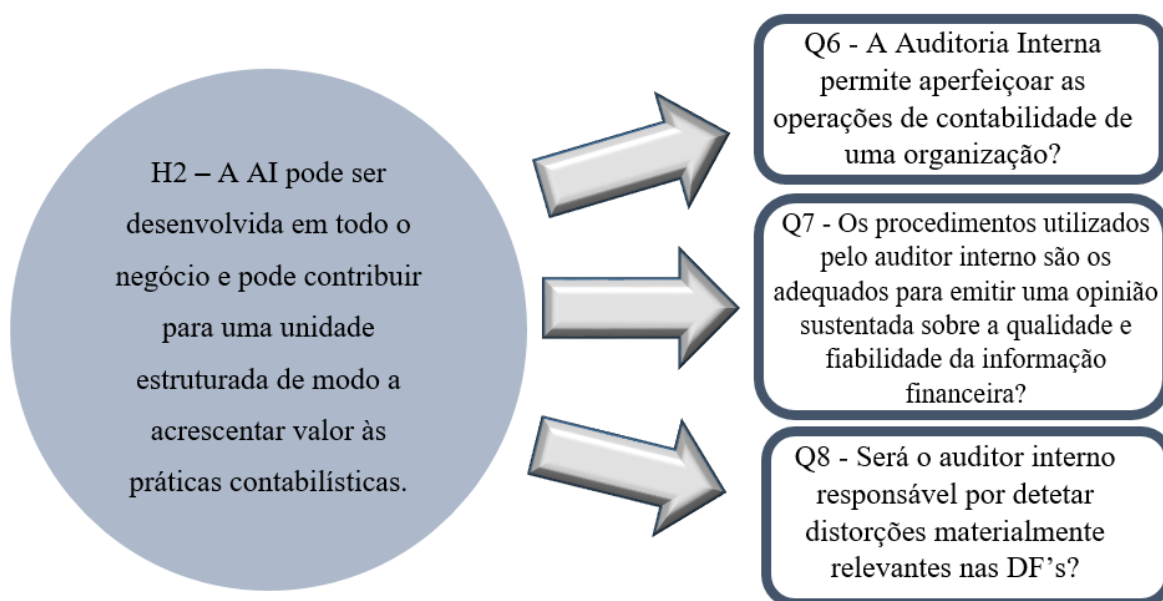
Segundo as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, a independência do auditor interno é fundamental para a credibilidade e qualidade da informação financeira. A independência aumenta a capacidade do auditor interno agir com integridade, ser objetivo e manter uma atitude de ceticismo profissional.

Para que esta autonomia e independência sejam consideradas adequadas, é necessário que a auditoria interna reporte diretamente à Administração da organização, de modo a evitar pressões, bem como para manter a liberdade de ação sobre todas as áreas da organização.

Assim como há claras diretrizes quanto à extensão de autoridade e delegação dos vários setores da organização, o mesmo deve ser feito em relação à auditoria interna, de modo a que todos os níveis e todas as funções da organização fiquem formalmente conhecedores dessa extensão e autoridade profissional, tal como ficarão a conhecer qual o grau de suporte da direção à auditoria interna.

É ainda importante que a auditoria interna seja sujeita a avaliações contínuas e periódicas, com o objetivo de avaliar e concluir sobre a qualidade da atividade de auditoria interna e conduzir a recomendações para a sua melhoria. Estas avaliações devem ser feitas através do Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento (QAIP), o qual deve incluir a avaliação do seguinte: conformidade com o Código de Ética e as Normas, incluindo ações corretivas oportunas para remediar quaisquer situações de não conformidade, adequação do estatuto da atividade de auditoria interna, metas, objetivos, políticas e procedimentos, contributo prestado à governação, gestão de risco e processos de controlo, conformidade com as leis aplicáveis, regulamentos e normas governamentais e da atividade, eficácia das atividades de melhoria contínua e adoção das melhores práticas e, medida em que a atividade de auditoria interna acrescenta valor e contribui para a melhoria da organização.

Figura 9 – Relação da hipótese 2 com as questões de investigação



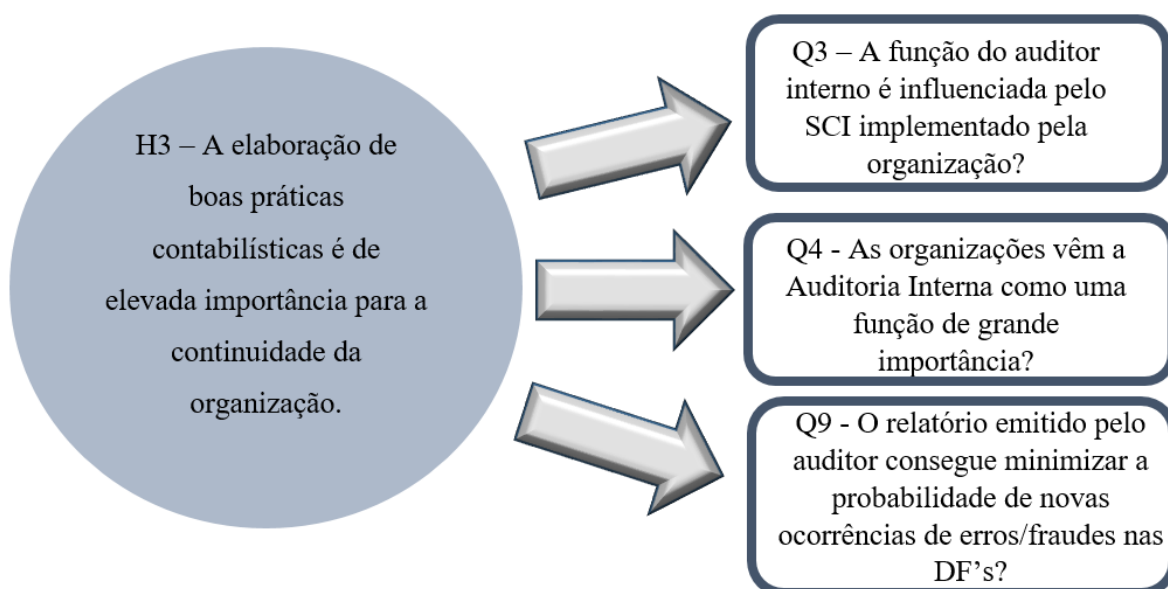
Fonte: Elaboração Própria, 2016

A auditoria interna é considerada importante para a organização por ser uma atividade de suporte à Administração na perspectiva de acrescentar valor à organização nela inserida. A melhoria da administração depende de um bom funcionamento da auditoria interna, pois quanto melhor for o funcionamento mais credibilidade terão as sugestões feitas por ela. Para tal, o auditor tem de obedecer a uma série de normas e princípios considerados pelo IIA como os pilares para a estrutura da profissão, como forma de aumentar a uniformização das tarefas e aumentar a qualidade e a credibilidade da função de auditoria interna, muitas vezes encarada com desconfiança devido ao seu carácter mais detetivo. A Auditoria Interna, através das suas atividades de trabalho, serve à administração como meio de identificação de que todos os procedimentos internos e políticas definidas pela organização, assim como os sistemas contabilísticos e de controlo interno, estão efetivamente a ser seguidos e que as transações realizadas estão refletidas contabilisticamente em concordância com os critérios previamente definidos.

O papel do auditor é muito sensível e de grande impacto na organização onde a auditoria interna decorre assim, como na sociedade e por isso deve evitar a ocorrência de falhas. Para isso terá de se socorrer dos procedimentos mais adequados que o ajudem a emitir opiniões de forma sustentada, nomeadamente sobre o pressuposto da continuidade da organização auditada.

Os auditores internos devem avaliar os fatores de risco e confirmar se existem controlos que possam mitigar o risco de ocorrência de deturpações da verdade devido a fraudes. A fraude e a responsabilidade pela sua deteção e relato estão associadas ao desempenho do auditor.

Figura 10 – Relação da hipótese 3 com as questões de investigação



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Segunda as normas do IIA o auditor interno deverá manter uma atitude de ceticismo profissional, investigar as inconsistências, rever a avaliação prévia dos riscos de distorção material devido a fraude, e avaliar a fiabilidade da prova obtida. A profissão de auditoria interna continua a ser

valorizada pelos seus utilizadores e devem ser implementadas melhorias relativamente às necessidades dos utilizadores, melhorando a qualidade da auditoria e proporcionando melhores informações.

O controlo interno deve fazer parte das atividades normais de uma organização e, uma das funções do auditor interno é aferir se o SCI é ou não o mais adequado e se é ajustado à organização, para tal deve-se proceder ao levantamento e registo do sistema em uso e daí concluir se o mesmo é ou não o mais adequado. Tendo em atenção que um sistema de controlo adequado deve ter em vista a minimização de erros e irregularidades, a fim de dar resposta atempada, a novas situações que surjam e estejam fora do alcance das organizações, devido, quer a fatores organizacionais, quer a fatores de mercado. Os responsáveis do sistema de controlo interno devem procurar novas formas de conciliar e prever situações de inadaptabilidade, devendo a estrutura estar dotada de procedimentos e políticas de antecipação de riscos, de forma a minimizar as consequências e otimizar a performance.

Depois de terminado e emitido o relatório final, o auditor deverá focar a sua preocupação no acompanhamento e monitorização da implementação das recomendações, só assim poderá garantir que o seu trabalho irá produzir os efeitos desejados e é a única forma que tem ao seu alcance de tentar minimizar a probabilidade de ocorrência de novas fraudes.

A execução de uma auditoria interna com independência, visa promover a confiança dos investidores nas demonstrações financeiras e, conseqüentemente na continuidade da organização.

6. Definição das Variáveis

Segundo Lakatos e Marconi (1999, p.31)

“Ao colocar o problema e a hipótese, deve ser feita também a indicação das variáveis dependentes e independentes. Elas devem ser definidas com clareza e objetividade e de forma operacional. Todas as variáveis que possam interferir ou afetar o objeto em estudo devem ser não só levadas em consideração, mas também devidamente controladas para impedir o comprometimento ou risco de invalidar a pesquisa”.

Polit e Hungler (1995, p. 374) definem variável como sendo a “*característica ou atributo de uma pessoa ou objeto que varia na população estudada*”. “*É um parâmetro ao qual valores numéricos são atribuídos*” (Fortin, 1999, p.36).

Segundo Fortin (1999) existem dois tipos de variáveis frequentemente apresentados, as variáveis independentes e dependentes.

6.1. Variável Dependente

As variáveis dependentes são aquelas que são afetadas ou explicadas pelas variáveis independentes. É, portanto, o resultado dos atos realizados pelo investigador.

Para Fortin (2000, p.37), a variável dependente “*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*”.

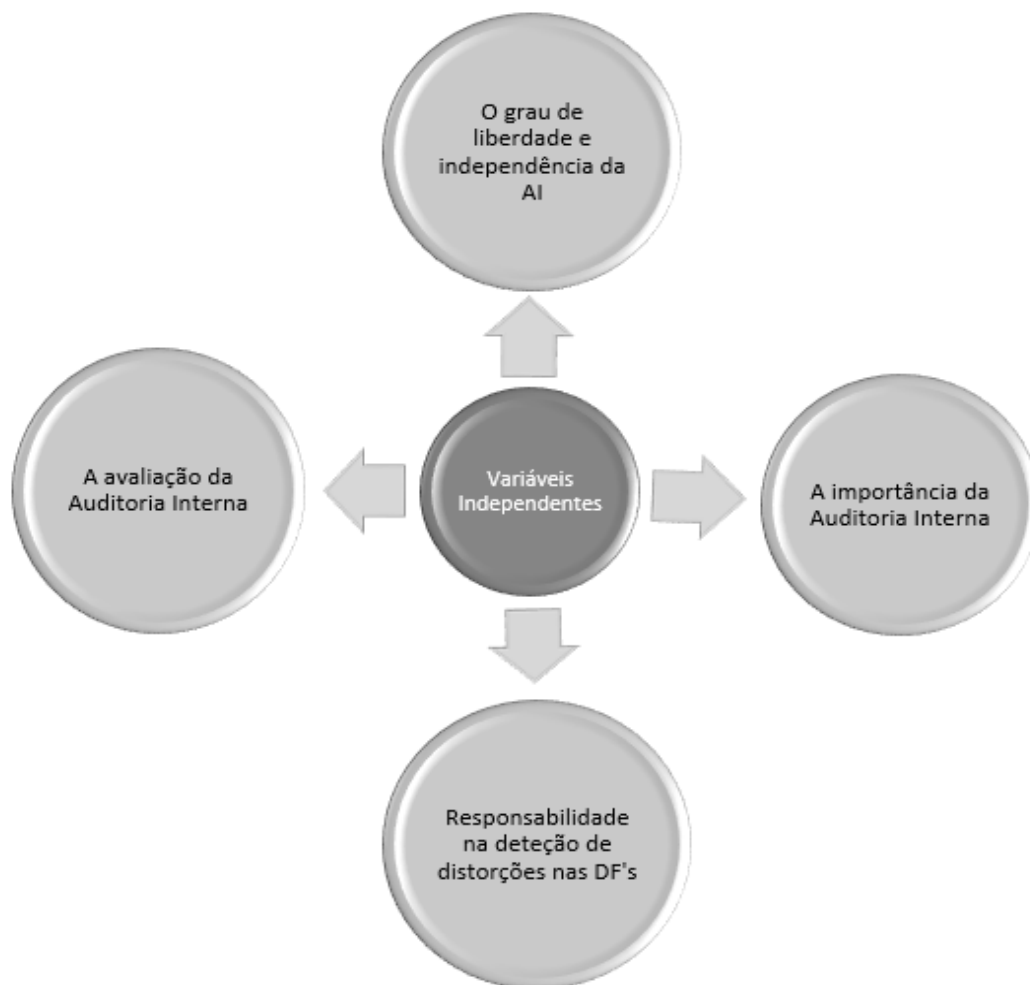
Tendo em conta estes pressupostos teóricos, a variável dependente deste estudo é “O Contributo da Auditoria Interna na elaboração de boas práticas contabilísticas”.

6.2. Variável Independente

A variável Independente é aquela que o investigador trabalha, com o fim de observar o seu efeito sobre a outra, variável dependente. Polit e Hungler (1995, p.373) definem variável independente como “*aquela que é manipulada*”.

No presente trabalho foram consideradas as seguintes variáveis independentes.

Figura 11 – Variáveis independentes



Fonte – Elaboração Própria, 2016

7. Procedimentos Adotados

Fortin (2000, p.40) salienta que “*cabe ao investigador determinar o tipo de instrumento de medida que melhor convém ao objetivo do estudo, às questões de investigação colocadas ou às hipóteses formuladas*”.

Tendo em conta o problema em estudo “O Contributo da Auditoria Interna na Elaboração de Boas Práticas Contabilísticas”, este vai ser enquadrado no domínio da investigação do tipo descritivo-exploratório, quantitativo, qualitativo e transversal.

Este trabalho tem carácter descritivo-exploratório, pois o seu objetivo é descrever ou contextualizar uma situação e, existem à partida poucos conhecimentos sobre o assunto em estudo. Segundo Gil (2002, p.42), a pesquisa exploratória visa “*proporcionar maior familiaridade com o problema, com vista a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses*”. Foi adotado o método quantitativo, para a obtenção de dados quantificáveis e, ainda o método qualitativo para uma melhor compreensão do problema. Com a interligação destas duas abordagens pretendemos fazer uma análise de dados baseada em inquéritos (quantitativo), assim como

utilizar o Estudo de Caso (qualitativo). A recolha dos dados ocorreu num determinado momento, pelo que o estudo tem também um carácter transversal.

Para procedermos à recolha dos dados e, à caracterização da amostra, assim como para conhecermos qual o contributo da auditoria interna na elaboração de boas práticas contabilísticas, optamos pelo uso de um inquérito composto por questões apresentadas por escrito, que permite atingir um grande número de pessoas de diversas localizações geográficas com baixo custo, permitindo o anonimato das respostas. Permite ainda que as pessoas respondam no momento que lhes pareça mais apropriado e não expõe os inquiridos à influência do investigador.

Para a apresentação dos dados recolhidos recorreremos ao uso do programa *Microsoft Office Excel* versão 2013, no que concerne à estatística descritiva. Optamos pelo uso do *Microsoft Office Excel* em vez do recurso a um programa especializado, como o SPSS (*Statistical Package for Social Science for Windows*), dado termos dois inquéritos muito semelhantes, elaborados com questões diretas e com baixo grau de complexidade e pretendermos uma análise simplificada.

De seguida iremos complementar estes dados com informação das 200 organizações que constituem a população, nomeadamente a apresentação de informação sobre se estas organizações possuem ou não departamento de Auditoria Interna e procederemos ainda à análise dos relatórios de gestão das organizações que apresentem maior volume de negócios por cada setor de atividade, procurando nesses relatórios informações acerca da atividade de auditoria interna, caso exista, dos sistemas de controlo interno implementados e acerca da fiabilidade do reporte financeiro.

8. População e Amostra

A realização do presente estudo, tem por base o universo³ das “500 Maiores & Melhores Empresas” (adiante designadas como organizações) a atuarem no mercado português durante o ano de 2014, publicadas numa edição especial da Revista Exame durante o ano de 2015. Dentro do universo das 500 organizações, foram selecionadas 200 organizações de acordo com o indicador do Valor Acrescentado Bruto por Vendas⁴ (valor expresso em %), as quais constituem a nossa população⁵ alvo. Este indicador foi utilizado para que limitasse o favorecimento das organizações de maior dimensão, uma vez que utilizar apenas o critério Valor Acrescentado Bruto⁶, em valores absolutos, iria favorecer as organizações que apresentam maior volume de negócios em detrimento das que possuem um menor volume de negócios, e as quais também pretendemos analisar (Anexo 2). Após a utilização deste critério é possível observar que a amostra é apenas constituída por grandes entidades, as quais representam vários setores de

³ Por universo entende-se o conjunto de unidades com características comuns.

⁴ VAB/Vendas mede o contributo da organização para a economia por cada euro vendido.

⁵ Por população entende-se o conjunto de todos os objetos cuja(s) característica(s) pretendemos estudar.

⁶ VAB é a soma das vendas totais, trabalhos para a própria organização, variação de produções, subsídios destinados à exploração e receitas suplementares, menos os consumos intermédios.

atividade (Apêndice V). Comparando a população das 200 organizações com o universo das 500 organizações constatamos que apenas se perde 2 setores de atividade, o comércio de veículos automóveis e a distribuição alimentar (Anexo 3).

A amostra⁷ em estudo é constituída pelos Órgãos de Gestão e pelos Auditores Internos que responderam ao inquérito apresentado no ponto seguinte e que assim se constituirão o objeto de estudo. É de referir que das 200 organizações que constituem a população, apenas obtivemos resposta de 20 Órgãos de Gestão (10% da população) e de 49 Auditores Internos.

9. Elaboração dos Inquéritos

Após a fase metodológica deste estudo, procedemos à construção de dois inquéritos. Deste modo, foram elaborados dois inquéritos semelhantes, com o intuito de confrontar as respostas dos dois grupos inquiridos, sendo um deles dirigido aos órgãos de gestão e o outro dirigido aos auditores internos (adiante designados como AudI).

Estes inquéritos encontram-se estruturados em duas partes: uma destinada ao conhecimento das características da atividade de auditoria interna, posicionamento e dimensão da organização e outra destinada a avaliar o papel da atividade da auditoria interna perante as práticas contabilísticas. O inquérito dirigido aos Órgãos de Gestão é constituído no total por 19 questões, as quais são comuns ao inquérito dirigido aos auditores internos, que para além destas 19 questões possui uma outra questão que devido ao seu carácter mais técnico, decidimos fazê-la apenas aos AudI, a questão em causa é “O responsável pela Auditoria Interna desenvolve e mantém um Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento (QAIP)?”, perfazendo um total de 20 questões.

Procuramos que os inquéritos fossem breves, para que fossem obtidos melhores resultados. Não é solicitada a identificação pessoal da pessoa ou organização a responder para que esses não fiquem inibidos nas suas respostas.

Os inquéritos para os OG foram enviados por *e-mail*, onde constava uma pequena apresentação e o *link* que direcionava os inquiridos para a plataforma onde o inquérito estava disponível de forma *on-line*, mais precisamente, o *Google Drive*. Para as organizações que não disponibilizavam *e-mail*, o *link* do inquérito foi enviado diretamente através dos formulários para pedidos de informação, reclamações ou sugestões que as organizações disponibilizam nos seus sites.

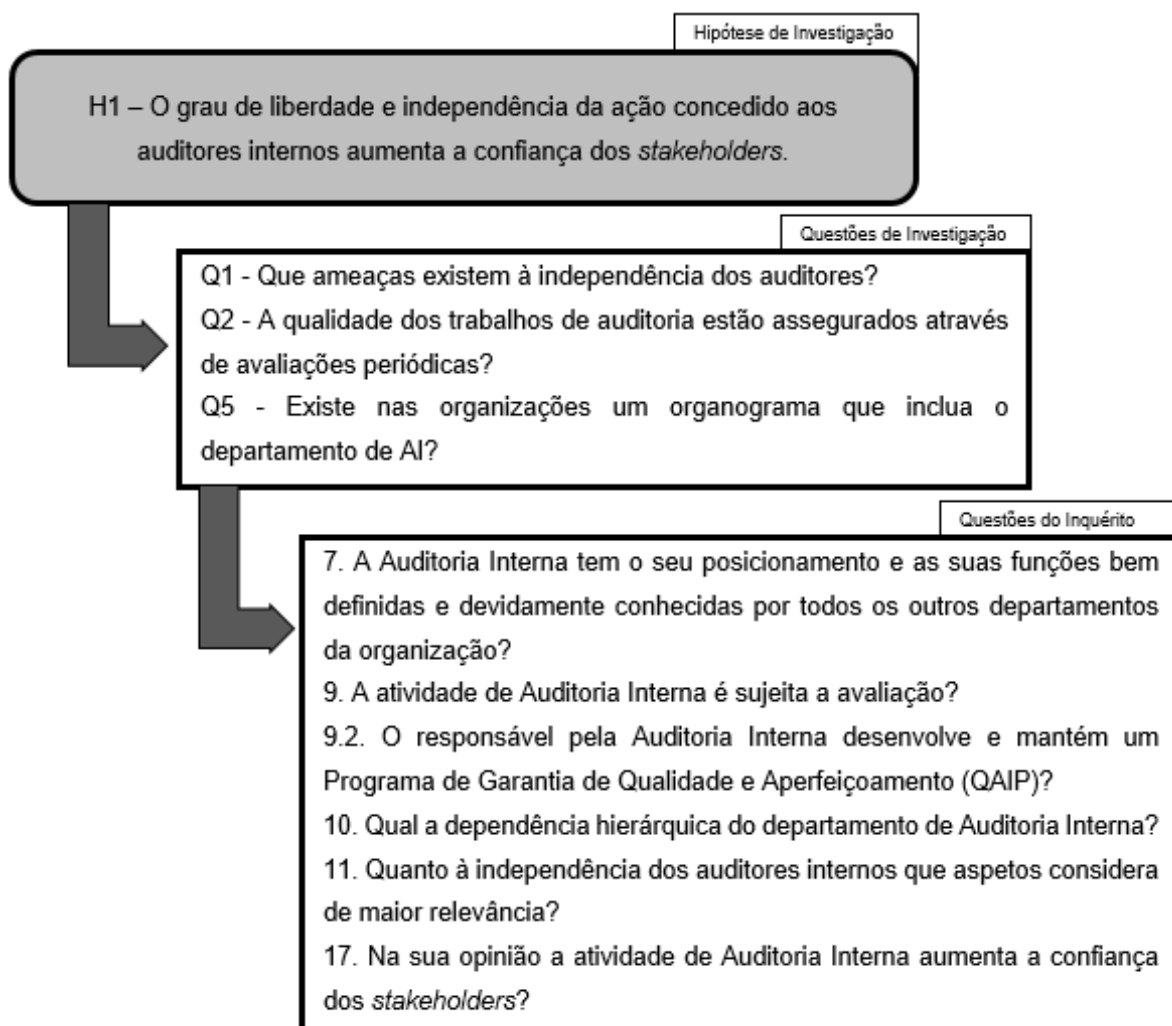
Os inquéritos dos AudI, foram disponibilizados na página *on-line* do IPAI - Instituto Português de Auditores Internos⁸, que à semelhança do que acontecia com os OG os remetia através de uma hiperligação para o *Google Drive*.

⁷ Designa-se por amostra o subconjunto finito da população.

⁸ O IPAI é uma associação profissional criada em Portugal a 17 de Fevereiro de 1992, sem fins lucrativos. É reconhecido pelo IIA como o seu *standards (Chapter)* nº 253. O IPAI representa em Portugal o IIA e a profissão de auditor interno, para o que promove a associação de todos os profissionais e estudiosos de auditoria interna nas organizações, sejam elas privadas ou públicas.

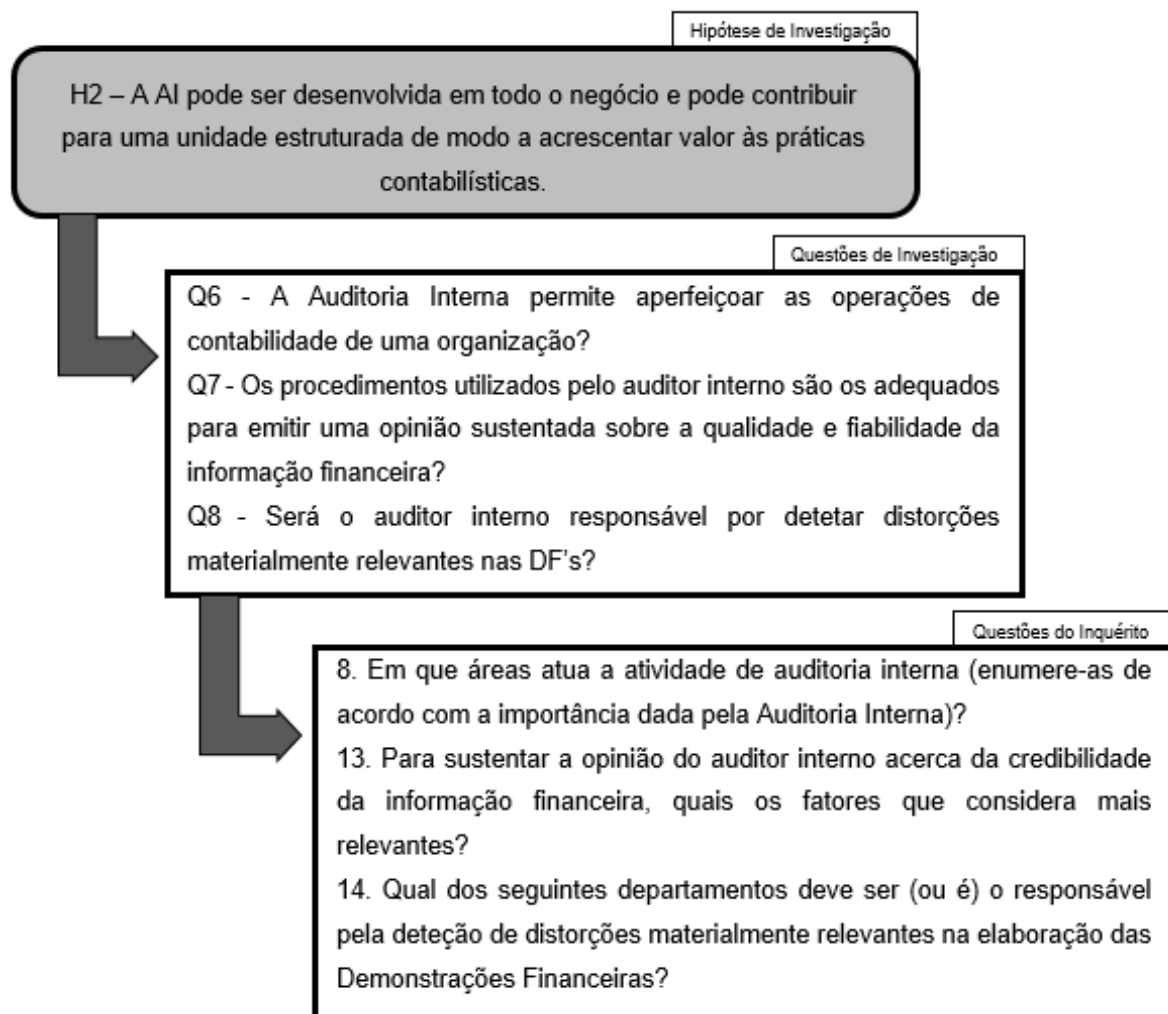
A sua elaboração atendeu às hipóteses de análise definidas no ponto anterior a partir das quais foram desenhadas as questões a serem colocadas através do inquérito.

Figura 12 – Relação entre a hipótese 1, as questões de investigação e as questões do inquérito



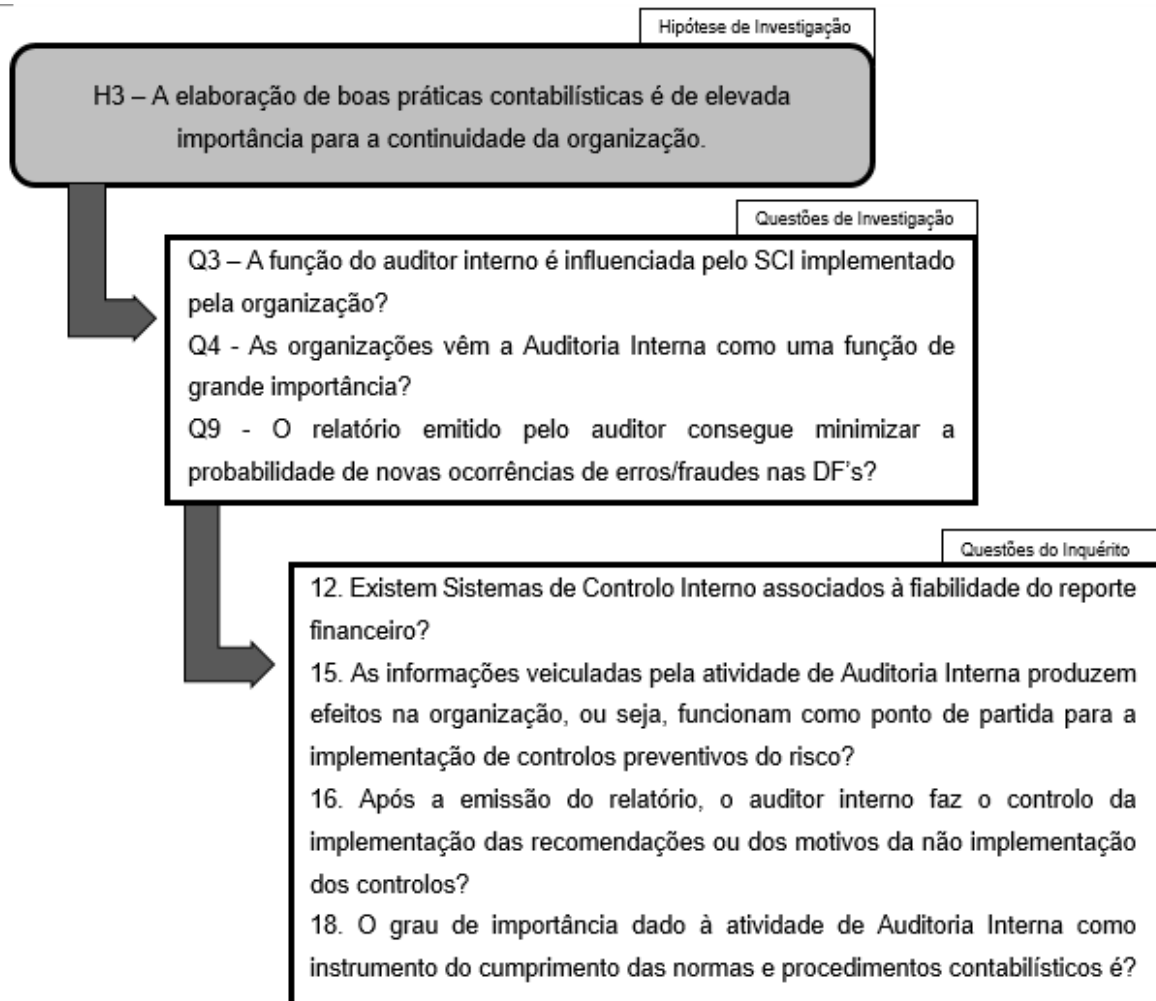
Fonte: Elaboração Própria, 2016

Figura 13 – Relação entre a hipótese 2, as questões de investigação e as questões do inquérito



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Figura 14 – Relação entre a hipótese 3, as questões de investigação e as questões do inquérito



Fonte: Elaboração Própria, 2016

No capítulo seguinte irão ser apresentados na forma de gráficos e tabelas, os dados obtidos através da aplicação dos inquéritos, assim como uma breve interpretação aos respetivos resultados por cada questão colocada. E para finalizar procederemos ainda à discussão dos resultados obtidos para cada das três hipóteses de análise deste estudo.

Capítulo III – Apresentação, Interpretação e Discussão dos Resultados

1. Apresentação e Interpretação dos Resultados

No presente capítulo pretendemos dar a conhecer os resultados obtidos, em função da informação recolhida e cujo instrumento utilizado foi o inquérito. A sua aplicação, como referido anteriormente, incidiu sobre uma amostra de 49 Auditores Internos e sobre 20 Órgãos de Gestão. Paralelamente, procede-se à interpretação desses resultados. Para a apresentação da informação obtida, recorreremos ao uso de quadros e gráficos, de modo a permitir uma melhor análise e interpretação da informação.

1.1. Estatística Descritiva

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

1.1.1. Inquérito dos Auditores Internos

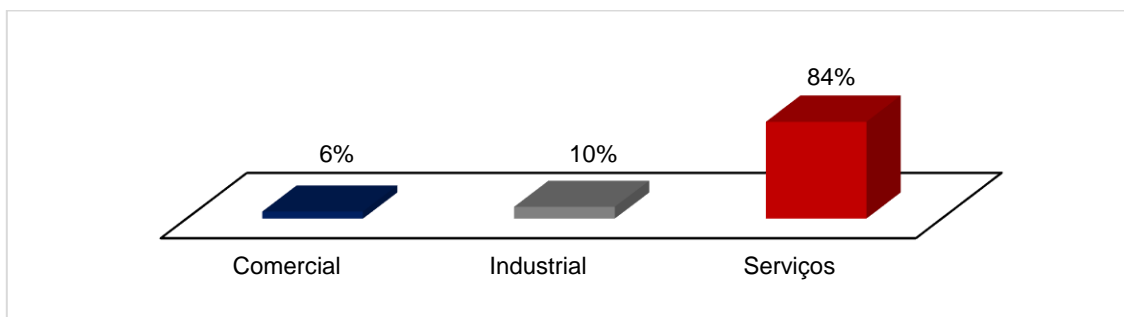
1.1.1.1. Caracterização das Organizações

Nesta primeira fase do estudo pretendemos fazer uma caracterização das organizações inquiridas. Esta caracterização é o ponto de partida para o desenrolar deste estudo, bem como para os diversos desdobramentos e análises.

Ramo de Atividade

Um aspeto tido em consideração foram as áreas de atividade das organizações dos auditores internos inquiridos. Decidimos fazer um desdobramento simplificado pelas seguintes atividades: comercial, industrial e serviços.

Gráfico 1 – Ramo de atividade, de acordo com os AudI (Questão 1)



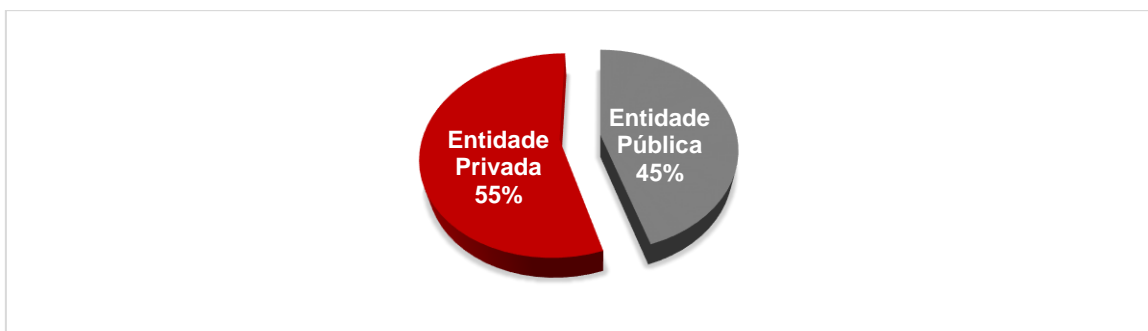
Fonte: Elaboração Própria, 2016

A atividade de serviços é a que tem maior expressão na amostra (n=41). Em termos percentuais esta representa 84% do total da amostra. Atingindo as organizações industriais um peso de 10% (5 em termos absolutos) e apenas 6% (3 em termos absolutos) corresponde a organizações comerciais.

Tipo de Entidade

Nesta amostra de 49 organizações, existem dois tipos de entidades: as entidades públicas e as entidades privadas.

Gráfico 2 – Tipo de entidade, de acordo com os AudI (Questão 2)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Relativamente aos resultados obtidos, verificamos que a maioria da amostra corresponde a entidades privadas, ou seja, 27 são entidades privadas e apenas 22 são entidades públicas. A nível percentual verifica-se que as entidades privadas têm um peso ligeiramente superior face às entidades públicas. Assim, 55% são privadas e as restantes 45% são públicas.

Dimensão das Organizações

Para a dimensão das organizações optamos por utilizar dois critérios. O volume de negócios e o número de funcionários. Deste modo a faturação foi subdividida, em inferior a 5 mil euros, uma segunda categoria entre 5 mil e 10 mil euros e, uma terceira categoria superior a 15 mil euros. A subdivisão quanto ao número de empregados teve a seguinte forma, inferior a 25 trabalhadores, entre 25 e 50 trabalhadores e mais de 50 trabalhadores.

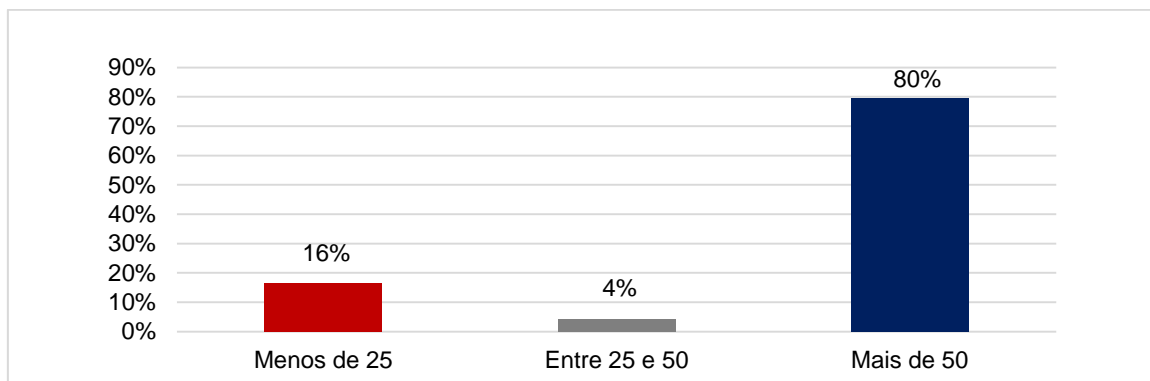
Tabela 9 – Volume de negócios/número de funcionários, de acordo com os Audl

Volume de Negócios	Nº de Funcionários			Total	%
	Menos de 25	Entre 25 e 50	Mais de 50		
Inferior a 5 mil euros	2	0	0	2	4%
Entre 5 mil e 10 mil euros	2	1	3	6	12%
Superior a 10 mil euros	4	1	36	41	84%
Total	8	2	39	49	100%
%	16%	4%	80%	100%	100%

Fonte: Elaboração Própria, 2016

Através da tabela está representado, o volume de negócios repartido por número de funcionários. Facilmente se conclui, que é notória a diferença entre as organizações com volume de negócios superior a 10 mil euros e mais de 50 funcionários face às restantes, apresentando estas um total de 36 respostas.

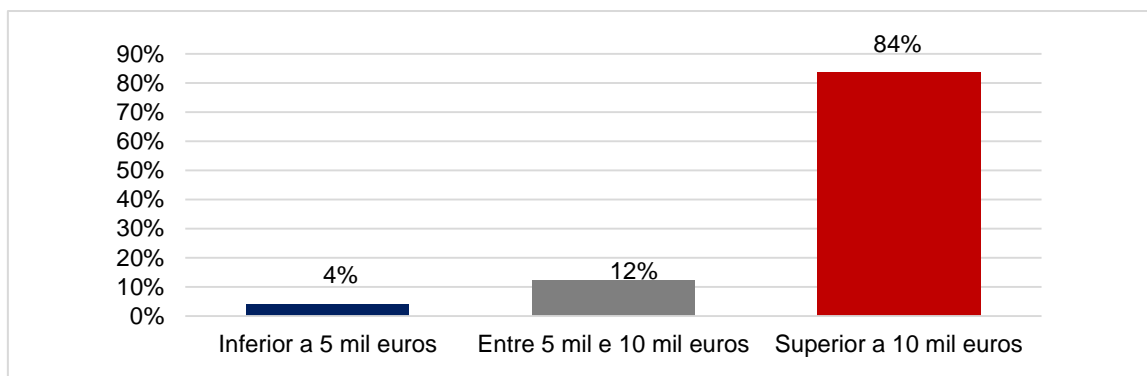
Gráfico 3 – Número de funcionários, de acordo com os Audl (Questão 3)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Na questão 3, relativamente ao número de funcionários, 80% dos inquiridos (n=39) refere que a organização é constituída por mais de 50 funcionários. Seguidamente, com cerca de 16% (n=8) temos as organizações com menos de 25 funcionários. E, com apenas 4% (n=2) estão as organizações com número de funcionários entre 25 e 50.

Gráfico 4 – Distribuição do volume de negócios, de acordo com os Audl (Questão 4)



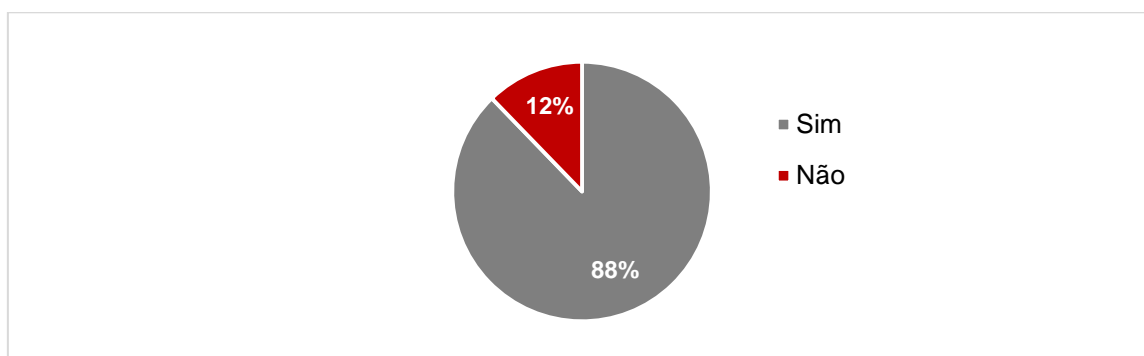
Fonte: Elaboração Própria, 2016

Na amostra obtida, concluímos que a maioria das organizações tem um volume de negócios superior a 10 mil euros. Numa amostra de 49 organizações, 41 têm um volume de negócios superior a 10 mil euros, o que significa a nível percentual 84% da amostra. Entre os 5 e os 10 mil euros, encontramos 6 organizações com um peso percentual de 12% e, abaixo dos 5 mil existem apenas 2 organizações, 4% da amostra.

Departamento de Auditoria Interna

As organizações que constituem a amostra foram questionadas acerca da existência do Departamento de Auditoria Interna - DAI. E, no caso das organizações que responderam afirmativamente a esta questão, procuramos saber quantos auditores constituíam o respetivo departamento.

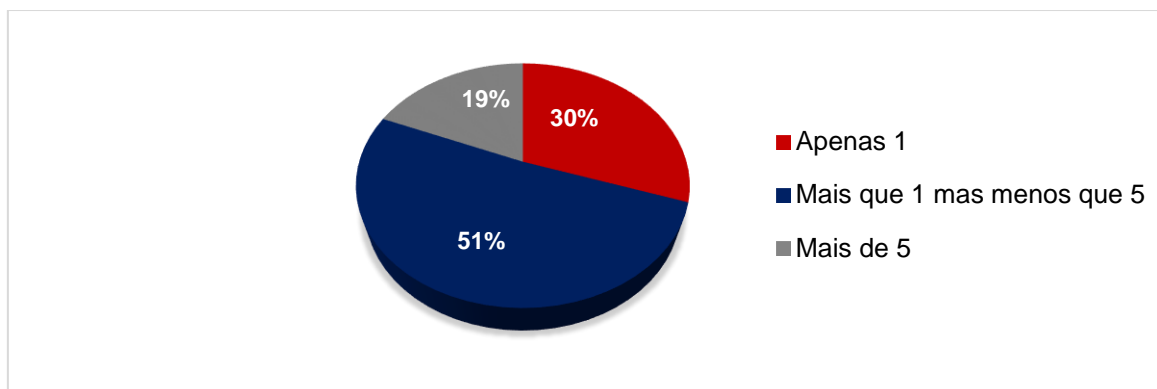
Gráfico 5 – Existência do departamento de AI na estrutura organizacional, de acordo com os Audl (Questão 5)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Conforme se pode observar pelo gráfico, verificamos que a maioria da amostra responde afirmativamente à questão colocada, isto é, 88% (43 auditores internos) afirmam que a estrutura organizacional contempla a atividade de auditoria interna. No entanto, apuramos que 6 dos sujeitos da amostra (12%) responderam negativamente à questão.

Gráfico 6 – Número de auditores internos que compõem o departamento de AI, de acordo com os AudI (Questão 6)



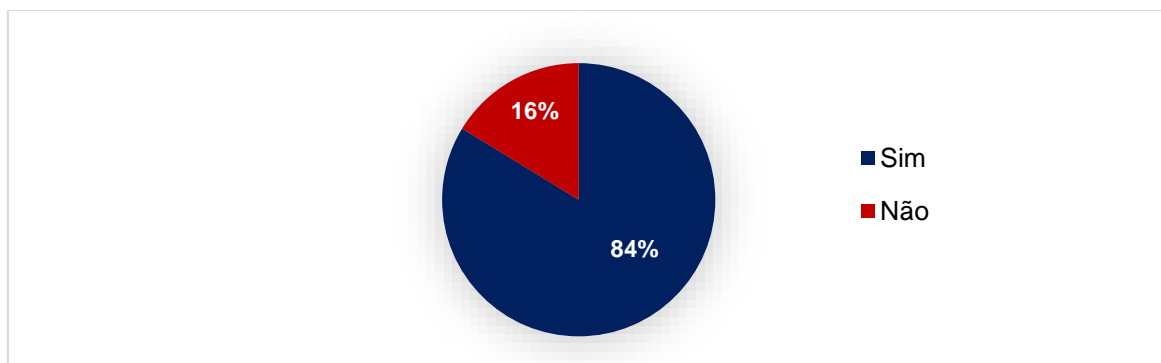
Fonte: Elaboração Própria, 2016

Das 43 estruturas organizacionais que possuem departamento de auditoria interna, a maioria situa-se no intervalo de 1 a 5 auditores, constituindo 51% da totalidade da amostra (n=22). Posteriormente surgem as organizações que apresentam um único auditor, com uma percentagem de 30%, o equivalente a 13 sujeitos da amostra, sendo que a menor percentagem de respostas foi realizada por 8 organizações, com um peso de 19% e diz respeito aos departamentos que apresentam mais de 5 auditores.

1.1.1.2. O Contributo da Auditoria Interna

Neste grupo do inquérito procuramos saber qual o contributo da auditoria interna na elaboração de boas práticas contabilísticas.

Gráfico 7 – Conhecimento do DAI pelos outros departamentos, de acordo com os AudI (Questão 7)

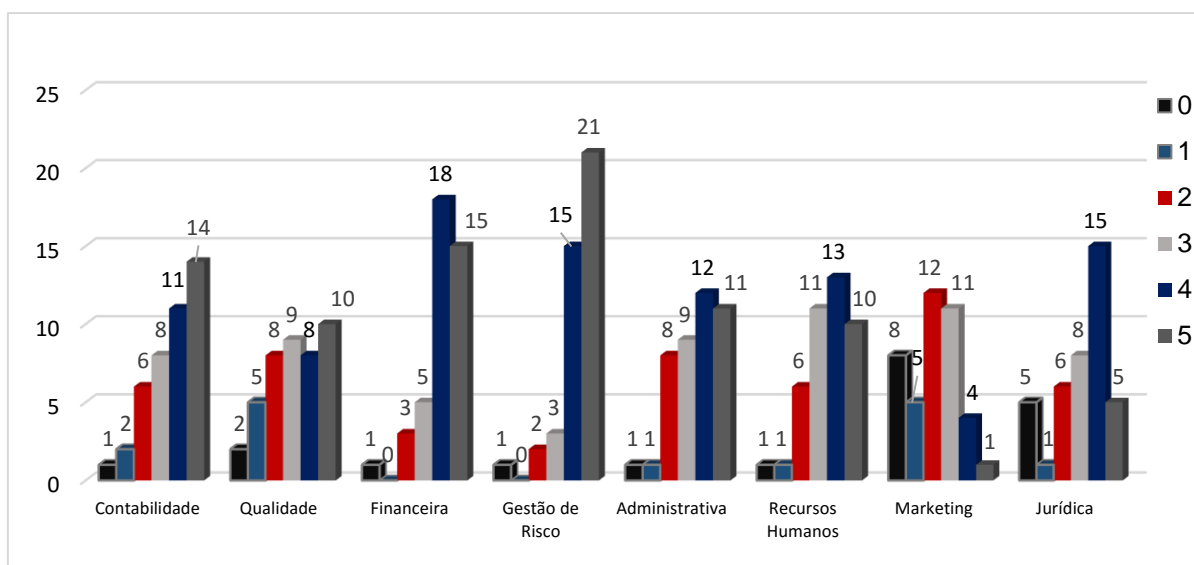


Fonte: Elaboração Própria, 2016

Segundo o gráfico, podemos verificar que a maioria dos auditores internos respondeu afirmativamente à questão, ou seja, 84% (n=36) afirma que a auditoria interna tem o seu posicionamento e as suas funções bem definidas e devidamente conhecidas por todos os outros

departamentos da organização, sendo que apenas 16% dos auditores internos (n=7) revelou não existir o devido conhecimento do departamento de AI dentro da organização.

Gráfico 8 – Grau de importância da AI nas diversas áreas, de acordo com os AudI (Questão 8)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Tabela 10 – Grau de importância da AI nas diversas áreas, de acordo com os AudI (Questão 8)

Grau de Importância	Contabilidade	Qualidade	Financeira	Gestão de Risco	Administrativa	Recursos Humanos	Marketing	Jurídica
0	1	2	1	1	1	1	8	5
1	2	5	0	0	1	1	5	1
2	6	8	3	2	8	6	12	6
3	8	9	5	3	9	11	11	8
4	11	8	18	15	12	13	4	15
5	14	10	15	21	11	10	1	5

Fonte: Elaboração Própria, 2016

A questão 8 não é de resposta obrigatória, pelo que nem todos os inquiridos responderam. Nesta questão pretendemos avaliar o grau de importância da AI nas seguintes áreas: Contabilidade, Qualidade, Financeira, Gestão de Risco, Administrativa, Recursos Humanos, Marketing e Jurídica.

Na área da Contabilidade, temos em destaque o grau de importância 5, com 14 respostas, a seguir surge o grau 4 com 11 respostas, depois temos o grau 3 com 8 respostas, o grau 2 com 6 respostas, o grau 1 com 2 respostas e por fim o grau 0 com apenas 1 resposta.

No que diz respeito à Qualidade, o grau que mais obteve respostas foi o grau 5, com 10 respostas, seguidamente aparece o grau 3 com 9 respostas, logo de seguida com uma igualdade

de 8 respostas temos o grau 4 e o 2, o grau 5 foi escolhido por 5 auditores e para terminar temos 2 auditores a não atribuir importância a esta área.

Na parte Financeira, 18 auditores internos atribuíram o grau de importância 4, 15 auditores elegeram esta área como bastante importante, atribuindo o grau mais elevado, depois surge o grau 3 com 5 respostas, o grau 2 com 3 respostas e em último o grau 0 com apenas 1 resposta, não tendo o grau 1 obtido nenhuma resposta.

Quanto à Gestão de Risco, temos com 21 respostas o grau 5, com 15 respostas o grau 4, com 3 respostas surge o grau 3, com 2 respostas o grau 2, o grau 1 não teve nenhuma resposta e com 1 resposta está o grau zero.

A área Administrativa foi classificada com o grau 4, através de 12 respostas, o grau acima teve 11 respostas, o grau 3 teve 9 respostas, o grau 2 teve 8 respostas e com uma igualdade de 1 resposta surge o grau com menor importância- 1 e o grau sem importância- 0.

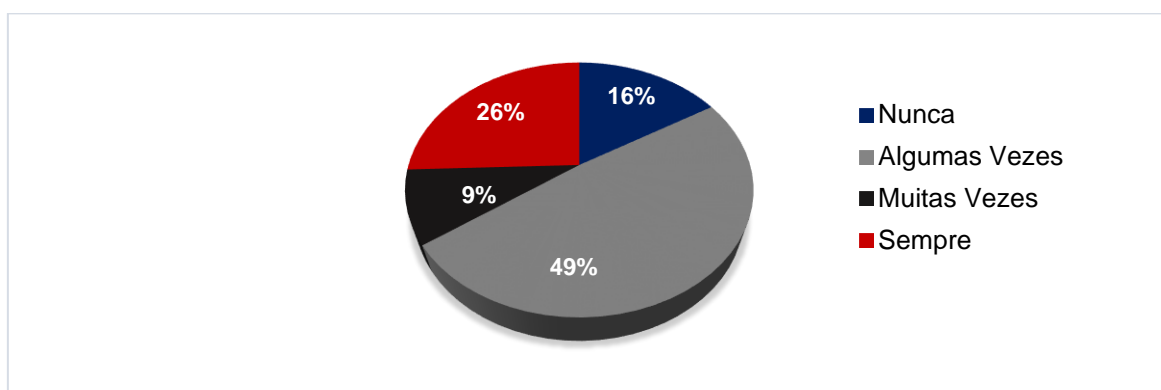
Os Recursos Humanos têm o grau 4 com 13 respostas, depois em segundo lugar aparece o grau 5 com 10 respostas, em terceiro vem o grau 3 com 11 respostas, a seguir está o grau 2 com 6 respostas e, em último estão o grau 1 e 0 com 1 resposta.

Marketing foi a área à qual foi atribuída menos importância, tendo a maioria dos auditores atribuído apenas uma importância de 2 graus, ou seja, teve 12 respostas, o grau 3 teve 11 respostas, 8 auditores não atribuíram nenhuma importância a esta área, 5 respostas foram para o grau 1, 4 respostas para o grau 4 e o grau 5 teve apenas 1 resposta.

A última área, nomeadamente a Jurídica, tem um grau de importância 4 com 15 respostas, o grau 3 com 8 respostas, o grau 2 com respostas de 6 auditores, empatados a 5 respostas surge o grau 5 e o 0 e, com apenas 1 resposta surge o grau 1.

A título de conclusão, podemos dizer que a área mais importante, ou seja, a área cujo grau 5 obteve mais respostas, foi a Gestão de Risco, seguida da área Financeira e só depois é que surge a Contabilidade.

Gráfico 9 – Avaliação da AI, de acordo com os AudI (Questão 9)

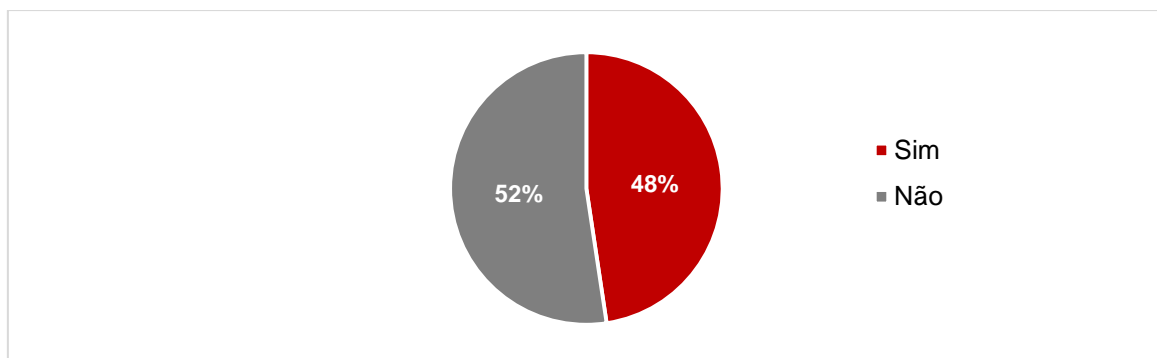


Fonte: Elaboração Própria, 2016

No que concerne à avaliação da própria auditoria interna, constatamos que a maioria dos sujeitos da amostra, 49% (n=21), indica que a atividade de auditoria interna é sujeita algumas vezes a avaliação, seguindo-se com 26% (n=11) aqueles que confirmam que esta avaliação se sucede

sempre, logo depois com 16%, temos 7 auditores internos que dizem que esta avaliação nunca ocorre e, por fim com apenas 4 respostas e um peso percentual de 9% vemos que auditoria é avaliada muitas vezes.

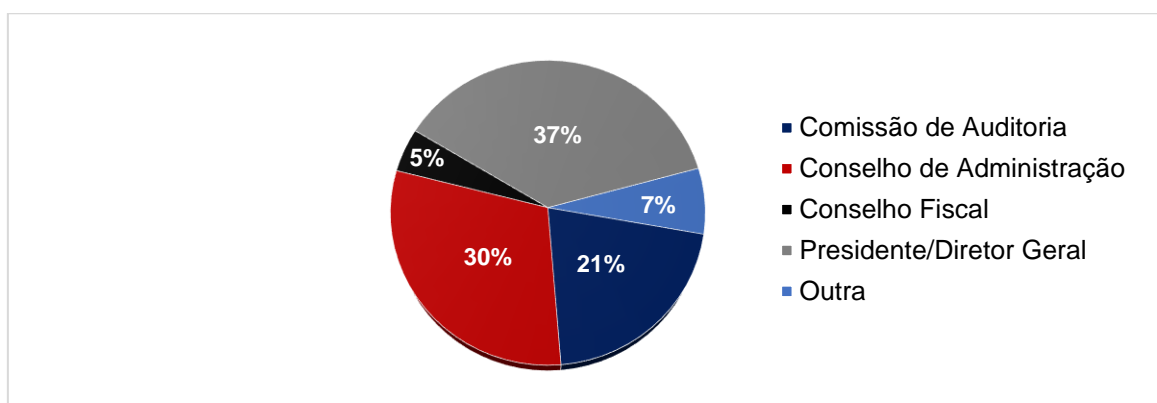
Gráfico 10 – Programa de garantia de qualidade e aperfeiçoamento (QAIP), de acordo com os Audl (Questão 9.2)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Quanto à questão sobre o responsável da auditoria interna desenvolver e manter um programa de garantia de qualidade e aperfeiçoamento (QAIP), salientamos que existe pouca disparidade nas repostas. Sendo que 52% das respostas dos sujeitos da amostra (n=22) recaíram sobre a inexistência desse programa, tendo os restantes 20 inquiridos, com uma percentagem de 48% realçado a existência desse programa de qualidade.

Gráfico 11 – Dependência hierárquica do departamento de auditoria interna, de acordo com os Audl (Questão 10)

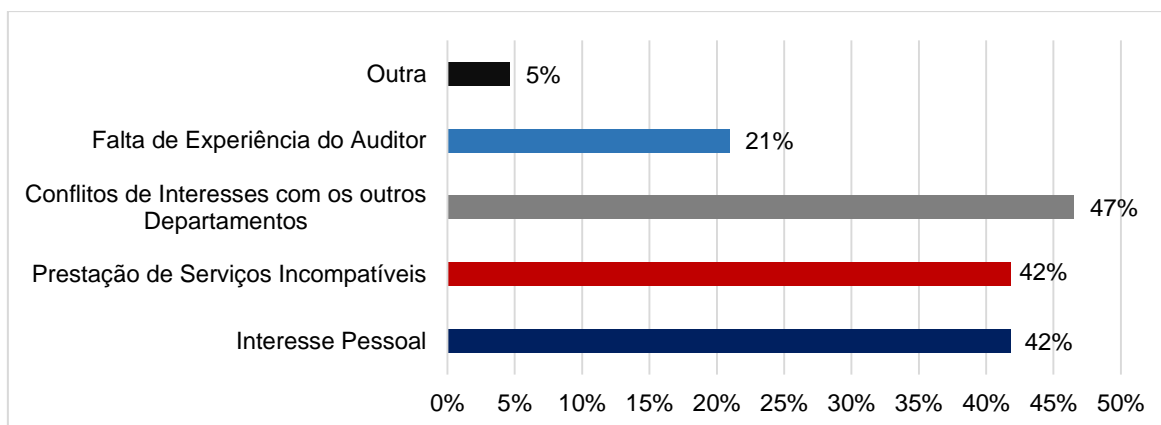


Fonte: Elaboração Própria, 2016

Os resultados apresentados no gráfico anterior revelam que a maioria dos sujeitos da amostra têm como superior hierárquico o Presidente ou Diretor Geral (n=16;37%), seguindo-se os que referiram que a atividade de auditoria interna se subordina hierarquicamente ao Conselho de Administração, representando 30% da amostra (n=13). Surge depois com 21% de respostas (n=9), a Comissão de Auditoria como responsável hierárquico pela auditoria interna. Apenas 5%

dos auditores (n=2) escolheram a opção do Conselho Fiscal. E, salientamos ainda que 3 auditores internos, o equivalente a 7% da amostra, escolheram outros departamentos que não os mencionados nas opções de resposta apresentadas, sendo eles: o Presidente do Conselho de Administração=CEO, o Administrador Executivo e o Reitor.

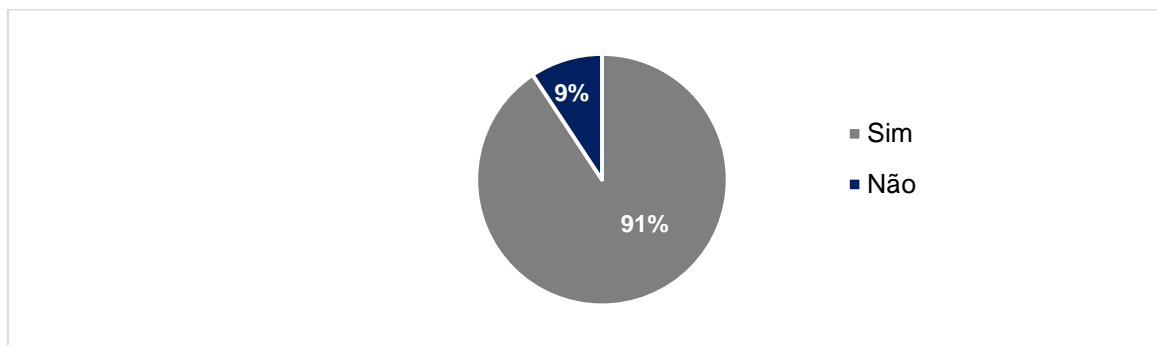
Gráfico 12 – Aspectos que afetam a independência dos auditores internos, de acordo com os Audl (Questão 11)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Como se verifica pelo gráfico anterior, relativamente às ameaças à independência dos auditores internos, os inquiridos consideram ser de maior relevância o conflito de interesses com os outros departamentos. Em termos percentuais esta ameaça representa 47% do total da amostra (n=20). Seguidamente com 42% (n=18) surge a prestação de serviços incompatíveis e o interesse pessoal. A falta de experiência do auditor, enquanto ameaça à independência obteve 9 respostas (21%). E por último com apenas 5% (2 respostas), surge a opção “outras” ameaças que não as indicadas, sendo que um auditor não especificou qual a ameaça e outro indicou a falta de apoio da direção.

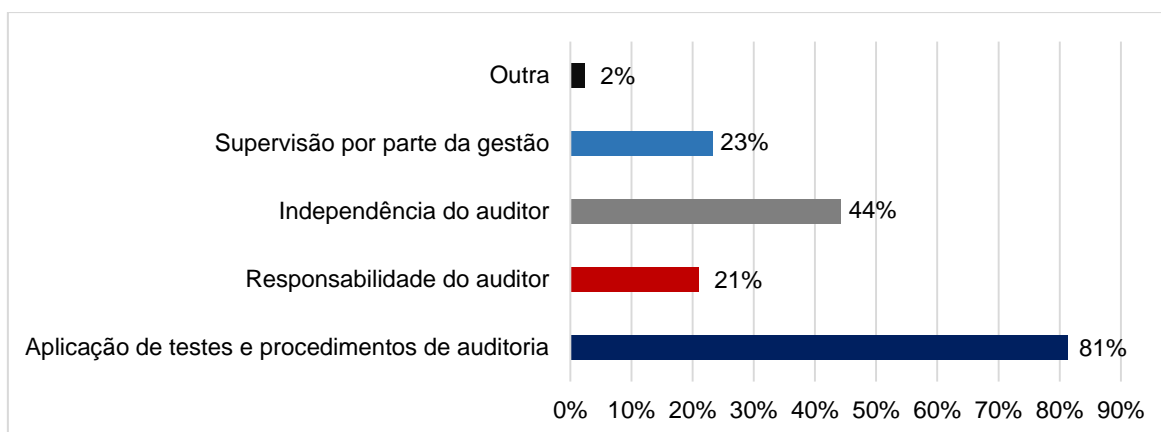
Gráfico 13 – SCI associados à fiabilidade do reporte financeiro, de acordo com os Audl (Questão 12)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Quanto à existência de SCI associados à fiabilidade do reporte financeiro, constatamos que 91% da amostra (n=39) respondeu afirmativamente à questão, sendo que apenas 9% dos auditores internos (n=4) responderam de forma negativa.

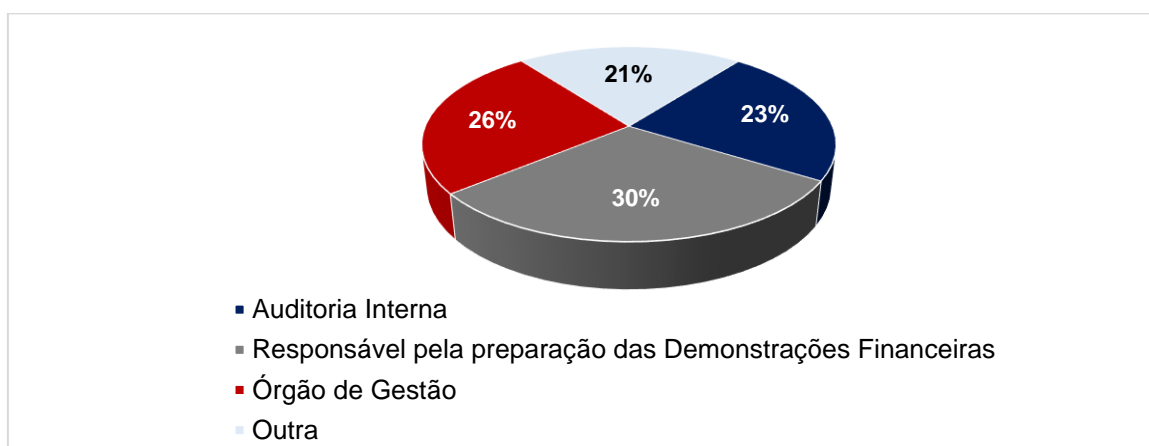
Gráfico 14 – Fatores relevantes para sustentar a opinião do auditor interno acerca da credibilidade da informação financeira, de acordo com os AudI (Questão 13)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Na questão 14, relativamente aos fatores que as organizações consideram mais relevantes para assegurar a credibilidade da informação financeira, 81% dos inquiridos (n=35) considera a aplicação de testes e procedimentos de auditoria como o fator mais relevante. Seguidamente, com cerca de 44% de respostas (n=19) surge a independência do auditor. Com 23% (n=10) temos a supervisão por parte da gestão e a responsabilidade do auditor representa 21% da amostra (n=9). Um auditor, com um peso de apenas 2% da amostra escolheu a opção “outra”, indicando como o resposta: *“O que sustenta a OPINIÃO de um auditor interno são factos, números, testes substantivos... et cetera. Não a aplicação, mas o output desses testes; coisas documentáveis”*.

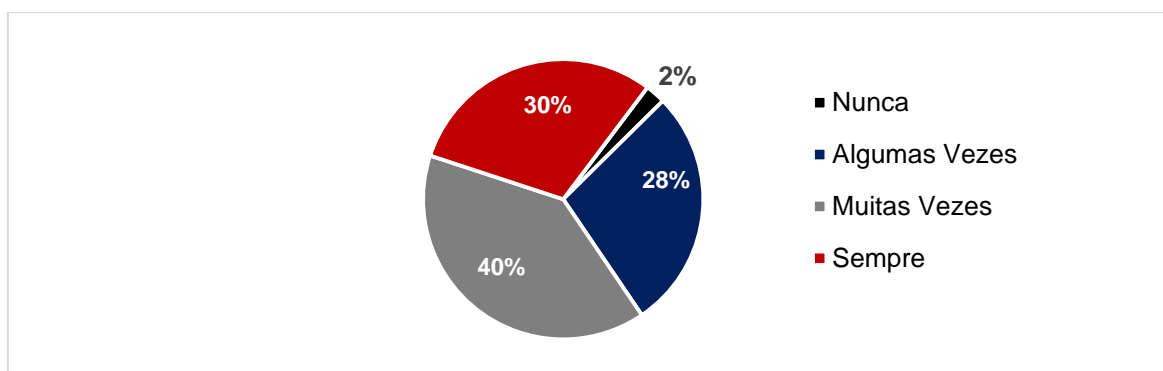
Gráfico 15 – Responsável pela deteção das distorções nas DF's, de acordo com os AudI (Questão 14)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Analisando o gráfico, apuramos que 30% dos sujeitos da amostra (n=13) responderam que o responsável pela deteção das distorções materialmente relevantes nas DF's é o responsável pela preparação das Demonstrações Financeiras. Logo depois com 26% (n=11) temos os auditores internos que revelaram que o responsável é o órgão de gestão, seguindo-se os que afirmam que o responsável é a auditoria Interna, com 23% de respostas (n=10). Por último, salientamos que 9 dos sujeitos da amostra indicaram como responsável outro órgão não mencionado nas alíneas de resposta, nomeadamente, os auditores externos e o ROC (Revisor Oficial de Contas), perfazendo um total de 21% das respostas (n=9).

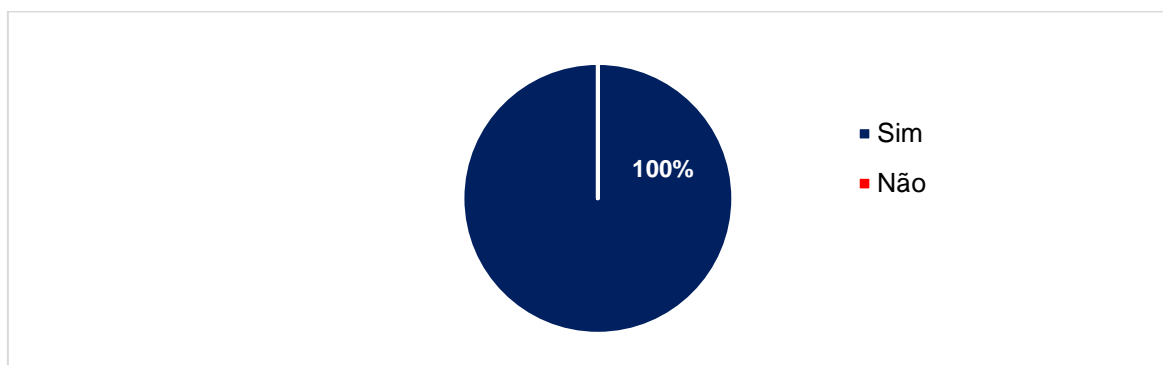
Gráfico 16 – Implementação de controlos preventivos do risco, de acordo com os Audl (Questão 15)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Quanto ao gráfico, podemos afirmar que 40% dos auditores internos (n=17) considera que as informações veiculadas pela atividade de auditoria interna produzem muitas vezes efeitos na organização, ou seja, funcionam como ponto de partida para a implementação de controlos preventivos do risco, enquanto 30% (n=13) considera que essa situação ocorre sempre, 28% (n=12) entende que essa situação ocorre apenas algumas vezes e apenas 2% dos inquiridos, portanto apenas 1 auditor revelou que as informações veiculadas pela atividade de auditoria interna nunca conduzem à implementação de controlos preventivos do risco.

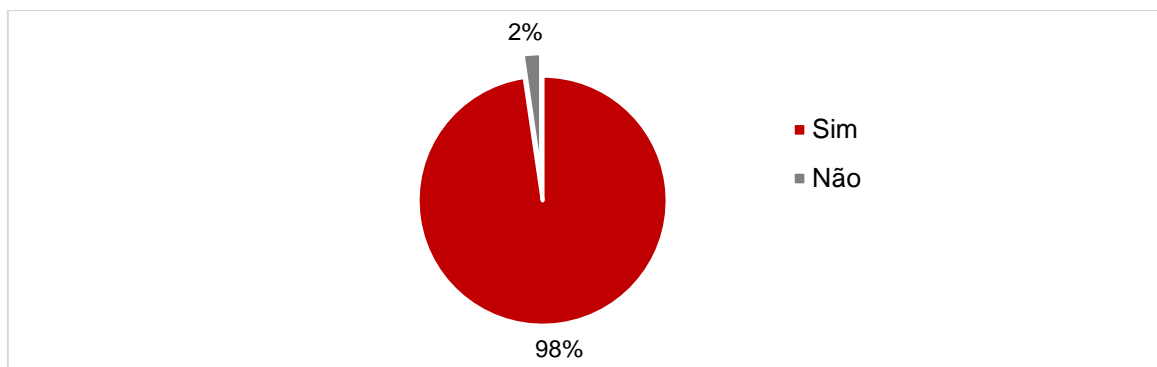
Gráfico 17 – Controlo da implementação das recomendações, de acordo com os Audl (Questão 16)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Através do gráfico anterior podemos concluir que a totalidade dos auditores internos (n=43) entendem que após a emissão do relatório, existe sempre o controlo da implementação das recomendações ou dos motivos da não implementação de tais recomendações.

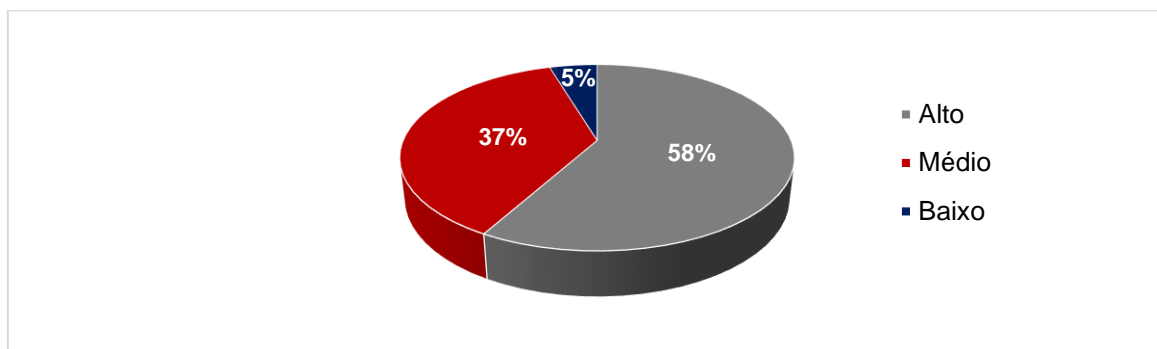
Gráfico 18 – Confiança dos *stakeholders*, de acordo com os Audl (Questão 17)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Grande parte da amostra, 98% (n=42) considera que a atividade de auditoria interna contribui para o aumento das expectativas dos *stakeholders*, conforme se pode analisar no gráfico. E, apenas 1 auditor, o qual corresponde a 2% da mostra afirma que a atividade de auditoria interna não tem influência sobre a confiança dos *stakeholders*.

Gráfico 19 – Importância da auditoria interna nas normas e procedimentos contabilísticos, de acordo com os Audl (Questão 18)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Analisando o gráfico, podemos verificar que 58% dos auditores internos (n=25) entende que a atividade de auditoria interna funciona como um instrumento bastante importante no cumprimento das normas e procedimentos contabilísticos, 37% (n=16) diz que apresenta um grau de importância médio e, 5% (n=2) entende que a AI não é importante no que diz respeito ao cumprimento das normas e procedimentos contabilísticos.

Gráfico 20 – Razão da inexistência do departamento de AI, de acordo com os Audl (Questão 19)



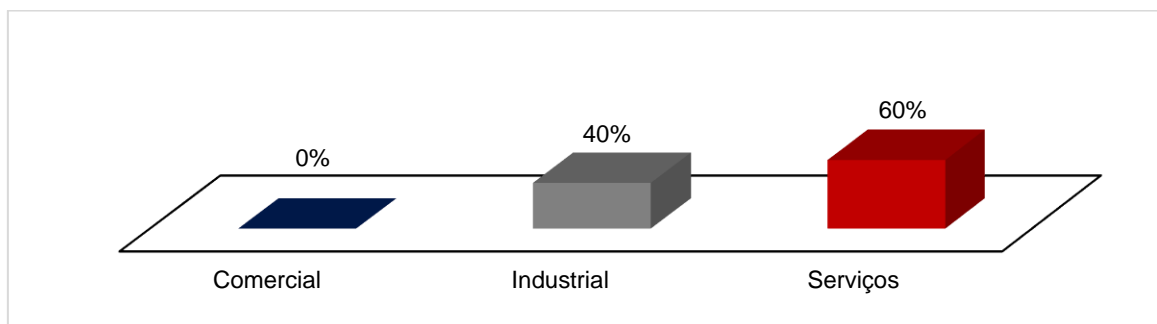
Fonte: Elaboração Própria, 2016

Dos 6 auditores internos que mencionaram a inexistência do departamento de auditoria interna, podemos referir de acordo com os resultados do gráfico anterior, que a maioria dos sujeitos da amostra, ou seja, 67% da amostra (n=4) diz que o motivo de não possuir departamento de auditoria interna se deve ao facto da organização não o considerar importante, seguindo-se com 17% (n=1) os auditores que afirmam que este departamento apresenta um elevado custo para a organização e ainda com 17% da amostra (n=1) temos os auditores que escolheram a opção de resposta aberta, mas sem relevar qual o motivo de tal inexistência.

1.1.2. Inquérito dos Órgãos de Gestão

1.1.2.1. Caracterização das Organizações

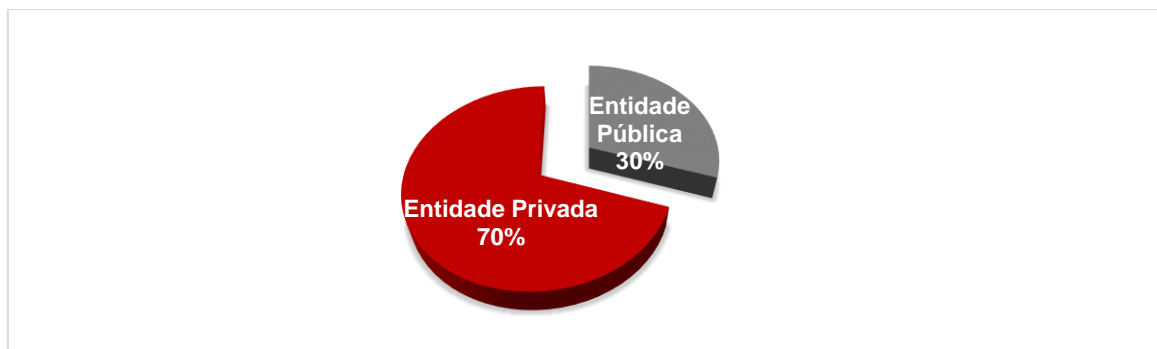
Gráfico 21 – Ramo de atividade, de acordo com os OG (Questão 1)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Nesta amostra estão presentes apenas dois tipos de atividade, a industrial e a de serviços. A atividade com maior expressão é a atividade de serviços com um peso de 60% (12 em termos absolutos), seguida da atividade industrial que representa 40% do total da amostra (8 em termos absolutos).

Gráfico 22 – Tipo de entidade, de acordo com os OG (Questão 2)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

No que diz respeito ao tipo de entidade presente neste inquérito, as entidades privadas são as que apresentam maior expressão, representando mais de metade da amostra. Temos aqui presente 14 entidades privadas e 6 entidades públicas, ou seja, 70% da amostra diz respeito a entidades privadas e os restantes 40% são entidades públicas.

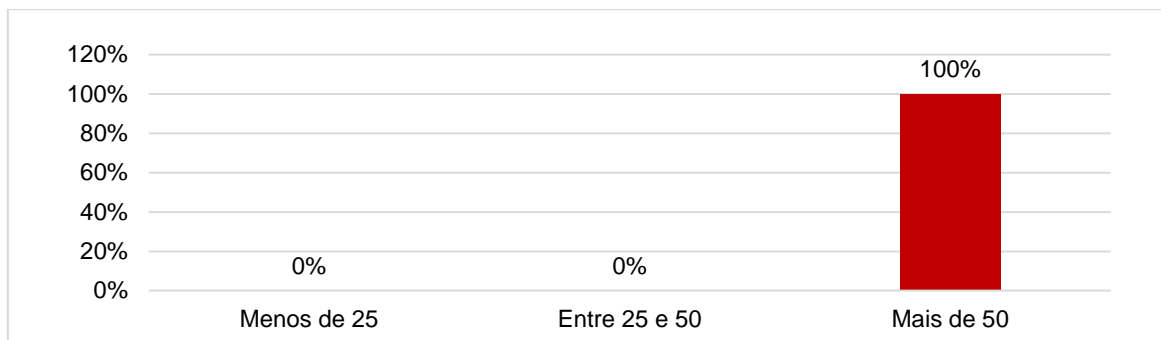
Tabela 11 – Volume de negócios/número de funcionários, de acordo com os OG

Volume de Negócios	Nº de Funcionários			Total	%
	Menos de 25	Entre 25 e 50	Mais de 50		
Inferior a 5 mil euros	0	0	0	0	0%
Entre 5 mil e 10 mil euros	0	0	0	0	0%
Superior a 10 mil euros	0	0	20	20	100%
Total	0	0	20	20	100%
%	0%	0%	100%	100%	100%

Fonte: Elaboração Própria, 2016

Através da tabela com o volume de negócios repartido pelo número de funcionários, concluímos que a totalidade da amostra (n=19) é composta exclusivamente por organizações com volume de negócios superior a 10 mil euros e mais de 50 funcionários.

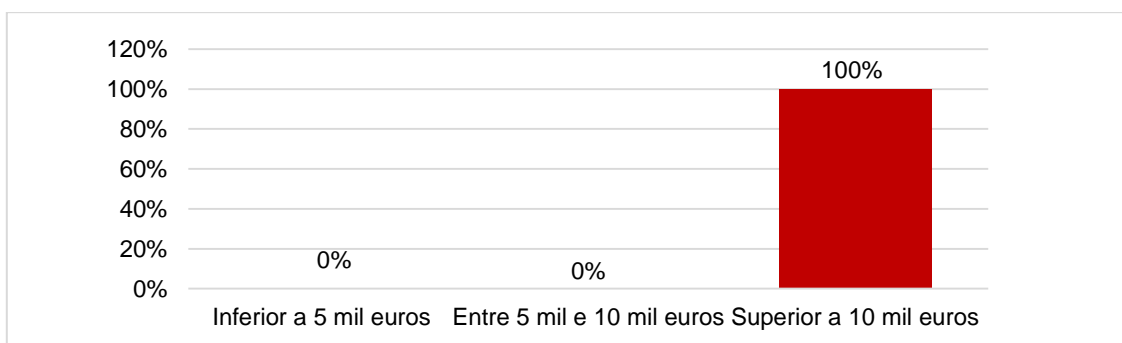
Gráfico 23 – Número de funcionários, de acordo com os OG (Questão 3)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Serve o presente gráfico para mostrar, que a totalidade das organizações (n=19) analisadas neste inquérito são constituídas por mais de 50 funcionários.

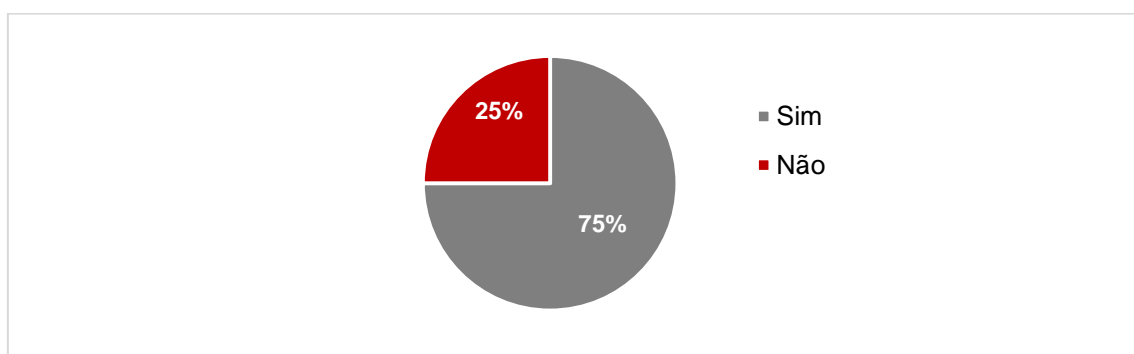
Gráfico 24 – Distribuição do volume de negócios, de acordo com os OG (Questão 4)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Tal como já foi referido, 100% das organizações apresentam volume de negócios superior a 10 mil euros.

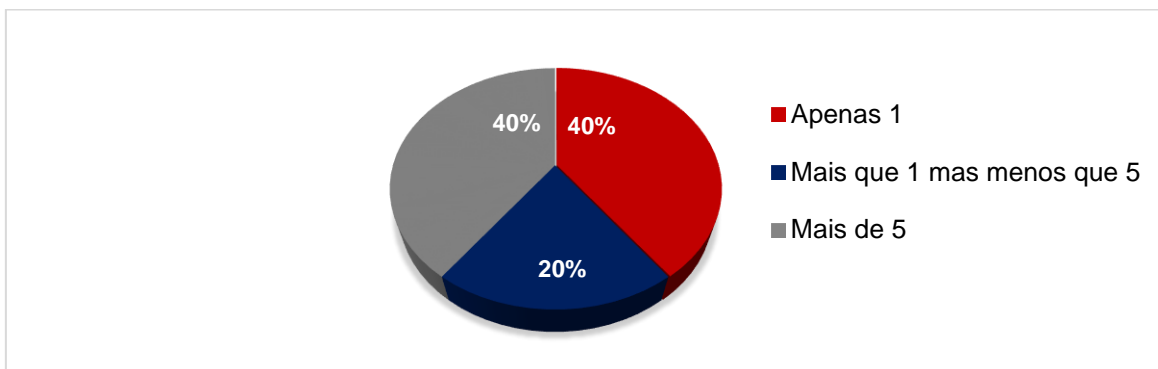
Gráfico 25 – Existência do departamento de AI na estrutura organizacional, de acordo com os OG (Questão 5)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Analisando o gráfico anterior, verificamos que a maioria da amostra responde afirmativamente à questão colocada, isto é, 75% dos órgãos de gestão inquiridos (n=15) afirmam que a estrutura organizacional contempla a atividade de auditoria interna. E, apuramos que apenas 5 dos sujeitos inquiridos, o equivalente a 25% da amostra responderam negativamente à questão.

Gráfico 26 – Número de auditores internos que compõem o departamento de AI, de acordo com os OG (Questão 6)



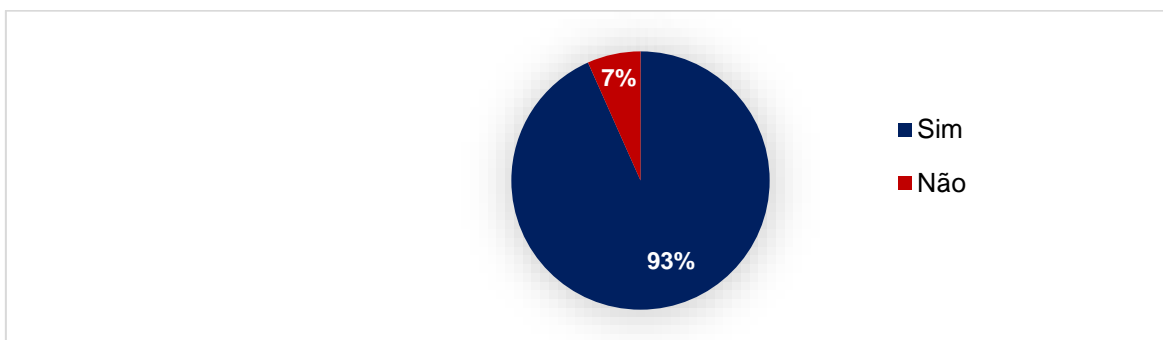
Fonte: Elaboração Própria, 2016

Segundo o gráfico, com uma igualdade de 40%, temos 6 organizações que têm departamentos de Auditoria Interna com apenas 1 auditor e outros 6 departamentos que funcionam com mais de 5 auditores. Enquanto as restantes 3 organizações (20%) têm mais que 1 mas menos que 5 auditores internos.

1.1.2.2. O Contributo da Auditoria Interna

Tal como no inquérito dirigido aos auditores internos, neste dirigido aos órgãos de gestão procuramos saber qual a sua opinião sobre o papel que a auditoria interna assume na elaboração de boas práticas contabilísticas.

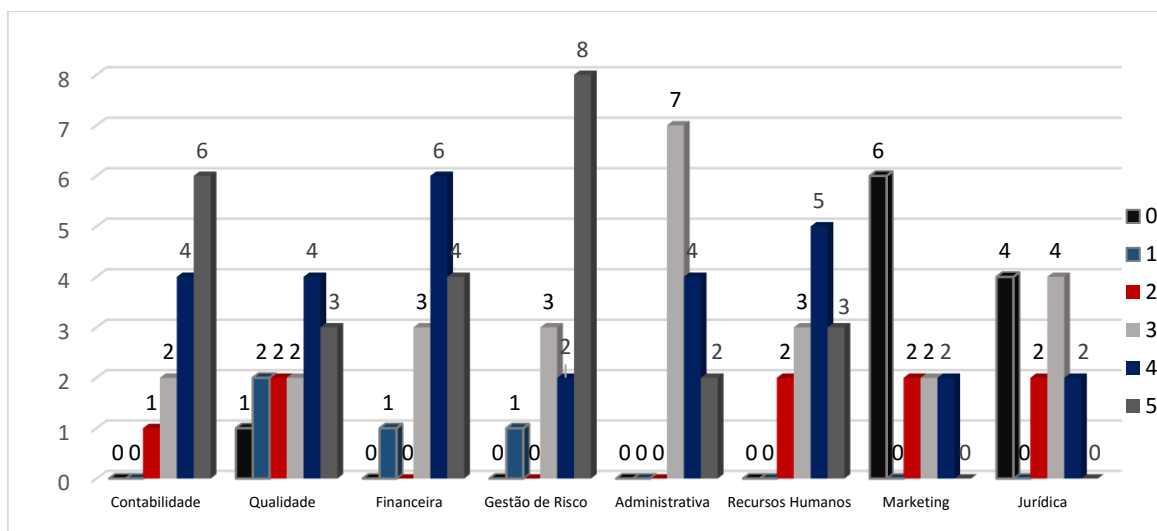
Gráfico 27 – Conhecimento do DAI pelos outros departamentos, de acordo com os OG (Questão 7)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Relativamente à questão 7, a maioria dos órgãos de gestão, 93% (n=14) referem que a organização tem conhecimento sobre as funções da auditoria interna e apenas 7% da amostra, ou seja, um único órgão de gestão nega a posse desse conhecimento pelos restantes departamentos da organização.

Gráfico 28 – Grau de importância da AI nas diversas áreas, de acordo com os OG (Questão 8)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Tabela 12 – Grau de importância da AI nas diversas áreas, de acordo com os OG (Questão 8)

Grau de Importância	Contabilidade	Qualidade	Financeira	Gestão de Risco	Administrativa	Recursos Humanos	Marketing	Jurídica
0	0	1	0	0	0	0	6	4
1	0	2	1	1	0	0	0	0
2	1	2	0	0	0	2	2	2
3	2	2	3	3	7	3	2	4
4	4	4	6	2	4	5	2	2
5	6	3	4	8	2	3	0	0

Fonte: Elaboração Própria, 2016

Tal como no inquérito dos Auditores Internos, a questão 8 não é de resposta obrigatória, pelo que nem todos os órgãos de gestão responderam.

Na área da Contabilidade, temos em destaque o grau de importância 5, com 6 respostas, a seguir surge o grau 4 com 4 respostas, depois temos o grau 3 com 2 respostas e, por fim o grau 2 com apenas 1 resposta. Destacamos o facto, de nenhum órgão de gestão ter atribuído um grau de importância abaixo de 2.

No que diz respeito à Qualidade, o grau com mais respostas foi o grau 4, com 4 respostas, seguidamente aparece o grau 5 com 3 respostas, depois com uma igualdade de 2 respostas temos o grau 3, 2 e 1 e, para terminar temos 1 órgão de gestão a não atribuir qualquer importância a esta área.

Na parte Financeira, 6 órgãos de gestão atribuíram o grau de importância 4, 4 órgãos de gestão elegeram esta área como bastante importante, atribuindo o grau mais elevado, o grau 5, depois surge o grau 3 com 3 respostas e, em último o grau 1 com apenas 1 resposta, não tendo o grau 2 e 0 obtido nenhuma resposta.

Quanto à Gestão de Risco, temos com 8 respostas o grau 5, com 3 respostas o grau 3, com 2 respostas o grau 4 e, com apenas 1 resposta surge o grau 1. O grau 2 e 0 não tiveram nenhuma resposta.

Na área Administrativa, temos apenas o grau 3 com 7 respostas, o grau 4 com 4 respostas e o grau 5 foi escolhido por 2 órgãos de gestão.

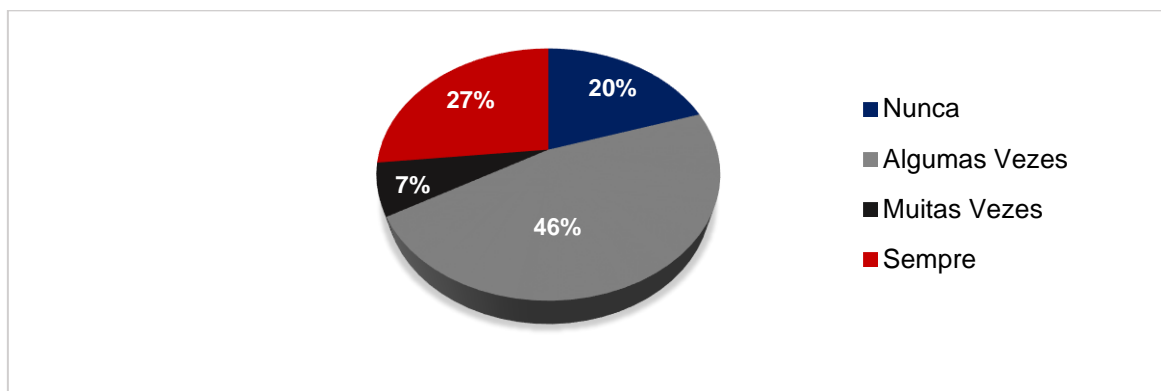
Nos Recursos Humanos temos o grau 4 com 5 respostas, depois com uma igualdade de 3 repostas surge o grau 3 e 5, a seguir está o grau 2 com 2 respostas e não temos mais respostas nesta área.

Marketing foi a área à qual foi atribuída menos importância, tendo a maioria dos órgãos de gestão (n=6) eleito o grau que não atribui nenhuma importância, ou seja o grau 0. Depois em segundo e último lugar temos o grau 2, 3 e 4 com 2 respostas.

A última área, a Jurídica, tem o grau de importância 4 com uma igualdade de 4 respostas e existe depois apenas o grau 2 e 4 com 2 respostas cada um.

Resumindo, podemos dizer que a área mais importante, ou seja, a área cujo grau 5 obteve mais respostas, foi a Gestão de Risco, seguida da Contabilidade.

Gráfico 29 – Avaliação da AI, de acordo com os OG (Questão 9)

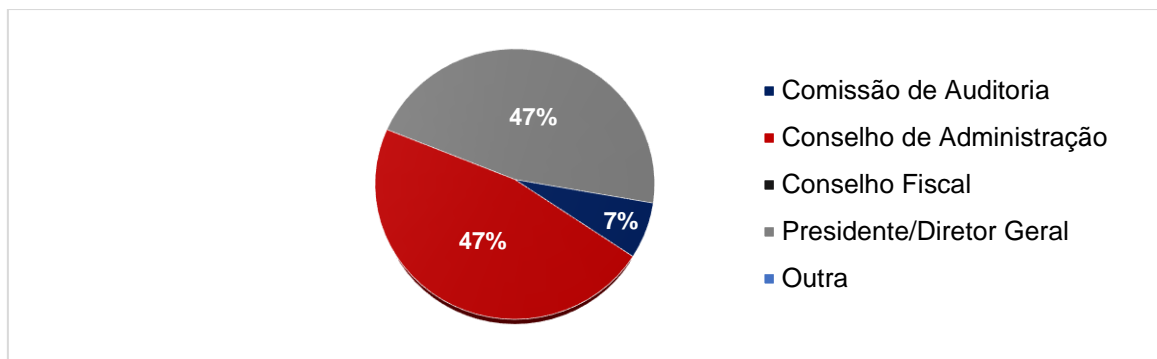


Fonte: Elaboração Própria, 2016

No que diz respeito à avaliação da auditoria interna, constatamos que de acordo com as respostas dos sujeitos da amostra, esta é na maior parte dos casos avaliada apenas algumas vezes. Em termos percentuais esta parcela representa 46% do total da amostra (n=7). Temos 4 órgãos de gestão que afirmam que a atividade de auditoria interna é sempre sujeita a avaliação,

com um peso de 27% da amostra. Logo de seguida com 20% (n=3), surge a opção de que a auditoria interna nunca é avaliada. E por fim, salientamos que apenas 1 órgão de gestão (7%) confirma que a avaliação das funções de auditoria interna é realizada muitas vezes.

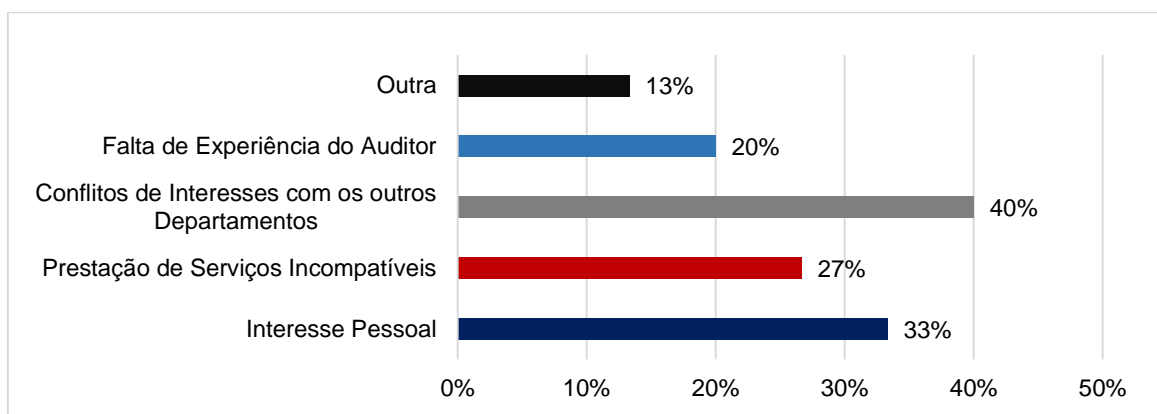
Gráfico 30 – Dependência hierárquica do departamento de auditoria interna, de acordo com os OG (Questão 10)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Analisando o gráfico, apuramos que com uma igualdade de 47% (n=7) são apresentados como superiores hierárquicos o Presidente/Diretor Geral e o Conselho de Administração. Por último, mencionamos que apenas 1 órgão de gestão refere que a AI se subordina hierarquicamente à Comissão de Auditoria (7%).

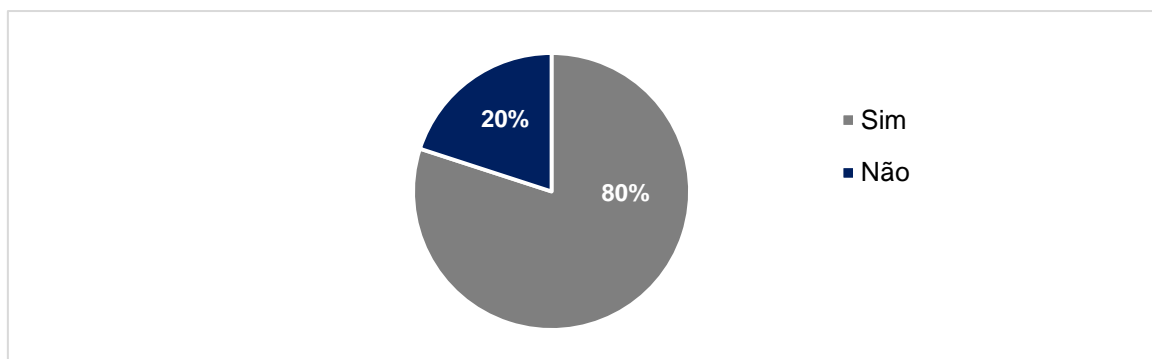
Gráfico 31 – Aspectos que afetam a independência dos auditores internos, de acordo com os OG (Questão 11)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Analisando o gráfico, podemos verificar que 40% dos OG (n=6) entendem que o principal aspeto que põe em causa a independência dos auditores são os conflitos de interesses com os outros departamentos, 33% (n=5) responderam que a principal ameaça é o interesse pessoal, 27% (n=4) consideram a prestação de serviços incompatíveis, 20% (n=3) entendem que a independência do auditor é afetada pela falta de experiência do mesmo, e apenas 2 dos OG (13%) selecionaram outras respostas, tais como: o profissionalismo e a honestidade intelectual.

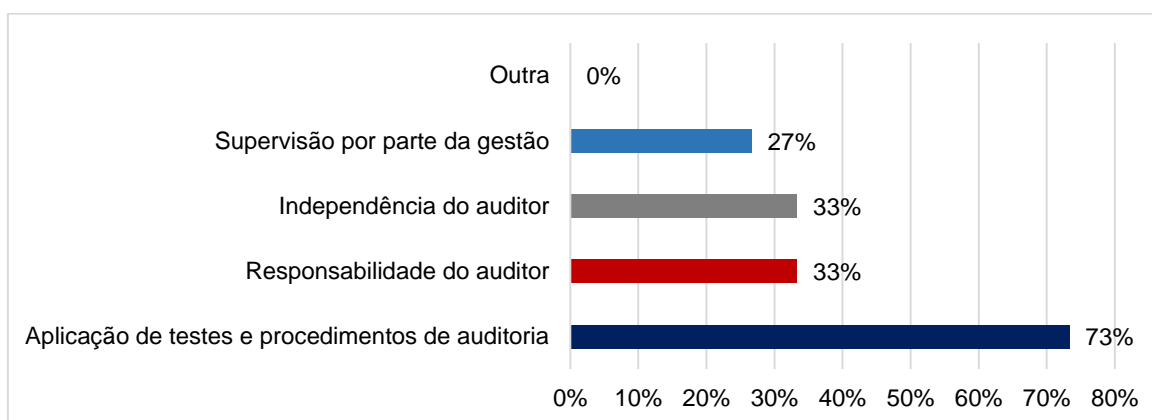
Gráfico 32 – SCI associados à fiabilidade do reporte financeiro, de acordo com os OG (Questão 12)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

De acordo com o gráfico, concluímos que 80% da amostra (n=12) possuem Sistemas de Controlo Interno associados à fiabilidade do reporte financeiro e que apenas 20% (n=3) da amostra não o possui.

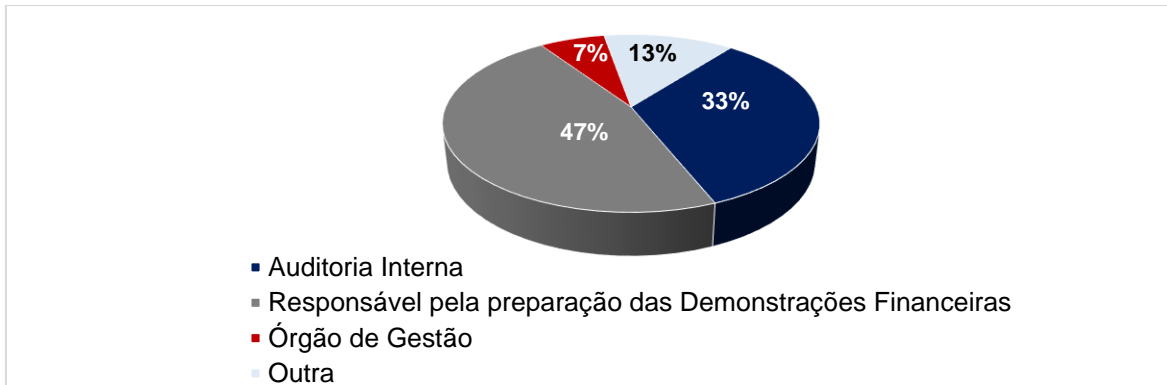
Gráfico 33 – Fatores relevantes para sustentar a opinião do auditor interno acerca da credibilidade da informação financeira, de acordo com os OG (Questão 13)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

No que se refere à credibilidade da informação financeira, apuramos que a maioria dos inquiridos entende que a opinião do auditor interno acerca da informação financeira é sustentada sobretudo pela aplicação de testes e procedimentos de auditoria, representando este fator um total de 73% da amostra (11 respostas em termos absolutos). Posteriormente com igual percentagem de 33% (n=5), os inquiridos referem que a opinião do auditor tanto é sustentada pela responsabilidade como pela independência do auditor. Por fim, com 27% (n=4) surgem os inquiridos que entendem que a credibilidade da opinião do auditor é assegurada mediante supervisão da gestão.

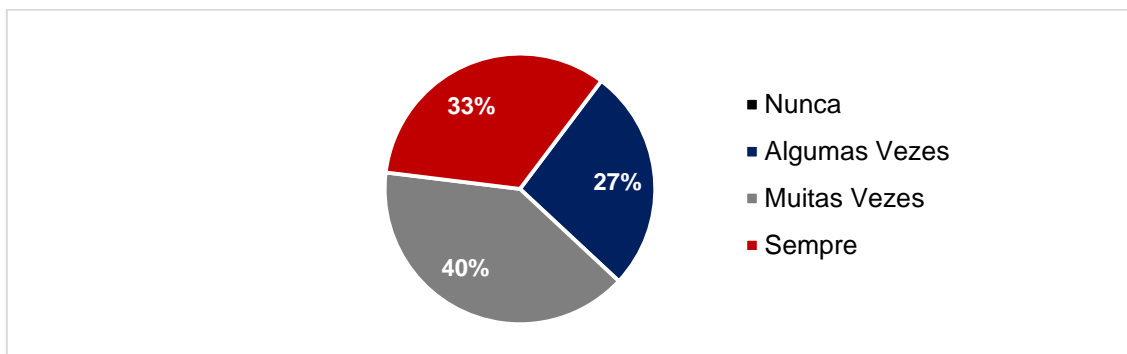
Gráfico 34 – Responsável pela deteção das distorções nas DF's, de acordo com os OG (Questão 14)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

No que diz respeito ao responsável pela deteção das distorções materialmente relevantes nas DF's, apuramos que a maioria dos sujeitos da amostra, isto é, 47% dos inquiridos atribuem essa função ao responsável pela preparação das Demonstrações Financeira (n=7), de seguida surgem os que dizem que esta tarefa é atribuída à Auditoria Interna, com 33% de respostas (5 em termos absolutos). Destacamos também que 2 dos inquiridos (13%) indicaram outro organismo, sendo eles: o auditor externo e o departamento de planeamento e controlo de gestão. E, que apenas 1 órgão de gestão referiu ser ele próprio o responsável pela deteção das distorções nas DF's, representando 7% da amostra.

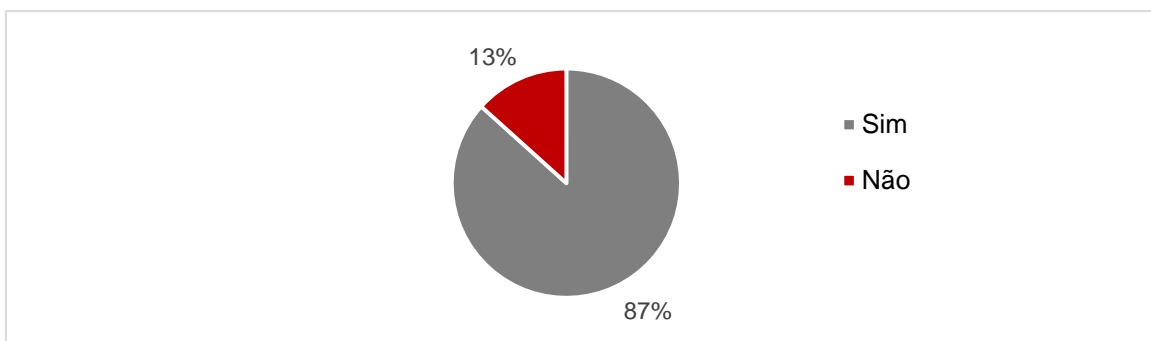
Gráfico 35 – Implementação de controlos preventivos do risco, de acordo com os OG (Questão 15)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Em relação ao gráfico, podemos afirmar que 40% dos inquiridos (n=6) consideram que as informações fornecidas pela AI influenciam muitas vezes o processo de implementação de controlos preventivos do risco, enquanto 33% dos órgãos de gestão (n=5) consideram que essa situação ocorre apenas algumas vezes, e 27% (n=4) entende que essa situação ocorre sempre. E, referenciamos o facto de nenhum dos inquiridos considerar que as informações fornecidas pela AI nunca conduzem à implementação de controlos preventivos do risco.

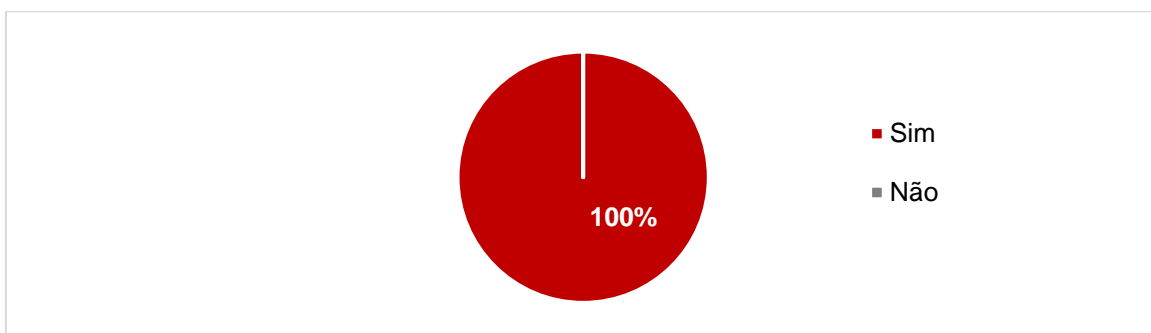
Gráfico 36 – Controlo da implementação das recomendações, de acordo com os OG (Questão 16)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

No que diz respeito ao controlo da implementação das recomendações ou dos motivos da não implementação dos controlos, 87% dos órgãos de gestão (n=13) responderam afirmativamente a esta questão, sendo que os restantes 13% (n=2) responderam de forma contrária, dizendo que após a emissão dos relatórios não existe controlo sobre as recomendações a implementar.

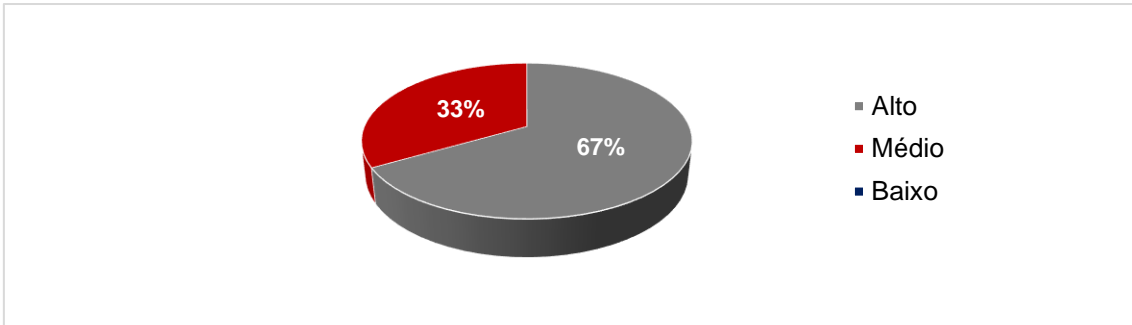
Gráfico 37 – Confiança dos *stakeholders*, de acordo com os OG (Questão 17)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Nesta questão verificamos que a totalidade dos órgãos de gestão inquiridos (n=15) confirmam que a atividade de auditoria interna é uma peça fundamental para aumentar a confiança dos *stakeholders*.

Gráfico 38 – Importância da auditoria interna nas normas e procedimentos contabilísticos, de acordo com os OG (Questão 18)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Quanto à importância da AI, 67% da amostra (n=10) considera que o grau de importância da AI como instrumento de controlo do cumprimento das normas e procedimentos contabilísticos é alto, enquanto 33% (n=5) entende que a AI apresenta apenas um grau de importância médio.

Gráfico 39 – Razão da inexistência do departamento de AI, de acordo com os OG (Questão 19)



Fonte: Elaboração Própria, 2016

Quanto à razão da inexistência do departamento auditoria interna, apuramos que 50% dos órgãos de gestão (n=2) referem que não consideram o departamento importante para a organização, seguindo-se com uma igualdade de 25% (1 em termos absolutos) os que atribuem a razão ao elevado custo do departamento e ainda outro que referiu que essa atividade é desempenhada por uma entidade externa. E, houve 1 órgão de gestão que não indicou o motivo da inexistência do departamento de AI.

Depois da recolha destes elementos, iremos proceder ao enquadramento destes resultados utilizando a técnica de triangulação de dados para conjugar as várias fontes de informação utilizadas, no sentido de encontrar soluções para o problema em estudo.

2. Discussão dos Resultados

Tendo sido definido como objeto deste estudo a forma como a auditoria interna pode acrescentar valor à contabilidade e consequentemente às organizações, identificamos um conjunto de

questões, nomeadamente sobre a visão que a gestão das organizações tem da auditoria interna no sentido de introduzir melhorias nos processos contabilísticos.

Nesta decorrência, foram definidos objetivos com o intuito de identificar os benefícios da implementação de um departamento de auditoria interna numa organização, o seu reconhecimento pela gestão e aferir sobre o grau de independência deste departamento.

Iremos apresentar neste capítulo as principais conclusões tendo como suporte as informações e os dados recolhidos pela utilização das metodologias descritas ao longo deste estudo, nomeadamente a análise de conteúdo, estatística e revisão de literatura. Para tal, a técnica de triangulação de dados irá permitir a discussão dos resultados dos dados obtidos das diferentes fontes de informação.

As conclusões do estudo realizado serão apresentadas de acordo com as hipóteses formuladas e consistem na sistematização dos resultados mais relevantes.

H1 – O grau de liberdade e independência da ação concedido aos auditores internos aumenta a confiança dos stakeholders.

A problemática em torno da independência dos auditores tem sido, desde há muito tempo, objeto de estudo e preocupação. A exigência do fator independência do auditor interno é fundamental para assegurar a fiabilidade dos seus relatórios conferindo maior credibilidade à informação por si auditada, promovendo também a confiança dos investidores nas Demonstrações Financeiras auditadas.

Tem-se vindo a ajustar a relação entre o auditor e a organização uma vez que a auditoria interna se encontra direcionada para acrescentar valor à organização e apresentar soluções para a melhoria da eficácia e eficiência da mesma.

Dos autores estudados no âmbito desta temática e segundo Monteiro (1998) o IIA, em 1941, criou condições que permitissem a existência de uma maior independência dos auditores internos, através de uma revisão às suas responsabilidades, alargando a sua atuação para além da validação dos registos contabilísticos, nomeadamente para o conhecimento dos riscos do negócio, dos objetivos operacionais e dos meios de apoio à tomada de decisão.

Um departamento de auditoria interna deve incluir em si determinados pressupostos para que exista uma real e verdadeira imparcialidade e independência dos trabalhos realizados. Só assim a informação por si trabalhada será útil à organização, para que esta tome as suas decisões de forma sustentada.

Paço (1997) defende que a AI deve estar sob a alçada do órgão de gestão de mais alto nível. Morais e Martins (1999) realçam que o departamento de AI deve depender de uma comissão de auditoria, constituída no seio da administração geral, evitando deste modo o inconveniente da dependência da direção geral, e alargando o campo de atuação do auditor interno. Ainda e segundo estes autores é necessário a existência de uma política da organização, que defina claramente as obrigações e as responsabilidades da função de AI, entre as quais deve constar: a responsabilidade de formular recomendações objetivas a fim de corrigir ou melhorar as situações analisadas, o dever do responsável do departamento de AI iniciar o trabalho de implementação e acompanhamento das medidas corretivas e o livre e pleno acesso a todos os arquivos e atividades da organização, por parte dos membros do departamento de AI.

A primeira hipótese de análise pretende aferir se a independência do auditor interno promove a confiança dos *stakeholders* na fiabilidade do relato financeiro. Para validar esta hipótese foram formuladas as respetivas questões de investigação e conjugadas com as questões presentes no inquérito à nossa amostra (questões nº 7, 9, 9.2, 10, 11 e 17). De seguida, apresentamos as análises efetuadas às respostas a estas questões.

Das respostas obtidas, podemos concluir que a maioria tanto dos auditores internos como dos órgãos de gestão afirmam que a atividade de auditoria interna é sujeita a avaliação algumas vezes (questão 9). Quanto à avaliação do DAI importa referir que aos OG apenas foi questionado se a auditoria interna é ou não sujeita a avaliação, enquanto aos AudI procuramos saber se essa avaliação era realizada pelo preconizado no Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento (QAIP), da Norma 1300 do IIA.

Quanto ao processo de avaliação em auditoria interna, no âmbito do QAIP, através das respostas obtidas na questão 9.2 observamos que menos de metade dos AudI inquiridos afirma que possuem QAIP, ou seja, apenas 48% são de facto avaliados pelo formato imposto nas Normas de Auditoria Interna.

Quanto à dependência hierárquica do departamento de auditoria interna (questão 10), chegamos à conclusão que a AI reporta na maior parte dos casos ao Presidente/Diretor Geral seguido do Conselho de Administração.

No que à questão 7 diz respeito, a maioria dos OG e AudI afirmam que a auditoria interna tem o seu posicionamento e as suas funções bem definidas e devidamente conhecidas por todos os outros departamentos da organização.

Das respostas à questão 11 emerge que a maior ameaça à independência do auditor interno se centra no conflito de interesses existente com os restantes departamentos da organização, seguido do interesse pessoal e da prestação de serviços incompatíveis por parte dos auditores internos.

Das respostas à questão 17 apenas um dos inquiridos (auditor interno) não considera que os auditores internos contribuem para o aumento da confiança dos *stakeholders*.

Na decorrência do que anteriormente foi expandido concluímos que esta hipótese se encontra validada, uma vez que as respostas às questões de investigação subjacentes à mesma encontraram respostas afirmativas, na sua totalidade.

Em face destes resultados podemos concluir que a independência dos auditores internos é necessária para aumentar a confiança dos *stakeholders* quanto à fiabilidade das DF.

Da análise das 25 organizações mencionadas no apêndice XI concluímos que 20 contemplam o DAI e, que destas apenas 7 organizações têm esse departamento incluído nos seus organogramas.

O departamento de auditoria interna atua na maioria destas organizações na dependência hierárquica do Conselho de Administração. As organizações consideram que, desta forma, está assegurada a independência da função de auditoria interna não tendo, deste modo, as atividades que exerce qualquer relação de dependência hierárquica ou funcional relativamente aos serviços auditados. Algumas referem ainda que estes serviços de auditoria interna dependem funcionalmente da Comissão de Auditoria e Controlo.

A auditoria interna tem de realizar o plano anual de auditoria interna, que posteriormente deve ser aprovado pelo Conselho de Administração e relata o seu progresso à Comissão de Auditoria e Controlo. O plano anual de auditoria interna é elaborado para avaliar e supervisionar o correto funcionamento e a adequação dos sistemas de controlo interno e de gestão de riscos da organização.

Desta análise salientamos ainda a existência de um Regulamento Interno da Auditoria Interna com os princípios e regras a observar no exercício da atividade de auditoria interna, bem como a definição da articulação do trabalho com as entidades externas.

H2 – A AI pode ser desenvolvida em todo o negócio e pode contribuir para uma unidade estruturada de modo a acrescentar valor às práticas contabilísticas.

Apresenta-se como importante a referência ao conceito de controlo interno presente da DRA 410 parágrafo 4, no que à *“prevenção e deteção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível.”*

A auditoria interna deve atuar em toda a hierarquia da organização e centrar a sua ação na identificação de todos os riscos inerentes às suas atividades, procurando, deste modo, que os objetivos sejam atingidos da forma mais eficiente e eficaz. Em termos da evolução dos procedimentos usados no processo de auditoria interna e face às profundas mudanças ocorridas no ambiente empresarial, a auditoria interna sentiu uma forte pressão para evoluir e encontrar respostas a um meio empresarial mais complexo.

Esta hipótese de análise formulada procura avaliar se os pressupostos do trabalho de auditoria interna são adaptados de forma a assegurar a credibilidade das demonstrações financeiras e um mecanismo de prevenção e deteção de fraudes.

De acordo com a interpretação dos resultados obtidos às questões colocadas no inquérito aplicado (8, 13 e 14) podemos referir que se torna evidente que a auditoria interna está envolvida em toda a organização, sendo o seu papel cada vez mais importante e imprescindível. Os OG e os Audl atribuem uma maior importância à área de gestão de risco, seguida da financeira e da contabilidade (questão 8).

Questionados sobre “para sustentar a opinião do auditor interno sobre a credibilidade da informação financeira, quais os fatores que considera mais relevantes” (questão 13), verificamos que os inquiridos enfatizam a aplicação de testes e procedimentos de auditoria como o fator mais relevante, seguido da independência e da responsabilidade do auditor.

É crucial conhecer as circunstâncias que podem motivar os indivíduos a cometerem fraude de relato financeiro para apoiar na sua deteção e prevenção. Os auditores devem avaliar os fatores de risco considerando se existem controlos que possam mitigar o risco de ocorrência de deturpações com origem fraudulenta.

Face às respostas obtidas à questão 14, constatamos que o auditor interno tem vindo assumir cada vez mais um papel importante na deteção de distorções materialmente relevantes na elaboração das Demonstrações Financeiras. No entanto, tanto os OG como os Audl consideram que este papel é da competência do responsável pela preparação das Demonstrações Financeiras.

Realçamos a necessidade de existir um sistema de contabilidade que esteja suportado no controlo interno (*Attie, 1991*) sendo que, desta forma a organização poderá prever potenciais riscos que poderão resultar em situações fraudulentas (*Barbier, 1992*).

Ao longo deste estudo foi possível verificar que a AI passou a desempenhar uma função de destaque, ficando à sua responsabilidade a definição de um conjunto de princípios e processos internos que irão assegurar o bom desempenho da organização, nomeadamente pelo valor acrescentado que é gerado no sistema de contabilidade.

Para além do Conselho Fiscal/Fiscal Único, órgão responsável pelo controlo da legalidade, da regularidade e da boa gestão financeira e patrimonial, as organizações analisadas contam também com um serviço de auditoria interna, com competência para proceder à avaliação dos processos de controlo interno e de gestão de riscos, nos domínios contabilístico, financeiro, operacional, informático e de recursos humanos.

Neste sentido e pela análise realizada acerca da existência do DAI nas 200 organizações, verificamos que existem cada vez mais organizações a considerar que os trabalhos desenvolvidos pela auditoria interna têm um significativo impacto no bom funcionamento da organização. Do total das 200 organizações, 118 contemplam esse departamento, merecendo aqui realce a área da saúde, uma vez que, das 30 organizações do setor da saúde, 22 têm um departamento auditoria interna, sendo ainda este devidamente incluído nos respetivos organogramas.

Os relatórios de gestão definem que a missão da função de auditoria interna consiste em contribuir para o bom funcionamento da organização, assegurando uma supervisão independente e eficiente do sistema de controlo interno e contribuir com recomendações para minimizar o impacto potencial dos riscos que impedem a realização dos objetivos da organização.

Das informações presentes nos relatórios das organizações em estudo, constatamos que ao serviço de auditoria interna para além de promover a existência de adequados sistemas de controlo interno e de gestão de risco, compete em especial:

- a) *“Fornecer ao conselho de administração análises e recomendações sobre as atividades analisadas para melhoria do funcionamento dos serviços;*
- b) *Receber as comunicações de irregularidades sobre a organização e funcionamento do hospital apresentadas pelos demais órgãos estatutários, trabalhadores, colaboradores, utentes e cidadãos em geral;*
- c) *Elaborar o plano anual de Auditoria Interna, consistente com os objetivos do CHUC e fundamentado na avaliação do risco;*
- d) *Elaborar anualmente um relatório sobre a atividade desenvolvida, onde se refiram os controlos efetuados, as anomalias detetadas e as medidas corretivas a adotar”*
(Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, E.P.E., Relatório do Governo Societário 2013, p.26).

H3 – A elaboração de boas práticas contabilísticas é de elevada importância para a continuidade da organização.

A terceira hipótese de análise pretende evidenciar se o papel do auditor interno é de elevada importância para os utilizadores das demonstrações financeiras no que diz respeito à continuidade da organização e na sua responsabilidade perante a minimização de potenciais irregularidades.

O controlo interno tem vindo a acompanhar o desenvolvimento das organizações, tornando-se cada vez mais frequente depararmo-nos com a preocupação das organizações em possuírem um controlo interno eficaz associado ao reporte financeiro.

Segundo a DRA 410, parágrafo 4, “(...) as políticas e procedimentos (controles internos) adotados pela gestão de uma entidade” devem contribuir para que a gestão veja cumpridos os seus objetivos pela “condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão”.

Pelas respostas à questão 12, “Existem Sistemas de Controlo Interno associados à fiabilidade do reporte financeiro” verificamos que a maioria dos inquiridos confirma a existência destes sistemas.

Da análise bibliográfica realizada verificamos que a AI passou a adotar um papel mais diversificado acabando por ampliar as suas competências. Assim, em determinadas organizações, a AI é responsável por tentar minimizar a probabilidade dos riscos causarem impacto nos negócios, ou seja, perante situações de crise a AI deve estar preparada para responder em tempo e apresentar as soluções adequadas.

Pelos dados obtidos às respostas da questão 15 verificamos que existe uma opinião generalizada de que as informações veiculadas pela atividade de auditoria interna funcionam, em muitos casos, como ponto de partida para a implementação de controlos preventivos do risco.

No que diz respeito ao controlo da implementação das recomendações ou dos motivos da não implementação dos controlos (questão 16), a opinião dos OG confere com a opinião dos AudI, ou seja, tantos os órgãos de gestão como os auditores internos inquiridos consideram que o trabalho deve continuar após a emissão do relatório, através do acompanhamento do desenvolvimento das recomendações nele contidas. Pela anuência dos auditores internos e pelas respostas dadas pelos OG às questões anteriores, concluímos que o relatório emitido pelo auditor consegue minimizar a probabilidade de ocorrência de novos erros nas demonstrações financeiras.

Quanto à questão 18 sobre a importância que as organizações dão à auditoria interna enquanto instrumento do cumprimento das normas e procedimentos contabilísticos, os inquiridos consideram que a AI é importante no que ao cumprimento das normas e procedimentos contabilísticos diz respeito.

As organizações analisadas dispõem de um sistema de controlo interno e de gestão de riscos, competindo ao Conselho de Administração assegurar a sua implementação e manutenção e ao auditor interno a responsabilidade pela sua avaliação. Estas têm um sistema de gestão e controlo de risco interno transversal a toda a organização, especialmente no que diz respeito aos processos contabilísticos, que apoia na análise e na gestão de eventuais situações de risco da organização.

Realçamos a existência de um Manual de Procedimentos de Controlo Interno, documento escrito, aprovado pela Administração, que contém um conjunto de regras destinadas a garantir que, no processo de elaboração e divulgação de informação financeira, são adotadas todas as regras elencadas, em prol da qualidade, transparência e equidade na disseminação da informação.

Dos relatórios de gestão analisados concluímos que o sistema de controlo interno na área da contabilidade, preparação e divulgação da informação financeira assenta essencialmente nestes elementos chave:

- *“A utilização de princípios contabilísticos, detalhados ao longo das notas às demonstrações financeiras, constitui uma das bases do sistema de controlo;*
- *A informação financeira é analisada, de forma sistemática e regular, pela gestão das unidades operacionais, garantindo uma monitorização permanente e o respetivo controlo orçamental;*
- *Durante o processo de preparação e revisão da informação financeira, é estabelecido previamente um calendário de encerramento de contas e partilhado com as diferentes áreas envolvidas, e todos os documentos são revistos em profundidade;*
- *Ao nível das demonstrações financeiras, os registos contabilísticos e a preparação das demonstrações financeiras são assegurados pelos serviços administrativos e contabilísticos. As demonstrações financeiras são elaboradas pelos técnicos oficiais de contas e revistas pela direção financeira;*
- *Os documentos que constituem o relatório anual são enviados para revisão e aprovação do Conselho de Administração. Depois da aprovação, os documentos são enviados para o Auditor Externo, que emite a sua Certificação Legal de Contas e o Relatório de Auditoria;*
- *O processo de preparação da informação financeira individual e consolidada e o Relatório de Gestão é coordenado pelo Conselho de Administração e supervisionado pelo Conselho Fiscal.”* (Celulose Beira Industrial (Celbi), S.A., Relatório E Contas 2015, p.46)

Uma estrutura de controlo interno eficaz deve conter linhas claramente definidas de responsabilidade e delegação de autoridade. O sistema de controlo interno é objeto de avaliação

periódica do seu grau de eficácia e sujeito a aperfeiçoamentos e adaptações necessários, tendo em conta os riscos de ocorrência de desperdícios, de desvio dos objetivos de gestão traçados e de distorções materialmente relevantes.

Capítulo IV – Conclusões

1. Considerações Finais

Em face da discussão dos resultados anteriormente apresentados pretendemos aferir do papel da auditoria interna na identificação de boas práticas contabilísticas, no atual contexto de concorrência em que as organizações estão expostas a diversos tipos de riscos.

A atividade de auditoria interna para se adaptar às novas exigências do mercado, passou a ser presença visível nas organizações, centrando a sua ação na identificação dos riscos inerentes às atividades das organizações procurando, desta forma, atingir elevados níveis de performance.

O papel da auditoria interna na estrutura de elaboração das práticas contabilísticas é o de auxiliar na prevenção de erros/irregularidades e na identificação de oportunidades de melhoria dos instrumentos de gestão e controlo das operações. Neste seguimento, as informações veiculadas pela auditoria interna serão úteis e oportunas à gestão das organizações.

Assim, a auditoria interna, servindo-se da sua experiência e técnica, supervisiona o sistema de controlo interno, reduz os riscos de gestão e, por meio dos seus relatórios e pareceres, contribui para a emissão de informações confiáveis. Desta forma, proporcionará aos acionistas, aos conselhos de administração e fiscal, e ao público em geral informações sustentadas para apoiar o processo de tomada de decisão.

Para validação do estudo de caso, objeto desta investigação, foram elaboradas três hipóteses de análise que surgiram da revisão da literatura, sendo a primeira **“O grau de liberdade e independência da ação concedido aos auditores internos aumenta a confiança dos stakeholders”**.

Verificamos que, grande parte dos inquiridos consideram que a atividade de auditoria interna aumenta a confiança dos *stakeholders*, e que a auditoria interna tem o seu posicionamento e as suas funções definidas e conhecidas por todos os outros departamentos da organização. Da análise efetuada aos relatórios das organizações constatamos que são ainda muito poucas as organizações a incluir o DAI no seu organograma.

Ao contrário do que Moraes e Martins referem sobre o departamento de AI estar na dependência da Comissão de Auditoria, constituída no seio da administração geral, procurando evitar a dependência da direção geral constatamos tanto pelas respostas ao inquérito como pela análise aos relatórios de gestão que grande parte dos DAI dependem hierarquicamente do Conselho de Administração ou do Diretor Geral. A auditoria interna é sujeita a avaliação com alguma frequência, mas não segundo o que as Normas emanadas pelo IIA impõem, ou seja, nem todas as organizações com auditoria interna têm implementado o Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento (QAIP). Uma das principais ameaças subjacente à função dos auditores internos é o conflito de interesses com os outros departamentos da organização.

No segunda hipótese **“A AI pode ser desenvolvida em todo o negócio e pode contribuir para uma unidade estruturada de modo a acrescentar valor às práticas contabilísticas”**, tanto auditores como órgãos de gestão destacam o papel que a auditoria interna desempenha na área de gestão de riscos, seguida da financeira e da contabilidade. A execução dos trabalhos de auditoria interna de elevada qualidade contribui de forma favorável para aumentar a credibilidade da informação financeira, para tal o auditor deve aplicar testes e procedimentos de auditoria. No que se refere aos fatores de risco que podem causar distorções materialmente relevantes no reporte contabilístico e financeiro, salientamos que a responsabilidade por esta deteção compete, na opinião dos auditores internos e dos órgãos de gestão, ao responsável pela elaboração das demonstrações financeiras.

No que à terceira hipótese **“A elaboração de boas práticas contabilísticas é de elevada importância para a continuidade da organização”** diz respeito, para garantir a eficácia, eficiência e adequação da contabilidade e o cumprimento das disposições legais, as organizações criaram um sistema de controlo interno integrado que engloba as informações relevantes dos processos de negócio, tal como consta dos relatórios de gestão das empresas analisadas.

O papel do auditor interno é avaliar de forma independente o sistema de controlo interno de reporte financeiro e contribuir com recomendações para minimizar o impacto potencial dos riscos que impeçam a realização dos objetivos da organização. No que diz respeito à implementação das recomendações, tanto os OG como os AudI, reconhecem a importância desta fase do processo de auditoria interna, ambos consideram que o trabalho da AI deve continuar após a emissão do relatório, pelo acompanhamento do desenvolvimento das recomendações nele contidas. Pelo que concluímos que os OG e os AudI reconhecem a importância que a auditoria interna assume enquanto instrumento do cumprimento das normas e procedimentos contabilísticos.

Os principais resultados encontram-se sistematizados a seguir:

A dependência hierárquica do departamento de Auditoria Interna é, na maior parte dos casos para com o Presidente/Diretor Geral;

A emissão de informação financeira de qualidade está intimamente relacionada com o sistema de supervisão da Auditoria Interna, aspeto que aumenta a confiança dos *stakeholders*;

As organizações estão atentas aos procedimentos de sistema de controlo interno associados à elaboração da informação financeira;

As informações veiculadas pela auditoria interna conduzem à implementação de controlos preventivos do risco;

As organizações atribuem um elevado grau de importância à atividade de Auditoria Interna enquanto instrumento do cumprimento das normas e procedimentos contabilísticos;

A Auditoria Interna exhibe um papel mais vasto que não se sobrepõe à auditoria externa.

De modo geral, o estudo demonstra que a auditoria interna espelha as expectativas da organização, garantindo uma maior eficiência dos processos internos, corroborando o disposto na literatura.

2. Limitações do Estudo

Como limitações encontradas referimos a indisponibilidade sentida sobretudo por parte dos órgãos de gestão das organizações que constituem a população alvo deste estudo e conseqüentemente a morosidade na obtenção de um número exequível de respostas que de alguma forma condicionou um maior desenvolvimento da análise do tema objeto desta dissertação.

A presença da auditoria interna é cada vez mais significativa na estrutura organizacional das organizações, no entanto, a informação disponibilizada a seu respeito é ainda escassa, o que não nos possibilitou rever a realidade e o lugar que a auditoria interna assume nas organizações.

3. Sugestões para Investigações Futuras

Para estudos futuros julgamos ser enriquecedor a investigação desta temática, através de um **Projeto** de implementação do departamento de auditoria interna numa organização, com o objetivo de avaliar e melhorar o seu desempenho, na medida em que a metodologia de investigação-ação é a que se revela mais adequada em contexto de vida real.

Este **Projeto** deve funcionar como uma ferramenta de apoio à gestão e conseqüentemente permitir a obtenção de um maior rigor na delineação das estratégias e na consecução das suas atividades.

Referências Bibliográficas

Livros:

- Amorim, J. L. (1959). *Doutrinas contabilísticas*, Ed. Centro Gráfico de Famalicão
- Lopes, J. L. (1962). *Análise de uma suposta crítica às doutrinas contabilísticas*. Porto: Livraria Avis
- Arens, A. (2006). *Auditing and assurance services – An integrated approach* (11ª Edição). New Jersey: Pearson Prentice Hall
- Attie, W. (1991). *Auditoria: Conceitos e aplicações* (2ª Edição). São Paulo: Atlas
- Attie, W. (1992). *Auditoria interna*. São Paulo: Atlas S.A.
- Barata, A. S. (1999). *Contabilidade, auditoria e ética nos negócios* (2ª Edição). Lisboa: Editorial Notícias
- Barbier, E. (1992). *Auditoria interna*. Edições Cetop
- Bardin, L. (1977). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70
- Bardin, L. (1994). *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo*. São Paulo: Edições 70
- Beuren, I. M. (2000). *Gerenciamento da informação: Um recurso estratégico no processo de gestão empresarial* (2ª Edição). São Paulo: Atlas
- Bogdan, R. c. & Biklen, S. (1994) *Investigação qualitativa em educação: Uma introdução à teoria e aos métodos*. Coleção Ciências da Educação. Porto: Porto Editora
- Cervo, A. L. & Bervian, P. A. (2002). *Metodologia científica* (5ª Edição). São Paulo: Prentice Hall
- Costa, C. B. (2000). *Auditoria financeira - Teoria e prática*. Lisboa: Rei dos Livros
- Costa, C. B. (2007). *Auditoria financeira: Teoria e prática* (8ª Edição). Lisboa: Rei dos Livros
- Costa, C. B. (2008). *Contabilidade financeira* (6ª Edição). Lisboa: Rei dos Livros
- Costa, C. B. (2010). *Auditoria financeira - Teoria e prática* (9ª Edição). Lisboa: Rei dos Livros

- Creswell, J. W. (2003) *Research design: Qualitative, quantitative and mixed methods approaches*. California: Sage
- Flick, U. (2004). *Uma introdução à pesquisa qualitativa (2ª Edição)*. Porto Alegre: Bookman
- Fortin, M. F. (1999). *O processo de investigação: Da concepção à realização (2ª Edição)*. Loures: Lusociência
- Fortin, M. F. (2000). *O Processo de investigação (2ª Edição)*. Loures
- Gabas trigo, F. (1991). *El marco conceptual de la contabilidad financeira*. Madrid.Ed. AECA
- Gil, A. C. (1991). *Como elaborar projetos de pesquisa*. São Paulo: Atlas
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social (5ª Edição)*. São Paulo: Atlas
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projectos de pesquisa (4ª Edição)*. São Paulo: Atlas
- Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social (6ª Edição)*. São Paulo: Atlas
- Gouveia, N. (1993). *Contabilidade básica (2ª Edição)*. São Paulo: Harbra
- Guimarães, J. (2005). *História da contabilidade em Portugal: Reflexões e homenagens (1ª Edição)*. Lisboa: Áreas Editora
- Guimarães, J. (2011), *Estudos sobre a normalização contabilística em Portugal*. Vida Económica
- Hendriksen, E. & Breda, M. (1991). *Accounting Theory (5ª Edição)*. Boston, Richard D. Irwin
- Huot, R. (2002). *Métodos quantitativos para as ciências humanas* (tradução de Maria Luísa Figueiredo). Lisboa: Instituto Piaget
- Kinney, W. J. (1979). *The predictive power of limited information in preliminar*
- Lakatos, E. M. & Marconi, M. A. (1999) *Técnicas de pesquisa (4ª Edição)*. São Paulo: Atlas
- Lakatos, E. M. & Marconi, M. (2001). *Metodologia do trabalho científico (4ª Edição)*. São Paulo: Atlas

- Malhotra, N. K. (2001). *Pesquisa de marketing: Uma orientação aplicada* (3ª Edição). Porto Alegre: Bookman
- Marques, M. (1997). *Auditoria e gestão* (1ª Edição). Lisboa: Editora Presença
- Mattar, F. N. (2001) *Pesquisa de marketing* (3ª Edição). São Paulo: Atlas
- Morais, G. & Martins, I. (1999). *Auditoria interna - Função e processo*. Lisboa: Áreas Editora
- Morais, G. & Martins, I. (2003) *Auditoria interna: função e processo* (2ª Edição). Lisboa: Áreas Editora
- Moreira, D. A. (2002) *O método fenomenológico na pesquisa*. São Paulo: Pioneira Thompson
- Pinheiro, J. L. (2010). *Auditoria interna- Auditoria operacional: Manual prático para auditores internos* (2ª Edição). Rei dos livros
- Polit, D. F. & Hungler, B. P. (1995). *Fundamentos de pesquisa em enfermagem* (3ª Edição). Porto Alegre: Artes Médicas
- Reis, E. (1996). *Estatística descritiva*. Lisboa: Edições Sílabo
- Richardson, R. J. (2007). *Pesquisa social: métodos e técnicas* (3ª Edição). São Paulo: Atlas
- Rudio, F. (1978). *Introdução ao Projeto de Pesquisa Científica*. Petrópolis: Vozes
- Sá, A. (1998). *História geral e das doutrinas da contabilidade* (2ª Edição). Lisboa: Vislis
- Sá, A. (2014) *Prática e teoria da contabilidade*. Curitiba: Juruá
- Trivinos, A. N. S. (1987). *Introdução à Pesquisa em ciências sociais: A pesquisa qualitativa em educação*. São Paulo: Atlas
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso: planejamento e métodos* (2ª Edição). Porto Alegre: Bookman
- Artigos em Revista Científica:**
- Almeida, J. (2002). A auditoria legal na União Europeia: Enquadramento, debate actual e perspectivas futuras. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*. São Paulo, nº28, 29–38
- Barreiro, M. (2007). Auditoria Interna – Aliada da estratégia empresarial. *Revista de Auditoria Interna*, nº27

Castanheira, N. (Jul./Set. 2005). Gestão de risco operacional na actividade bancária: O papel da auditoria interna. *Revista Revisores & Empresas*. Lisboa, nº30, 8-10

Godoy, A. S. (Mar./Abr. de 1995). Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades. *Revista de Administração de Empresas da EAESP/FGV*

Gonçalves, A. (Jan./Mar. 2008), Auditoria baseada no risco. *Revista Revisores/Auditores*. Lisboa, 33-35

Lélis, D. & Pinheiro, L. (2012). Percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna numa empresa. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*. São Paulo, nº60, 212-220

Marques, M. (Jul.-Set. 1999). Uma visão da auditoria interna. *Revista de Auditoria Interna*, nº1, 13-14

Mendes, C. (1999). A redefinição da profissão. *Revista de Auditoria Interna*, nº2, 13-18

Pinheiro, J. L. (Out. /Dez.2005). Auditoria interna – Criar sucesso. *Revista de Auditoria Interna*. Lisboa. nº22, 4-6

Rego, F. (2001). A natureza da auditoria interna e as questões subjacentes à extensão do seu âmbito. *Revista de Auditoria Interna*, nº6, 19-20

Publicações:

AICPA – History of AICPA, In: American Institute of Certified Public Accountants, USA: AICPA

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (1992). *Internal control – Integrated framework*.

Deloitte, Auditoria interna no Brasil, 2007

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, (2004). *O enquadramento de práticas profissionais de auditoria interna*

IIA – The Institute of Internal Auditors (2009) *Enquadramento internacional de práticas profissionais de auditoria interna*

INTOSAI - Organisation Internationale des Institutions Supérieures de Contrôle des Finances Publiques (1999)

McNamee, D. & Selim, G. (1998). *Risk management: changing the internal auditor's Paradigm*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

PWC – PricewaterhouseCoopers (2007). *ACSS - Administração Central do Sistema de Saúde, I.P., Manual de auditoria interna – Parte III Hospitais*

Tribunal de Contas (1999). *Manual de auditoria e de procedimentos*, Volume I. Lisboa

Legislação ou Normas:

Aviso nº8254/2015, de 29 de junho – Estrutura Conceptual

Decreto-Lei n.º 47/77, de 7 de fevereiro

Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro

Portaria 262/87, de 3 de abril

Decreto-Lei n.º 40/89, de 21 de novembro

Portaria 819/90, de 13 de outubro

Decreto-Lei n.º 232/97, de 3 de setembro

Decreto-Lei n.º 68/98, de 20 de março

Decreto-Lei n.º 35/2005, de 17 de fevereiro

Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho

Decreto-Lei n.º 134/2012, de 29 de junho

Decreto-Lei n.º 98/2015, de 2 de junho

Diretriz de Revisão/Auditoria 400 - Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria

Teses de Mestrado ou de Doutoramento:

Castanheira, N. (2007). *Auditoria interna baseada no risco*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho

Cruz, M. (2001). *Controlo interno nas empresas*. CESE do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

Ferreira, A. (1997). *A auditoria como instrumento de gestão*. CESE do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

Figueiredo, C. (2012). *O contributo de boas práticas contabilísticas para uma auditoria financeira eficaz*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

Retirada de: <http://recipp.ipp.pt/handle/10400.22/1157>

Miranda, A. (2013). *O papel da auditoria interna e as suas implicações nas empresas públicas- Estudo de Caso: TACV*. Licenciatura em Contabilidade e Administração, Instituto Superior de Ciências Económicas e Empresariais

Monteiro, F. (1998). *Auditoria interna*. CESE do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

Paço, I. (1997). *O papel do auditor interno no apoio à gestão de topo*. CESE do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

Pinheiro, C. (2013). *Acrescentar valor à organização com a auditoria interna*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto

Retirada de: <http://hdl.handle.net/10400.22/1804>

Pires, J. (2010). *Contributo da auditoria interna na deteção e mitigação de riscos empresariais*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

Retirada de: <http://hdl.handle.net/10400.21/84>

Rocha, A. (1991). *Contributo da contabilidade multidimensional para a análise e informação empresarial*. Tese de Doutoramento, Universidade do Minho, Braga

Rodrigues, S. (2013). *O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Retirada de: <http://hdl.handle.net/10400.22/1801>

Teixeira, M. (2006). *Contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta de Coimbra

Retirada de: <http://hdl.handle.net/10400.2/581>

Referências Eletrónicas:

www.aicpa.org

www.ipai.pt

www.nestle.pt

www.edp.pt

www.estradasdeportugal.pt

www.celbi.pt

www.elcorteingles.pt

www.ibm.com/pt

www.tabaqueira.pt

www.teixeiraduarte.pt

www.repsolypf.com

www.sic.pt

www.ogma.pt

www.jnj.com

www.gertal.pt

www.faurecia.com

www.amorimcork.com

www.colep.com

www.bavidro.com

www.novartis.com

www.conti-online.com

www.huc.min-saude.pt

www.meo.pt

www.zara.com

www.flytap.com

www.coso.org

www.delloite.com



Anexos

**Dissertação de Mestrado
Mestrado em Auditoria**

Porto – 2016

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

Índice

Anexo 1 – Artigo 66º do Código das Sociedades Comerciais	1
Anexo 2 – Comparação entre o VAB/Vendas (%) e o VAB	2
Anexo 3 – Comparação entre o Número de Organizações da População e o Número de Organizações da Amostra, por Setor de Atividade	4
Anexo 4 – Comparação entre as Perguntas do Inquérito dos Auditores Internos e as do Inquérito dos Órgãos de Gestão	5

Anexo 1 – Artigo 66º do Código das Sociedades Comerciais

“TÍTULO I - Parte geral

CAPÍTULO VI - Apreciação anual da situação da sociedade

Artigo 66º - Relatório da gestão

1 – O relatório da gestão deve conter, pelo menos, uma exposição fiel e clara sobre a evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta.

2 - A exposição prevista no número anterior deve consistir numa análise equilibrada e global da evolução dos negócios, dos resultados e da posição da sociedade, em conformidade com a dimensão e complexidade da sua atividade.

3 - Na medida do necessário à compreensão da evolução dos negócios, do desempenho ou da posição da sociedade, a análise prevista no número anterior deve abranger tanto os aspetos financeiros como, quando adequado, referências de desempenho não financeiras relevantes para as atividades específicas da sociedade, incluindo informações sobre questões ambientais e questões relativas aos trabalhadores.

4 - Na apresentação da análise prevista no n.º2, o relatório da gestão deve, quando adequado, incluir uma referência aos montantes inscritos nas contas do exercício e explicações adicionais relativas a esses montantes.

5 - O relatório deve indicar, em especial:

a) A evolução da gestão nos diferentes sectores em que a sociedade exerceu atividade, designadamente no que respeita a condições do mercado, investimentos, custos, proveitos e atividades de investigação e desenvolvimento;

b) Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício;

c) A evolução previsível da sociedade;

d) O número e o valor nominal ou, na falta de valor nominal, o valor contabilístico das quotas ou ações próprias adquiridas ou alienadas durante o período, a fração do capital subscrito que representam, os motivos desses atos e o respetivo preço, bem como o número e valor nominal ou contabilístico de todas as quotas e ações próprias detidas no fim do período;

e) As autorizações concedidas a negócios entre a sociedade e os seus administradores, nos termos do artigo 397º;

f) Uma proposta de aplicação de resultados devidamente fundamentada;

g) A existência de sucursais da sociedade;

h) Os objetivos e as políticas da sociedade em matéria de gestão dos riscos financeiros, incluindo as políticas de cobertura de cada uma das principais categorias de transações previstas para as quais seja utilizada a contabilização de cobertura, e a exposição por parte da sociedade aos riscos de preço, de crédito, de liquidez e de fluxos de caixa, quando materialmente relevantes para a avaliação dos elementos do activo e do passivo, da posição financeira e dos resultados, em relação com a utilização dos instrumentos financeiros.” (Código das Sociedades Comerciais)

Anexo 2 – Comparação entre o VAB/Vendas (%) e o VAB

NOME	Volume de Negócios	VAB/Vendas (%)
EDP DISTRIBUIÇÃO - ENERGIA, S.A.	3 155 798 000	31,0
TRANSPORTES AÉREOS PORTUGUESES, S.A.	2 442 180 717	21,5
MEO - SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES E MULTIMÉDIA, S.A.	2 416 975 362	49,3
SAPTEM (PORTUGAL) - COMÉRCIO MARÍTIMO, SOCIEDADE UNIPESSOAL, LDA	2 275 965 771	25,2
EDP - GESTÃO DA PRODUÇÃO DE ENERGIA, S.A.	1 352 558 000	63,1
NOS COMUNICAÇÕES, S.A.	1 233 886 862	31,4
VODAFONE PORTUGAL - COMUNICAÇÕES PESSOAS, S.A.	978 799 000	40,4
EP - ESTRADAS DE PORTUGAL, S.A.	943 353 944	56,1
CONTINENTAL MABOR - INDÚSTRIA DE PNEUS, S.A.	758 631 016	43,8
TEIXEIRA DUARTE - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.	566 233 502	32,6
CTT - CORREIOS DE PORTUGAL, S.A.	544 860 686	67,8
BRISA - CONCESSÃO RODoviÁRIA, S.A.	460 015 151	71,3
ANA - AEROPORTOS DE PORTUGAL, S.A.	445 106 846	72,4
NESTLÉ - PORTUGAL, S.A.	435 342 552	21,2
UNICER BEBIDAS, S.A.	433 160 121	22,7
ENERCON GMBH, SUCURSAL EM PORTUGAL	421 249 946	27,1
CENTRO HOSPITALAR E UNIVERSITÁRIO DE COIMBRA, E.P.E.	403 371 065	52,5
EL CORTE INGLÉS - GRANDES ARMAZENS, S.A.	398 692 460	23,1
REN - REDE ELÉCTRICA NACIONAL, S.A.	391 583 732	92,2
MOTA-ENGIL, ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO, S.A.	376 623 028	21,8
CELULOSE BEIRA INDUSTRIAL (CELBI), S.A.	373 551 925	22,7
ABOUT THE FUTURE - EMPRESA PRODUTORA DE PAPEL, S.A.	365 102 700	25,5
CENTRO HOSPITALAR LISBOA NORTE, E.P.E.	351 242 495	42,1
BA VIDRO, S.A.	331 856 332	37,1
CENTRO HOSPITALAR DE SÃO JOÃO, E.P.E.	302 015 378	49,3
SOMINOR - SOCIEDADE MINERA DE NEVES-CORVO, S.A.	283 342 381	48,5
SCC - SOCIEDADE CENTRAL DE CERVEJAS E BEBIDAS, S.A.	279 505 500	23,9
IKEA PORTUGAL - MÓVEIS E DECORAÇÃO, LDA	274 221 134	21,4
ZARA PORTUGAL - CONFECCOES, S.A.	274 179 759	22,6
SIEMENS, S.A.	269 485 484	26,4
AMORIM & IRMÃO, S.A.	260 897 781	43,3
ELOALIANÇA - SERVIÇOS INTERNACIONAIS, LDA	256 047 397	99,8
CENTRO HOSPITALAR DO PORTO, E.P.E.	254 190 066	48,5
CP - COMBOIOS DE PORTUGAL, E.P.E.	239 758 877	33,4
FAURECIA - ASSENTOS DE AUTOMÓVEL, LDA	229 559 789	21,3
COMPANHIA I.B.M. PORTUGUESA, S.A.	228 195 199	36,9
BOSCH TERMOTECNOLOGIA, S.A.	221 914 116	24,1
TABAQUEIRA II, S.A.	218 372 814	47,9
ANAFIUS - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.	217 414 073	29,6
MANUEL RUI AZEINHAS NABEIRO, LDA	210 785 443	28,6
LEASE PLAN PORTUGAL - COMÉRCIO E ALUGUER DE AUTOMÓVEIS E EQUIPAMENTOS, UNIPESSOAL, LDA	201 765 438	67,5
CONDURIL - ENGENHARIA, S.A.	199 836 765	34,6
SERVIÇO DE SAÚDE DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA, E.P.E.	195 304 695	64,7
CENTRO HOSPITALAR DE LISBOA OCIDENTAL, E.P.E.	195 092 721	49,4
NOVARTIS FARMA - PRODUTOS FARMACÉUTICOS, S.A.	193 776 523	22,5
TEJO ENERGIA - PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉCTRICA, S.A.	192 966 000	41,4
MERCK SHARP & DOHME, LDA	192 536 123	22,3
YAZANI SALTANO DO OVAR - PRODUTOS ELÉCTRICOS, LDA	189 691 075	27,7
EEM - EMPRESA DE ELECTRICIDADE DA MADEIRA, S.A.	189 076 891	43,3
EDA - ELECTRICIDADE DOS AÇORES, S.A.	180 795 327	34,5
CENTRO HOSPITALAR DO ALGARVE, E.P.E.	173 729 312	54,4
SIC - SOCIEDADE INDEPENDENTE DE COMUNICAÇÃO, S.A.	173 443 328	31,3
RANDSTAD RECURSOS HUMANOS, EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, S.A.	171 877 110	94,9
DOCTRANS - TRANSPORTES RODoviÁRIOS DE MERCADORIAS, LDA	168 719 628	42,1
IKEA INDUSTRY PORTUGAL, LDA	167 339 177	26,4
OGMA - INDÚSTRIA AERONÁUTICA DE PORTUGAL, S.A.	166 772 293	39,2
NAVEGAÇÃO AÉREA DE PORTUGAL - NAV PORTUGAL, E.P.E.	164 528 649	92,1
COINDU - COMPONENTES PARA A INDÚSTRIA AUTOMÓVEL, S.A.	163 350 851	22,5
JMR - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA A DISTRIBUIÇÃO, S.A.	160 967 617	46,4
CENTRO HOSPITALAR DE VILA NOVA DE GAIA/ESPINHO, E.P.E.	159 268 906	56,5
TYCO ELECTRONICS - COMPONENTES ELECTROMECÂNICOS, LDA	155 598 460	46,1
EDP - SOLUÇÕES COMERCIAIS, S.A.	153 219 000	26,1
GERTAL - COMPANHIA GERAL DE RESTAURANTES E ALIMENTAÇÃO, S.A.	149 233 172	33,3
PREH PORTUGAL, LDA	147 660 417	22,7
NOS TECHNOLOGY - CONCEPÇÃO, CONSTRUÇÃO E GESTÃO DE REDES DE COMUNICAÇÕES, S.A.	145 582 853	68,1
ESCALA BRAGA - SOCIEDADE GESTORA DO ESTABELECIMENTO, S.A.	144 478 565	49,8
EDP RENOVÁVEIS PORTUGAL, S.A.	144 466 924	83,5
PONTECELLI ANGIOL - SERVIÇOS PARA A INDÚSTRIA PETROLÍFERA, S.A.	144 125 550	24,1
EPAL - EMPRESA PORTUGUESA DAS ÁGUAS LIVRES, S.A.	141 958 403	78,0
PROSEGUR - COMPANHIA DE SEGURANÇA, LDA	141 446 115	81,1
HOSPITAL DA LUZ, S.A.	138 890 389	33,3
SANTOS BAROSA - VIDROS, S.A.	137 834 105	33,2
ESTORIL SOL (III) - TURISMO, ANIMAÇÃO E JOGO, S.A.	135 128 703	84,7
COLEP PORTUGAL, S.A.	135 070 003	28,6
LUSÍADAS, S.A.	134 900 695	26,0
REPSOL GÁS PORTUGAL, S.A.	134 832 111	23,2
SOGRAPE VINNOS, S.A.	131 995 361	28,8
TURBOGÁS - PRODUTORA ENERGÉTICA, S.A.	130 869 978	21,6
ROCHE FARMACÉUTICA QUÍMICA, LDA	130 720 643	28,8
UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO ALTO MINHO, E.P.E.	130 043 771	59,0
DANONE PORTUGAL, S.A.	129 395 051	20,8
HOSPITAL GARCIA DE ORTA, E.P.E.	129 372 348	50,0
SOMAGUE - ENGENHARIA, S.A.	129 165 685	26,1
SANOFI - PRODUTOS FARMACÉUTICOS, LDA	127 177 229	20,9
UTILIEDUC - COMÉRCIO INTERNACIONAL E SERVIÇOS, SOCIEDADE UNIPESSOAL, LDA	126 998 381	31,0
LILAZ - TRADING INTERNACIONAL, LDA	124 077 132	41,0
BIAL, PORTELA & CA., S.A.	122 480 855	32,7
NOVADELTA - COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE CAFÉS, S.A.	119 688 858	29,5
RENOVA - FÁBRICA DE PAPEL DO ALMONDA, S.A.	118 820 576	22,0
LAFORTA - GESTÃO E INVESTIMENTOS, SOCIEDADE UNIPESSOAL, LDA	116 501 062	87,9
BRISA O&M, S.A.	113 889 632	68,3
REN - GÁSODUTOS, S.A.	112 273 955	87,4
SAPTEC - AGRIO, S.A.	112 265 485	22,7
INSTITUTO PORTUGUÊS DE ONCOLOGIA DO PORTO FRANCISCO GENTIL, E.P.E.	111 365 311	46,4
PT INOVAÇÃO E SISTEMAS, S.A.	110 846 447	41,5
CENTRO HOSPITALAR DE TRÁS-OS-MONTES E ALTO DOURO, E.P.E.	109 415 388	55,6
SPORT TV PORTUGAL, S.A.	108 776 654	57,8
PT CONTACT - TELEMARKETING E SERVIÇOS DE INFORMAÇÃO, S.A.	107 577 381	29,2
UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DE MATOSINHOS, E.P.E.	107 274 588	59,2
LABESFAL - LABORATORIOS ALMIRO, S.A.	106 826 597	29,3
SPDH - SERVIÇOS PORTUGUESES DE HANDLING, S.A.	106 756 700	67,2
ALMIRA - MINAS DO ALENTEJO, S.A.	106 506 946	43,9
LISBOGÁS GDL - SOCIEDADE DISTRIBUIDORA DE GÁS NATURAL DE LISBOA, S.A.	104 724 158	72,8
HOSPITAL CUP DESCORBERTAS, S.A.	104 623 154	37,4
CENTRO HOSPITALAR TONDELA-VISEU, E.P.E.	103 777 831	59,3
RUBICON DRILLING SERVICES - ALUGUER DE EQUIPAMENTOS TECNOLÓGICOS, UNIPESSOAL, LDA	100 753 712	83,4
INFRAESTRUTURAS DE PORTUGAL, S.A.	99 708 000	39,8
HOVIONE FARMACÉUTICA, S.A.	98 810 345	55,6
REN - GÁSODUTOS, S.A.	97 720 557	42,6
ACEPURE - CONSULTORES DE GESTÃO, S.A.	97 278 994	46,4
CIN - COPORAÇÃO INDUSTRIAL DO NORTE, S.A.	96 641 468	23,0
GALP ENERGIA, S.A.	96 037 605	46,3
TELEPERFORMANCE PORTUGAL, S.A.	95 116 844	58,8
GABOR PORTUGAL - INDÚSTRIA DE CALÇADO, LDA	93 726 982	25,9
EURETH (PORTUGAL) - SOCIEDADE EUROPEIA DE RESTAURANTES, LDA	93 580 774	37,4
SANKHI PORTUGAL, S.A.	93 339 012	26,8
BORGWÄNER EMISSIONS SYSTEMS PORTUGAL, UNIPESSOAL, LDA	92 707 185	21,1
SANCA PAZ PORTUGAL, S.A.	92 662 522	22,2
PATINITER - PORTUGUESA DE AUTOMÓVEIS TRANSPORTADORES, S.A.	92 452 700	35,9
SONAE CENTER SERVIÇOS II, S.A.	92 317 232	70,6
SAINT-GOBAIN MONDEGGO, S.A.	91 584 826	40,4
SISTEMAS MCDONALD'S PORTUGAL, LDA	91 240 353	38,0
SOCIEDADE PORTUGUESA DO AR LÍQUIDO ARLÍQUIDO, LDA	90 751 369	41,0
COMPANHIA CARRIS DE FERRO DE LISBOA, S.A.	90 193 383	65,7
AMORIM - REVESTIMENTOS, S.A.	90 167 313	27,8

NOME	Volume de Negócios	VAB
PETRÓLEOS DE PORTUGAL - PETROGAL, S.A.	9 757 142 427	118 015 419
PINGO DOCE - DISTRIBUIÇÃO ALIMENTAR, S.A.	3 446 582 784	109 906 779
MODELO CONTINENTE - HIPERMERCADOS, S.A.	3 357 898 183	84 827 789
EDP DISTRIBUIÇÃO - ENERGIA, S.A.	3 155 798 000	977 476 000
GALP - GÁS NATURAL, S.A.	2 990 408 710	246 790 933
TRANSPORTES AÉREOS PORTUGUESES, S.A.	2 442 180 717	524 659 351
MEO - SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES E MULTIMÉDIA, S.A.	2 416 975 362	1 192 213 202
SAPTEM (PORTUGAL) - COMÉRCIO MARÍTIMO, SOCIEDADE UNIPESSOAL, LDA	2 275 965 771	573 405 736
REPSOL PORTUGUESA, S.A.	2 012 901 477	54 451 039
VOLKSWAGEN AUTEUROPA, LDA	1 784 059 645	246 586 621
AUCHAN PORTUGAL - HIPERMERCADOS, S.A.	1 361 632 057	184 823 939
EDP - GESTÃO DA PRODUÇÃO DE ENERGIA, S.A.	1 352 558 000	853 243 174
PORTUCEL SOPORCEL FINE PAPER, S.A.	1 267 296 711	30 417 899
CEPSA - PORTUGUESA PETRÓLEOS, S.A.	1 249 527 119	32 784 960
NOS COMUNICAÇÕES, S.A.	1 233 886 862	387 800 999
VODAFONE PORTUGAL - COMUNICAÇÕES PESSOAS, S.A.	978 799 000	395 753 000
EP - ESTRADAS DE PORTUGAL, S.A.	943 353 944	528 075 176
ENDESA ENERGIA, S.A. - SUCURSAL EM PORTUGAL	853 432 911	64 402 989
CONTINENTAL MABOR - INDÚSTRIA DE PNEUS, S.A.	758 631 016	332 096 320
REPSOL POLÍMEROS, S.A.	747 297 700	45 285 451
LACTOGAL - PRODUTOS ALIMENTARES, S.A.	735 768 608	85 831 121
DIA PORTUGAL - SUPERMERCADOS, SOCIEDADE UNIPESSOAL, LDA	717 665 529	38 828 853
MOTA-ENGIL - ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO AFRICA, S.A.	640 696 608	53 531 349
ALLIANCE HEALTHCARE, S.A.	571 692 547	31 404 491
TEIXEIRA DUARTE - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.	566 233 502	184 383 040
CTT - CORREIOS DE PORTUGAL, S.A.	544 860 686	369 497 295
CONTINENTE HIPERMERCADOS, S.A.	501 268 734	34 138 746
OCF - PORTUGAL - PRODUTOS FARMACÉUTICOS, S.A.	494 004 963	15 453 453
NA - NETJETS AVIATION, SOCIEDADE UNIPESSOAL, LDA	488 487 396	46 121 225
MERCEDES-BENZ PORTUGAL, S.A.	462 377 988	26 858 868
CENTRO HOSPITALAR E UNIVERSITÁRIO DE COIMBRA, E.P.E.	403 371 065	211 587 406
EL CORTE INGLÉS - GRANDES ARMAZENS, S.A.	398 692 460	92 198 446
REN - REDE ELÉCTRICA NACIONAL, S.A.	391 583 732	361 226 033
SN MAIA - SIDERURGIA NACIONAL, S.A.	390 823 684	31 643 227
MOTA-ENGIL, ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO, S.A.	376 623 028	82 269 030
CELULOSE BEIRA INDUSTRIAL (CELBI), S.A.	373 551 925	84 860 158
ABOUT THE FUTURE - EMPRESA PRODUTORA DE PAPEL, S.A.	365 102 700	93 005 635
CENTRO HOSPITALAR LISBOA NORTE, E.P.E.	351 242 495	147 742 504
BA VIDRO, S.A.	331 856 332	123 194 126
SONASURF INTERNACIONAL - SHIPPING, LDA	331 108 059	36 325 142
UNILEVER JERÓNIMO MARTINS, LDA	328 268 971	57 482 992
CUF - QUÍMICOS INDUSTRIAIS, S.A.	326 134 865	38 992 828
SOVENA OLSEEDS PORTUGAL, S.A.	311 491 103	28 995 143
CENTRO HOSPITALAR DE SÃO JOÃO, E.P.E.	302 015 378	148 817 913
GÁS NATURAL COMERCIALIZADO, S.A. - SUCURSAL EM PORTUGAL	301 018 701	29 120 791
SUMOL-COMPAL MARCAS, S.A.	299 473 474	59 572 636
SOMINOR - SOCIEDADE MINERA DE NEVES-CORVO, S.A.	283 342 381	137 249 954
SCC - SOCIEDADE CENTRAL DE CERVEJAS E BEBIDAS, S.A.	279 505 500	66 684 616
PORTUCEL, S.A.	278 970 536	44 499 173
FNAC PORTUGAL - ACTIVIDADES CULTURAIS E DISTRIBUIÇÃO DE LIVROS, DISCOS MULTIMÉDIA E PRODUTOS TÉCNICOS, LDA	278 246 997	40 810 076
IKEA PORTUGAL - MÓVEIS E DECORAÇÃO, LDA	274 221 134	58 682 173
ZARA PORTUGAL - CONFECCOES, S.A.	274 179 759	61 904 501
ELCTRONICS - COMPONENTES ELECTROMECÂNICOS, LDA	269 598 460	43 614 424
SIEMENS, S.A.	269 485 484	71 226 215
RENAULT CACIA, S.A.	262 036 145	47 426 566
AMORIM & IRMÃO, S.A.	260 897 781	58 082 070
ELOALIANÇA - SERVIÇOS INTERNACIONAIS, LDA	256 047 397	255 538 930
CENTRO HOSPITALAR DO PORTO, E.P.E.	254 190 066	123 349 404
CP - COMBOIOS DE PORTUGAL, E.P.E.	239 758 877	80 009 390
FAURECIA - ASSENTOS DE AUTOMÓVEL, LDA	229 559 789	48 865 188
COMPANHIA I.B.M. PORTUGUESA, S.A.	228 195 199	84 247 850
EFACEC ENERGIA - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ELÉCTRICOS, S.A.	227 762 165	41 815 083
BOSCH TERMOTECNOLOGIA, S.A.	221 914 116	53 494 806
GIMPOR - INDÚSTRIA DE CIMENTOS, S.A.	219 241 992	32 512 716
TABAQUEIRA II, S.A.	218 372 814	104 700 388
ANAFIUS - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.	217 414 073	64 260 110
MANUEL RUI AZEINHAS NABEIRO, LDA	210 785 443	60 332 235
EUROPAC& KRAFT VIANA, S.A.	209 535 052	42 935 519
ELEVOLUTION - ENGENHARIA, S.A.	204 810 883	40 779 392
LEASE PLAN PORTUGAL - COMÉRCIO E ALUGUER DE AUTOMÓVEIS E EQUIPAMENTOS, UNIPESSOAL, LDA	201 765 438	136 286 151
CONDURIL - ENGENHARIA, S.A.	199 836 765	69 093 276
SERVIÇO DE SAÚDE DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA, E.P.E.	195 304 695	126 453 585
CENTRO HOSPITALAR DE LISBOA OCIDENTAL, E.P.E.	195 092 721	96 371 353
REFRIGE - SOCIEDADE INDUSTRIAL DE REFRIGERANTES, S.A.	194 369 990	30 718 199
NOVARTIS FARMA - PRODUTOS FARMACÉUTICOS, S.A.	193 776 523	43 550 258
TEJO ENERGIA - PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉCTRICA, S.A.	192 966 000	79 974 000
MERCK SHARP & DOHME, LDA	192 536 123	23 273 273
YAZANI SALTANO DO OVAR - PRODUTOS ELÉCTRICOS, LDA	189 691 075	40 247 850
EEM - EMPRESA DE ELECTRICIDADE DA MADEIRA, S.A.	189 076 891	81 925 285
EDA - ELECTRICIDADE DOS AÇORES, S.A.	180 795 327	62 436 977
PORTUCEL PAPEL SETÚBAL, S.A.	180 059 156	33 638 784
CENTRO HOSPITALAR DO ALGARVE, E.P.E.	173 729 312	94 447 579
SIC - SOCIEDADE INDEPENDENTE DE COMUNICAÇÃO, S.A.	173 443 328	54 304 179
RANDSTAD RECURSOS HUMANOS, EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, S.A.	171 877 110	163 124 412
DOCTRANS - TRANSPORTES RODoviÁRIOS DE MERCADORIAS, LDA	168 719 628	71 105 415
IKEA INDUSTRY PORTUGAL, LDA	167 339 177	126 156 078
OGMA - INDÚSTRIA AERONÁUTICA DE PORTUGAL, S.A.	166 772 293	60 391 480
NAVEGAÇÃO AÉREA DE PORTUGAL - NAV PORTUGAL, E.P.E.	164 528 649	151 462 144
COINDU - COMPONENTES PARA A INDÚSTRIA AUTOMÓVEL, S.A.	163 350 851	36 725 264
JMR - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA A DISTRIBUIÇÃO, S.A.	160 967 617	74 693 730
CENTRO HOSPITALAR DE VILA NOVA DE GAIA/ESPINHO, E.P.E.	159 268 906	90 033 821
SPDAD - SOCIEDADE PORTUGUESA DE DISTRIBUIÇÃO DE ARTIGOS DE DESPORTO, UNIPESSOAL, LDA	156 770 008	27 708 890
TYCO ELECTRONICS - COMPONENTES ELECTROMECÂNICOS, LDA	155 598 469	46 998 335
EDP - SOLUÇÕES COMERCIAIS, S.A.	153 219 000	40 048 000
GERTAL - COMPANHIA GERAL DE RESTAURANTES E ALIMENTAÇÃO, S.A.	149 233 172	49 646 976
PREH PORTUGAL, LDA	147 660 417	33 509 471
NOS TECHNOLOGY - CONCEPÇÃO, CONSTRUÇÃO E GESTÃO DE REDES DE COMUNICAÇÕES, S.A.	145 582 853	99 165 245
ESCALA BRAGA - SOCIEDADE GESTORA DO ESTABELECIMENTO, S.A.	144 478 565	71 994 687
EDP RENOVÁVEIS PORTUGAL, S.A.	144 466 924	120 693 417
PONTECELLI ANGIOL - SERVIÇOS PARA A INDÚSTRIA PETROLÍFERA, S.A.	144 125 550	34 670 149
BRICODIS - DISTRIBUIÇÃO DE BRICOLAGE, S.A.	143 987 233	29 700 925
EPAL - EMPRESA PORTUGUESA DAS ÁGUAS LIVRES, S.A.	141 958 403	110 686 720
PROSEGUR - COMPANHIA DE SEGURANÇA, LDA	141 446 115	114 712 327
C.M.E. - CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO ELECTROMECÂNICA, S.A.	141 349 924	26 576 421
HOSPITAL DA LUZ, S.A.	138 890 38	

METROPOLITANO DE LISBOA, E.P.E.	89 900 742	102,7	SANOFI - PRODUTOS FARMACÉUTICOS, LDA	127 177 229	26 639 304
SGHL - SOCIEDADE GESTORA DO HOSPITAL DE LOURES, S.A.	89 841 959	45,0	UTILEDULLC - COMÉRCIO INTERNACIONAL E SERVIÇOS, SOCIEDADE UNIPessoAL, LDA	126 986 311	109 400 038
SIERRA PORTUGAL, S.A.	89 757 735	30,2	LILAZ - TRADING INTERNACIONAL, LDA	124 077 132	50 878 047
SECURITAS - SERVIÇOS E TECNOLOGIA DE SEGURANÇA, S.A.	89 729 059	88,2	BIAL, PORTELA & C.A., S.A.	122 480 855	40 089 865
E.I.P. - ELECTRICIDADE INDUSTRIAL PORTUGUESA, S.A.	89 311 270	29,4	NOVADELTA - COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE CAFÉS, S.A.	119 688 858	35 272 532
CGITI PORTUGAL, S.A.	89 230 376	59,8	LAFORTA - GESTÃO E INVESTIMENTOS, SOCIEDADE UNIPessoAL, LDA	116 501 062	102 363 600
JOHNSON & JOHNSON, LDA	87 486 334	26,2	BRISA O&M, S.A.	113 889 632	77 830 278
BERSHKA (PORTUGAL) - CONFECÇÕES, S.A.	87 420 608	26,6	REN - GASODUTOS, S.A.	112 273 955	98 149 534
COFINA MEDIA, S.A.	87 142 006	37,5	INSTITUTO PORTUGUÊS DE ONCOLOGIA DO PORTO FRANCISCO GENTIL, E.P.E.	111 365 311	51 628 409
ITAU - INSTITUTO TÉCNICO DE ALIMENTAÇÃO HUMANA, S.A.	86 335 001	35,2	PT INOVAÇÃO E SISTEMAS, S.A.	110 846 447	46 054 653
KELLY SERVICES - EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, UNIPessoAL, LDA	85 971 661	96,6	CENTRO HOSPITALAR DE TRÁS-OS-MONTES E ALTO DOURO, E.P.E.	109 415 368	60 803 305
LISNAVE - ESTALEIROS NAVAIS, S.A.	85 668 604	21,7	SPORT TV PORTUGAL, S.A.	108 276 654	62 852 134
UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DA GUARDA, E.P.E.	85 180 883	51,3	PT CONTACT - TELEMARKETING E SERVIÇOS DE INFORMAÇÃO, S.A.	107 577 381	31 366 918
SOLVERDE - SOCIEDADE DE INVESTIMENTOS TURÍSTICOS DA COSTA VERDE, S.A.	85 135 532	79,0	UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DE MATOSINHOS, E.P.E.	107 274 588	63 509 078
CENTRO HOSPITALAR DE LEIRIA, E.P.E.	85 031 707	59,1	LABESFAL - LABORATÓRIOS ALMIRO, S.A.	106 826 597	31 335 831
ONITELECOM - INFOCOMUNICAÇÕES, S.A.	84 201 925	31,7	SPDH - SERVIÇOS PORTUGUESES DE HANDLING, S.A.	106 756 700	71 757 257
IMPRESNA NACIONAL - CASA DA MOEDA, S.A.	83 995 005	62,9	ALMINA - MINAS DO ALENTEJO, S.A.	106 506 946	46 781 073
MODALFA - COMÉRCIO E SERVIÇOS, S.A.	83 756 846	21,3	LISBOAGÁS GDL - SOCIEDADE DISTRIBUIDORA DE GÁS NATURAL DE LISBOA, S.A.	104 724 158	76 286 359
IRMAOS VILA NOVA, S.A.	83 104 534	25,2	HOSPITAL CUF DESCOBERTAS, S.A.	104 623 154	39 155 455
TELCABO - TELECOMUNICAÇÕES E ELECTRICIDADE, S.A.	82 116 946	22,7	CENTRO HOSPITALAR TONELA-VISEU, E.P.E.	103 777 831	61 539 850
SAP PORTUGAL - SISTEMAS, APLICAÇÕES E PRODUTOS INFORMÁTICOS, SOCIEDADE UNIPessoAL, LDA	81 843 483	34,4	RUBICON DRILLING SERVICES - ALUGUER DE EQUIPAMENTOS TECNOLÓGICOS, UNIPessoAL, LDA	100 753 712	84 046 742
TEMPO TEAM SERVIÇOS, LDA	81 154 838	87,0	INFRAESTRUTURAS DE PORTUGAL, S.A.	99 708 000	39 645 000
SYMINGTON - VINHOS, S.A.	81 072 252	22,9	HOVIONE FARMACÉUTICA, S.A.	98 810 345	54 970 372
HOSPITAL DA SENHORA DA OLIVEIRA GUIMARÃES, E.P.E.	80 260 805	55,0	CABOVISÃO - TELEVISÃO POR CABO, S.A.	97 720 557	41 603 490
UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO NORTE ALENTEJANO, E.P.E.	79 480 747	57,4	ACCENTURE - CONSULTORES DE GESTÃO, S.A.	97 278 904	45 174 267
PULL & BEAR (PORTUGAL) - CONFECÇÕES, S.A.	78 349 561	25,2	GALP ENERGIA, S.A.	96 037 605	44 509 451
UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO BAIXO ALENTEJO, E.P.E.	78 038 372	53,8	TELEPERFORMANCE PORTUGAL, S.A.	95 116 844	55 964 645
SIES FORWARD PAYMENT SOLUTIONS, S.A.	77 846 337	30,5	EUREST (PORTUGAL) - SOCIEDADE EUROPEIA DE RESTAURANTES, LDA	93 580 774	34 996 985
TMG - TECIDOS PLASTIFICADOS E OUTROS REVESTIMENTOS PARA A INDÚSTRIA AUTOMÓVEL, S.A.	77 723 257	33,8	PATINER - PORTUGUESA DE AUTOMÓVEIS TRANSPORTADORES, S.A.	92 452 700	33 235 987
ITALCO-MODA ITALIANA, S.A.	77 585 862	27,9	SONAE CENTER SERVIÇOS II, S.A.	92 317 232	65 183 985
HOSPITAL CUF INFANTE SANTO, S.A.	77 217 422	33,5	SANT-GOBBIN MONDGO, S.A.	91 584 826	36 959 975
CASAIS - ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO, S.A.	76 903 806	25,3	SISTEMAS MCDONALD'S PORTUGAL, LDA	91 240 353	34 651 226
CTT EXPRESSO - SERVIÇOS POSTAIS E LOGÍSTICA, S.A.	76 726 551	25,4	SOCIEDADE PORTUGUESA DO AR LÍQUIDO ARLÍQUIDO, LDA	90 751 369	37 188 204
GESTAMP AVEIRO - INDÚSTRIA DE ACESSÓRIOS DE AUTOMÓVEIS, S.A.	76 378 995	22,7	COMPANHIA CARRIS DE FERRO DE LISBOA, S.A.	90 193 383	59 292 789
HIKMA FARMACÉUTICA (PORTUGAL), S.A.	76 132 779	42,9	METROPOLITANO DE LISBOA, E.P.E.	89 900 742	92 368 450
EURONATLANTIC AIRWAYS - TRANSPORTES AÉREOS, S.A.	75 668 577	33,1	SGHL - SOCIEDADE GESTORA DO HOSPITAL DE LOURES, S.A.	89 841 959	40 452 362
PORTGÁS - SOCIEDADE DE PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE GÁS, S.A.	75 351 000	62,1	SIERRA PORTUGAL, S.A.	89 757 735	27 137 003
RIOPELE - TÊXTEIS, S.A.	75 109 632	39,7	SECURITAS - SERVIÇOS E TECNOLOGIA DE SEGURANÇA, S.A.	89 729 059	79 109 962
TABAQUEIRA - EMPRESA INDUSTRIAL DE TABACOS, S.A.	75 084 398	64,3	E.I.P. - ELECTRICIDADE INDUSTRIAL PORTUGUESA, S.A.	89 311 270	26 261 718
ESSILOR PORTUGAL - SOCIEDADE INDUSTRIAL DE ÓPTICA, LDA	74 326 788	30,9	CGITI PORTUGAL, S.A.	89 230 376	53 362 808
ECCO'LET (PORTUGAL) - FÁBRICA DE SAPATOS, LDA	74 260 667	33,9	COFINA MEDIA, S.A.	87 142 006	32 682 076
ALCÁTEL - LUCENT PORTUGAL, S.A.	74 211 012	22,4	ITAU - INSTITUTO TÉCNICO DE ALIMENTAÇÃO HUMANA, S.A.	86 335 001	30 424 862
C.M.P. - CIMENTOS MACEIRA E PATAIAS, S.A.	73 538 398	48,8	KELLY SERVICES - EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, UNIPessoAL, LDA	85 871 661	82 924 358
LOCARENT - COMPANHIA PORTUGUESA DE ALUGUER DE VIATURAS, S.A.	73 450 081	72,4	UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DA GUARDA, E.P.E.	85 160 883	43 728 932
CENTRO HOSPITALAR DE ENTRE O DOURO E VOUGA, E.P.E.	73 308 533	57,9	SOLVERDE - SOCIEDADE DE INVESTIMENTOS TURÍSTICOS DA COSTA VERDE, S.A.	85 135 532	67 226 495
MAHLE - COMPONENTES DE MOTORES, S.A.	73 283 999	44,2	CENTRO HOSPITALAR DE LEIRIA, E.P.E.	85 031 707	50 292 632
PT CENTRO CORPORATIVO, S.A.	73 055 001	57,0	ONITELECOM - INFOCOMUNICAÇÕES, S.A.	84 201 925	26 711 587
AMTROL-ALFA, METALOMECÂNICA, S.A.	72 486 224	23,3	IMPRESNA NACIONAL - CASA DA MOEDA, S.A.	83 995 005	52 886 836
RANDSTAD II - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, LDA	72 422 738	67,8	SAP PORTUGAL - SISTEMAS, APLICAÇÕES E PRODUTOS INFORMÁTICOS, SOCIEDADE UNIPessoAL, LDA	81 843 483	28 119 202
E.P.O.S. - EMPRESA PORTUGUESA DE OBRAS SUBTERRÂNEAS, S.A.	72 195 571	35,9	TEMPO TEAM SERVIÇOS, LDA	81 154 838	70 567 001
SOPROPÉ - ORGANIZAÇÕES DE CALÇADO, S.A.	71 790 301	22,2	HOSPITAL DA SENHORA DA OLIVEIRA GUIMARÃES, E.P.E.	80 260 805	44 105 132
ENAZI - ENGENHARIA E MANUTENÇÃO INDUSTRIAL SÉCULO XXI, S.A.	71 509 763	22,2	UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO NORTE ALENTEJANO, E.P.E.	79 480 747	45 632 815
TECNIMEDE - SOCIEDADE TÉCNICO-MEDICINAL, S.A.	71 356 427	26,9	UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO BAIXO ALENTEJO, E.P.E.	78 038 372	41 970 960
FINLOG - ALUGUER E COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, S.A.	70 472 192	32,5	TMG - TECIDOS PLASTIFICADOS E OUTROS REVESTIMENTOS PARA A INDÚSTRIA AUTOMÓVEL, S.A.	77 723 257	26 279 924
HOSPOR - HOSPITAIS PORTUGUESES, S.A.	70 394 917	36,4	HIKMA FARMACÉUTICA (PORTUGAL), S.A.	76 132 779	32 674 627
LEYA, S.A.	69 538 320	23,5	PORTGÁS - SOCIEDADE DE PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE GÁS, S.A.	75 351 000	46 761 000
LUSIADAS - PARCERIAS CASCAIS, S.A.	69 062 793	49,5	RIOPELE - TÊXTEIS, S.A.	75 109 632	29 848 874
MANPOWERGROUP SOLUTIONS, UNIPessoAL, LDA	68 720 055	83,9	TABAQUEIRA - EMPRESA INDUSTRIAL DE TABACOS, S.A.	75 084 398	48 315 854
ABBOTT LABORATÓRIOS, LDA	68 544 892	26,3	C.M.P. - CIMENTOS MACEIRA E PATAIAS, S.A.	73 538 398	35 884 892
RUBIS ENERGIA PORTUGAL, S.A.	67 247 179	25,1	LOCARENT - COMPANHIA PORTUGUESA DE ALUGUER DE VIATURAS, S.A.	73 450 081	53 173 779
MSFT - SOFTWARE PARA MICROCOMPUTADORES, LDA	67 244 983	68,1	CENTRO HOSPITALAR DE ENTRE O DOURO E VOUGA, E.P.E.	73 308 533	42 450 907
KIRCHHOFF AUTOMOTIVE PORTUGAL, S.A.	67 207 989	24,6	MAHLE - COMPONENTES DE MOTORES, S.A.	73 283 999	32 390 804
GALLOVDRIO, S.A.	66 846 470	24,4	PT CENTRO CORPORATIVO, S.A.	73 055 001	41 642 708
GRAND CRUISE SHIPPING UNIPessoAL, LDA	66 530 497	48,5	RANDSTAD II - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, LDA	72 422 738	49 083 874
UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DE CASTELO BRANCO, E.P.E.	66 382 962	61,5	LUSIADAS - PARCERIAS CASCAIS, S.A.	69 062 793	34 159 949
LUSOPONTE - CONCESSIONÁRIA PARA A TRAVESSIA DO TEJO, S.A.	66 288 175	90,7	MANPOWERGROUP SOLUTIONS, UNIPessoAL, LDA	68 720 055	57 668 748
ROCA, S.A.	65 992 604	33,2	MSFT - SOFTWARE PARA MICROCOMPUTADORES, LDA	67 244 983	45 789 175
HOSPITAL DISTRITAL DE SANTARÉM, E.P.E.	65 613 939	51,6	GRAND CRUISE SHIPPING UNIPessoAL, LDA	66 530 497	32 267 270
MERCK, S.A.	65 532 251	23,8	UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DE CASTELO BRANCO, E.P.E.	66 382 962	40 830 694
PORTWAY - HANDLING DE PORTUGAL, S.A.	65 530 793	79,0	LUSOPONTE - CONCESSIONÁRIA PARA A TRAVESSIA DO TEJO, S.A.	66 288 175	60 098 323
AMORIM CORK COMPOSITES, S.A.	65 358 407	25,0	HOSPITAL DISTRITAL DE SANTARÉM, E.P.E.	65 613 939	33 836 546
VILA GALÉ - SOCIEDADE DE EMPREENDIMENTOS TURÍSTICOS, S.A.	65 249 175	58,0	PORTWAY - HANDLING DE PORTUGAL, S.A.	65 530 793	51 800 217
VENTOMINHO - ENERGIAS RENOVÁVEIS, S.A.	64 502 229	81,6	VILA GALÉ - SOCIEDADE DE EMPREENDIMENTOS TURÍSTICOS, S.A.	65 249 175	37 827 595
ALLTELE, LDA	64 112 057	25,2	VENTOMINHO - ENERGIAS RENOVÁVEIS, S.A.	64 502 229	52 637 252
EDP - ESTUDOS E CONSULTORIA, S.A.	63 941 184	97,9	EDP - ESTUDOS E CONSULTORIA, S.A.	63 941 184	62 573 040

Anexo 3 – Comparação entre o Número de Organizações da População e o Número de Organizações da Amostra, por Setor de Atividade

Setor de Atividade	Nº de Organizações da População	Nº de Organizações da Amostra
Agro-indústria	52	8
Água, eletricidade e gás	28	12
Atividades auxiliares aos transportes	9	8
Celulose e papel	12	4
Comércio a retalho	13	3
Comércio de veículos automóveis	28	-
Comércio eletro-eletrónico	13	4
Comércio por grosso	30	2
Construção	20	9
Distribuição alimentar	22	-
Distribuição de combustíveis	27	3
Edição, informação e artes gráficas	8	6
Equipamento de transporte	3	2
Higiene e limpeza	1	1
Hotelaria e restauração	7	7
Indústria automóvel	21	7
Madeira, cortiça e móveis	7	4
Material elétrico e de precisão	19	7
Metalomecânica e metalurgia de base	11	3
Minerais metálicos e não metálicos	11	8
Produtos farmacêuticos	20	10
Química	21	5
Saúde	30	30
Serviços	36	29
Telecomunicações	8	8
Têxteis, vestuário e couro	19	10
Transportes e distribuição	24	10
Total	500	200

Anexo 4 – Comparação entre as Perguntas do Inquérito dos Auditores Internos e as do Inquérito dos Órgãos de Gestão

Perguntas do Inquérito dos Auditores Internos	Perguntas do Inquérito dos Órgãos de Gestão
1. Ramo de atividade?	1. Ramo de atividade?
2. A organização pertence/é uma:	2. A organização pertence/é uma:
3. Número de funcionários:	3. Número de funcionários:
4. Na organização, com referência a 31 de Dezembro de 2015, qual o volume de negócios (em milhares de euros)?	4. Na organização, com referência a 31 de Dezembro de 2015, qual o volume de negócios (em milhares de euros)?
5. A estrutura organizacional contempla a atividade de Auditoria Interna?	5. A estrutura organizacional contempla a atividade de Auditoria Interna?
6. Quantos auditores compõem a atividade de Auditoria Interna?	6. Quantos auditores compõem a atividade de Auditoria Interna?
7. A Auditoria Interna tem o seu posicionamento e as suas funções bem definidas e devidamente conhecidas por todos os outros departamentos da organização?	7. A Auditoria Interna tem o seu posicionamento e as suas funções bem definidas e devidamente conhecidas por todos os outros departamentos da organização?
8. Em que áreas atua a atividade de Auditoria Interna (enumere-as de acordo com a importância dada pela Auditoria Interna)?	8. Em que áreas atua a atividade de Auditoria Interna (enumere-as de acordo com a importância dada pela Auditoria Interna)?
9. A atividade de Auditoria Interna é sujeita a avaliação?	9. A atividade de Auditoria Interna é sujeita a avaliação?
9.2. O responsável pela Auditoria Interna desenvolve e mantém um Programa de Garantia de Qualidade e Aperfeiçoamento (QAIP)?	
10. Qual a dependência hierárquica do departamento de Auditoria Interna?	10. Qual a dependência hierárquica do departamento de Auditoria Interna?
11. Quanto à independência dos auditores internos que aspetos considera de maior relevância?	11. Quanto à independência dos auditores internos que aspetos considera de maior relevância?
12. Existem Sistemas de Controlo Interno associados à fiabilidade do reporte financeiro?	12. Existem Sistemas de Controlo Interno associados à fiabilidade do reporte financeiro?
13. Para sustentar a opinião do auditor interno acerca da credibilidade da informação financeira, quais os fatores que considera mais relevantes?	13. Para sustentar a opinião do auditor interno acerca da credibilidade da informação financeira, quais os fatores que considera mais relevantes?

14. Qual dos seguintes departamentos deve ser (ou é) o responsável pela deteção de distorções materialmente relevantes na elaboração das Demonstrações Financeiras?	14. Qual dos seguintes departamentos deve ser (ou é) o responsável pela deteção de distorções materialmente relevantes na elaboração das Demonstrações Financeiras?
15. As informações veiculadas pela atividade de Auditoria Interna produzem efeitos na organização, ou seja, funcionam como ponto de partida para a implementação de controlos preventivos do risco?	15. As informações veiculadas pela atividade de Auditoria Interna produzem efeitos na organização, ou seja, funcionam como ponto de partida para a implementação de controlos preventivos do risco?
16. Após a emissão do relatório, o auditor interno faz o controlo da implementação das recomendações ou dos motivos da não implementação dos controlos?	16. Após a emissão do relatório, o auditor interno faz o controlo da implementação das recomendações ou dos motivos da não implementação dos controlos?
17. Na sua opinião a atividade de Auditoria Interna aumenta a confiança dos <i>stakeholders</i> ?	17. Na sua opinião a atividade de Auditoria Interna aumenta a confiança dos <i>stakeholders</i> ?
18. O grau de importância dado à atividade de Auditoria Interna como instrumento do cumprimento das normas e procedimentos contabilísticos é:	18. O grau de importância dado à atividade de Auditoria Interna como instrumento do cumprimento das normas e procedimentos contabilísticos é:
19. Qual a razão da inexistência do departamento de Auditoria Interna?	19. Qual a razão da inexistência do departamento de Auditoria Interna?
Total de 19 Questões	Total de 20 Questões



Apêndices

**Dissertação de Mestrado
Mestrado em Auditoria**

Porto – 2016

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

Índice

Apêndice I – Inquérito dirigido aos Auditores Internos

Apêndice II – Inquérito dirigido aos Órgãos de Gestão

Apêndice III – *E-mail* de Apresentação do Inquérito

Apêndice IV - *E-mails* enviados para o IPAI

Apêndice V - Listagem das 200 Organizações de acordo com o Valor Acrescentado Bruto por Vendas (População)

Apêndice VI- Classificação das 200 Organizações

Apêndice VII - Respostas ao Inquérito dirigido aos Auditores Internos

Apêndice VIII – Respostas ao Inquérito dirigido aos Órgãos de Gestão

Apêndice IX - Comparação entre as Respostas dos Auditores Internos e dos Órgãos de Gestão

Apêndice X – Existência do Departamento de Auditoria Interna na População das 200 Organizações

Apêndice XI - Organizações com Maior Volume de Negócios, por Setor de Atividade (Amostra para análise dos relatórios)

Organizações com Maior Volume de Negócios, por Setor de Atividade

Nestlé - Portugal, S.A.

EDP Distribuição - Energia, S.A.

EP – Estradas de Portugal, S.A.

Celulose Beira Industrial (Celbi), S.A.

El Corte Inglês - Grandes Armazéns, S.A.

Companhia I.B.M. Portuguesa, S.A.

Tabaqueira II, S.A.

Teixeira Duarte – Engenharia e Construções, S.A.

Repsol Gás Portugal, S.A.

SIC - Sociedade Independente de Comunicação, S.A.

OGMA - Indústria Aeronáutica de Portugal, S.A.

Johnson & Johnson, LDA

Gertal – Companhia Geral de Restaurantes e Alimentação, S.A.

Faurecia – Assentos de Automóvel, LDA

Amorim & Irmãos, S.A.

Enercon GMBH, Sucursal em Portugal

Colep Portugal, S.A.

BA Vidro, S.A.

Novartis Farma – Produtos Farmacêuticos, S.A.

Continental Mabor – Indústria de Pneus, S.A.

Centro Hospitalar e Universitário de Coimbra, E.P.E.

Saipem (Portugal) – Comércio Marítimo, Sociedade Unipessoal, LDA

MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, S.A.

Zara Portugal - Confeções, S.A.
Transportes Aéreos Portugueses, S.A.