



A implementação da Auditoria Interna nas Empresas Portuguesas

Cristène Silva Pinto

Apresentado ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação da Doutora Maria Clara Dias Pinto Ribeiro e Doutora Maria Isabel Coutinho Vieira

Porto – 2016

INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO

INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO

Resumo

A aliança entre o desenvolvimento do sistema financeiro e a globalização da economia veio trazer uma necessidade de obtenção de informação não só útil como atempada, que tem vindo a crescer ao longo do tempo. Assim, os gestores das organizações têm a oportunidade de tomar as decisões mais acertadas e as melhores para a consecução tanto dos objetivos como para o desenvolvimento de estratégias.

A crescente complexidade dos negócios, a regulamentação acrescida e os avanços na aplicação das tecnologias da informação, são fatores que determinam oportunidades e desafios crescentes à atividade desenvolvida pelos auditores internos.

E é neste contexto que a Auditoria Interna surge; auditando todos os procedimentos relacionados com o reporte financeiro, mas também, os restantes procedimentos relativos ao Controlo Interno, a Auditoria Interna assume uma função de máxima relevância ao promover um controlo tão amplo e completo quanto possível de toda a organização. Assim, assumindo-se a importância da Auditoria Interna como garante da eficaz gestão das organizações (permitindo aumentar a qualidade e fiabilidade da informação que serve de suporte à ação dos gestores), elegeu-se como principal objetivo desta dissertação o estudo da existência e a forma de implementação da Auditoria Interna nas empresas portuguesas. Pretendeu-se, através de uma análise quantitativa tendo por suporte o questionário, aferir da existência de serviços de Auditoria Interna nas empresas portuguesas relacionando-a com a dimensão, o grau de internacionalização e os Sistemas de Controlo Interno.

Os resultados mostram que a maioria das empresas analisadas dispõem de Serviço de Auditoria Interna (SAI) e, conseqüentemente, implementam a maior parte dos procedimentos inquiridos. Há um relacionamento positivo entre a dimensão da empresa e a existência de um departamento de Auditoria Interna, pelo que este assume uma posição essencial nas organizações de grandes dimensões. O tipo de Auditoria Interna desenvolvida está relacionada com a dimensão, pelo que nos permitiu concluir que à medida que a dimensão aumenta, a probabilidade de efetuar Auditorias de natureza ambiental também. Contudo, os resultados são inconclusivos no que respeita à relação entre existência de um departamento de Auditoria Interna e o grau de

internacionalização das empresas, o mesmo acontece no que respeita à relação entre a existência de um departamento de Auditoria Interna e o cumprimento dos requisitos e normas do Sistema de Controlo Interno.

Assim sendo, podemos concluir que as empresas ainda têm um longo caminho a percorrer em relação à Auditoria Interna e toda a sua envolvente.

Palavras-Chave: Auditoria Interna; Sistema de Controlo Interno; Análise Quantitativa; Empresas Portuguesas

Abstract

The alliance between the development of the financial system and the globalisation of the economy made the need to obtain useful and in time information, and it has been growing over time. Thus, organisation managers have the change to make better decisions to achieve their goals and to develop strategies.

The growing complexity of business, the increasing amount of regulations and the development in the application of information technology are factors that determine opportunities and new challenges to the activity carried out by the internal auditors.

It is in this context that the Internal Audit arises; auditing all procedures related to financial reporting and also the other procedures for Internal Control. Internal Audit is of utmost importance function to promote a control as broad and complete as possible of the entire organisation. Thus, assuming the importance of Internal Audit in ensuring the effective management of organisations (allowing to increase the quality and reliability of information that serves to support the decision makers). The main objective of this dissertation is to study the existence and the form of implementation of Internal Audit in Portuguese companies. Quantitative analysis was applied to interpret the results of a questionnaire, relating the existence of internal audit services in Portuguese companies with their dimension, internationalization and internal control systems. The results show that most of the companies studied have Internal Audit Service, and thus implement the procedures considered. There is a positive correlation between the dimension of the firm and the existence of an Internal Audit Department. The type of Internal Audit developed is related to dimension, what allows us to conclude that if the dimension increases, the probability of performing environmental audits also increases. However, the results are inconclusive regarding the correlation between the existence of an Internal Audit Department and the level of internationalization of the companies, the same is true regarding the correlation between the existence of an Internal Audit Department and the compliance with legal requirements.

In this scenario, we can conclude that companies still have a long way to go in relation to what Internal Audit is concerned.

Keywords: Internal Auditing; Internal Control System; Quantitative Analysis; Portuguese Organizations.

Agradecimentos

Esta dissertação é o culminar da minha vida académica que não seria possível sem a ajuda e apoio de muitas pessoas. Foi uma longa viagem por vezes turbulenta e cheia de ansiedade.

Em primeiro lugar agradeço aos meus pais e irmãos pelo apoio incondicional que demonstraram ao longo deste percurso.

Ao meu querido namorado, pela paciência, motivação e por nunca me ter deixado baixar os braços.

Às minhas orientadoras Doutora Maria de Clara Dias Pinto Ribeiro e Doutora Maria Isabel Coutinho Vieira pela disponibilidade e profissionalismo demonstrado, sem as quais não seria possível terminar este meu percurso académico.

Às empresas que se disponibilizaram para fazer parte deste estudo, cujo contributo foi indispensável para a conclusão alcançada.

A todos, um muito obrigada!

Índice

Índice de apêndices	viii
Índice de Anexos.....	viii
Índice de figuras	ix
Índice de quadros	x
Índice de Siglas.....	xi
Introdução	1
Parte I - Revisão da Literatura	
Capítulo 1 – Auditoria	3
1.1. Conceito, objetivos da auditoria	3
1.2. Tipos de auditoria	4
1.3. Auditoria Interna VS Auditoria Externa.....	6
1.4. Fases da auditoria	9
1.4.1. Fase do planeamento.....	9
1.4.2. Fase da execução	10
1.4.3. Fase da avaliação e da elaboração do relatório	11
1.5. Limitações da auditoria	11
Capítulo 2 – Auditoria Interna	13
2.1. Evolução da Auditoria Interna	13
2.2. Conceito de Auditoria Interna.....	13
2.3. Objetivo, função e responsabilidades do Auditor Interno.....	16
2.4. Ética do Auditor Interno.....	17
2.5. Normas internacionais para a prática profissional de Auditoria Interna.....	19
2.6. Independência do Auditor Interno e Externo	20
2.7. Vantagens e desvantagens da Auditoria Interna	21
2.8. A importância da Auditoria Interna nas organizações.....	22
2.9. O papel desempenhado pela Auditoria Interna no processo de tomada de decisão	24
2.10. Auditoria Interna e gestão eficaz	26
Capítulo 3 - Controlo Interno.....	27
3.2. Componentes do Controlo Interno.....	28
3.3. Elementos do Controlo Interno.....	29
3.4. Modelos de Controlo Interno.....	30
3.6. Fatores que influenciam a existência de um Sistema de Controlo Interno	31
3.5. Limitações do Controlo Interno	32
3.7. Abrangência do Controlo Interno.....	32

Parte II - Estudo Empírico

Capítulo 4 – Metodologia	34
4.1. Metodologia	34
4.2 Hipóteses de investigação.....	35
4.3. Recolha de dados.....	35
4.4. Construção do Questionário	37
4.5. Amostra.....	37
4.6. Apresentação dos resultados.....	38
4.6.1 Análise descritiva	38
4.6.2 Discussão dos resultados	42
4.6.2.1 Análise Univariável	42
4.6.2.2 Análise Bivariada.....	47
Conclusões	52
Bibliografia.....	56

Índice de apêndices

Apêndice 1 Carta de apresentação e Questionário.....	61
Apêndice 2 Análise Estatística da Hipótese 1.....	68
Apêndice 3 Análise Estatística da Hipótese 2.....	72
Apêndice 4 Análise Estatística da Hipótese 3.....	75

Índice de Anexos

Anexo 1 As 500 Melhores empresas a atuarem no mercado português em 2014.....	78
---	----

Índice de figuras

Figura 1 Princípios a serem observados pelos Auditores Internos.....	18
Figura 2 Cubo de COSO.....	31

Índice de quadros

Quadro 1 Auditor interno VS Auditor Externo.....	8
Quadro 2 Vantagens e desvantagens da Auditoria Interna.....	21
Quadro 3 A empresa dispõe de serviço/depº/órgão de Auditoria Interna.....	38
Quadro 4 Razões que justificam a não existência de serviço/depº/órgão de Auditoria Interna.....	39
Quadro 5 Modo de integração do serviço/depº/órgão de Auditoria Interna na Empresa.....	39
Quadro 6 Importância atribuída ao Revisor Oficial de Contas Profissional.....	40
Quadro 7 Tipos de auditorias desenvolvidas pelo serviço de Auditoria Interno.....	40
Quadro 8 Normas Técnicas e Práticas Gerais de Auditoria Interna.....	41
Quadro 9 Normas Técnicas e Práticas Gerais de Auditoria Interna: Preparação do trabalho de Campo.....	42
Quadro 10 Normas Técnicas e Práticas Gerais de Auditoria Interna: Planeamento do trabalho de campo.....	43
Quadro 11 Normas Técnicas e Práticas Gerais de Auditoria Interna: Execução do trabalho de Campo.....	43
Quadro 12 Normas Técnicas e Práticas Gerais de Auditoria Interna: Normas e Práticas de Relato.....	44
Quadro 13 Características gerais das Normas e Procedimentos de Auditoria Interna.....	45
Quadro 14 Sistema de Control Interno.....	46
Quadro 15 Relação entre as variáveis "Dimensão" e "Auditoria Interna".....	48
Quadro 16 Previsão da existência de depº de Auditoria Interna.....	49
Quadro 17 Relação entre as variáveis "Dimensão" e "Tipos de Auditoria Interna".....	50
Quadro 18 Previsão da existência de Auditorias de natureza ambiental.....	50
Quadro 19 Variabilidade dos Objetivos do Sistema de Controlo Interno.....	51
Quadro 20 Variabilidade dos Requisitos das Normas de Controlo Interno.....	51

Índice de Siglas

AE – Auditoria Externa/Auditor Externo

AI – Auditoria Interna/Auditor Interno

AICPA – *American Institute of Certified Publics Accountants*

CI – Controlo Interno

COSO – *Commitee of Sponsoring Organizations*

DRA – Diretriz Regulamentar de Auditoria

IIA – *Institute of Internal Auditors*

IFAC – *International Standard on Auditing*

ROC – Revisor Oficial de Contas

SAI – Sistema de Auditoria Interna

SCI – Sistema de Controlo Interno

SPSS – *Statistical Package For the Social Science*

Introdução

A conjuntura económica e social, não só em Portugal mas em todo o mundo, contribui para a instabilidade organizacional e sua constante mutação das mesmas. Entre todos os fatores associados a esta vulnerabilidade crescente que está a atingir as organizações destacam-se: a complexidade da economia, a rápida evolução tecnológica, a velocidade de mudança, as expectativas mais existentes dos consumidores, a gravidade das consequências que podem resultar de uma falha nos controlos, a agressividade da concorrência.

Assim, e para garantir que o crescimento organizacional seja sustentável, torna-se cada vez mais imperativo que as organizações tomem atempadamente as decisões mais acertadas e se reinventem.

Para isso, é necessário apoio complementar, por via da Auditoria Interna, que, através da realização de um controlo minucioso, facultará informações, recomendações e análises inerentes às atividades avaliadas, sendo, por isso, o ponto de partida para uma boa gestão empresarial.

Deste modo, o auditor interno identifica os pontos fracos e pontos fortes da organização, determina as causas, avalia consequências e estuda as soluções mais eficazes para cada situação. Somente desta forma, a administração terá a confiança necessária para tomar medidas inerentes à execução dos objetivos definidos.

O presente trabalho tem como objetivo principal analisar a existência de serviços de Auditoria Interna e de que forma contribui ou não para um bom desempenho organizacional.

Esta investigação foi dividida em duas partes compostas na sua totalidade por quatro capítulos.

O primeiro capítulo apresenta o enquadramento teórico da auditoria, começando pela origem e evolução histórica do seu conceito, enumerando os tipos de auditoria, bem como a comparação entre Auditoria Interna e Externa, realçando os pontos em comum e as diferenças entre estes dois tipos de auditores.

No segundo capítulo, é abordado, mais especificamente, a atividade da Auditoria Interna e a sua importância no seio das organizações. Analisa-se o conceito de Auditoria Interna bem como a sua evolução ao longo dos tempos, os objetivos e funções, passando pelas responsabilidades e ética do auditor interno e ainda as normas internacionais para a prática de Auditoria Interna, sem esquecer as vantagens e desvantagens que esta traz às organizações.

O terceiro capítulo debruça-se sobre o Controlo Interno e em que medida ele é importante no apoio à Auditoria Interna. São apresentadas as componentes do Controlo Interno, os respetivos modelos, bem como as mais-valias e limitações associados ao mesmo.

No quarto capítulo efetua-se uma descrição sobre o modo como a investigação será realizada; a construção do questionário bem como os modelos de regressão logística utilizados para a análise dos resultados; descrição do universo dos sujeitos em estudo, o processo de definição da amostra e a sua caracterização.

Finalmente, apresentam-se e discutem-se as conclusões, avançando com as limitações do estudo e futuras investigações.

Capítulo 1 – Auditoria

1.1. Conceito, objetivos da auditoria

O conceito de auditoria tem evoluído ao longo dos tempos, embora algumas contribuições conhecidas sejam aceites de uma maneira global e universal.

Segundo o Tribunal de Contas Europeu no seu manual (1999, p.22) a auditoria é um exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.

Segundo Pinheiro (2010), o termo de auditoria tem origem latina *audire*, aquele que ouve. O verbo “to audit”, significa examinar, certificar.

Existem diversas teorias para o surgimento da história da auditoria. Sá (1998) refere que a auditoria possa ter surgido no antigo Egipto e na Babilónia, pois nessa altura consistia em verificar e garantir a veracidade dos registos. “Existem provas arqueológicas de inspeções e verificações de registos realizadas entre a família real de Urukagina¹ no templo sacerdotal sumeriano² e que datam de mais de 4.500 anos Antes de Cristo”.

A auditoria tal como a conhecemos hoje surgiu como resposta a novas necessidades decorrentes do desenvolvimento resultante da revolução industrial; a auditoria surgiu na segunda metade do século XIX na Grã-Bretanha, embora se tenha falado de atividades muito semelhantes a esta desde muito cedo.

Como consequência das transformações tecnológicas que vinham a ocorrer, a indústria britânica expandia-se e exigia maiores investimentos. As empresas ganhavam maiores dimensões e, com a criação das sociedades anónimas, a posse do capital passou para um maior número de proprietários, a quem os gestores periodicamente prestavam contas. (Marques, 1997)

A dificuldade dos proprietários e acionistas em analisar objetivamente os livros, registos, lucros, prejuízos era tanta que foi necessário proceder à designação de auditores para efetuarem essa análise em sua representação, com o objetivo de se certificar que as demonstrações financeiras espelham a realidade da organização e não apresentam quaisquer erros ou fraudes que possam afetar a sua continuidade.

O controlo dos gastos públicos, o aparecimento de grandes organizações internacionais, a complexidade dos negócios, a necessidade de informações contabilísticas verídicas, a complexidade dos sistemas contabilísticos e o desenvolvimento e implementação de sistemas de controlos internos, são segundo Franco e Marra (2000), os principais acontecimentos que marcaram a evolução da auditoria.

A auditoria tem como objetivo habilitar o auditor a expressar uma opinião sobre demonstrações financeiras. Se estas se encontram preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável, isso torna exequível a tarefa do auditor.

A auditoria auxilia o administrador, na medida em que confirma os registos e completa a informação contabilística, mas também tem como finalidade a fiscalização da própria administração, informando o administrador dos erros cometidos pelos seus subordinados, como também denunciar aos titulares do património (Acionistas e outros investidores) os erros cometidos pelo administrador. Estas tarefas têm vindo a ser facilitadas graças à evolução dos sistemas de informação que permitem um controlo mais simplificado e eficaz. (Guan, 2004)

Para Francos e Marra (2010) essa fiscalização, exercida pela auditoria sobre os registos e demonstrações financeiras, dá-lhe maior consistência e maior veracidade, por várias razões, entre as quais podemos citar:

- ❖ O profissional que executa os registos contabilísticos vai fazê-lo com mais rigor, pelo simples facto de saber que o seu trabalho será examinado e os seus erros apontados;
- ❖ Os empregados e administradores temem erros e fraudes, na certeza de que estes irão ser reportados aos superiores;
- ❖ Os titulares do património prestam contas através da auditoria a seus credores e ao fisco.

1.2. Tipos de auditoria

Teixeira (2006) refere que

"Embora a auditoria seja uma atividade obrigatória para alguns segmentos institucionais, tais como instituições financeiras, empresas de capital aberto e órgãos governamentais, observa-se que a abrangência dos seus trabalhos

depende da decisão de cada organização. No entanto, a realização de auditorias nas empresas é importante, dando maior segurança aos administradores, proprietários, administração fiscal, financiadores, entre outros.

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

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

Quanto à amplitude, isto é, ao universo a auditar, podem distinguir-se a auditoria geral, que afeta todos os elementos da entidade e a auditoria parcial que se refere a um ou vários aspetos.

Quanto à frequência as auditorias podem ser permanentes, (realizando-se ao longo do exercício económico), ou ocasional (que são efetuadas periodicamente).

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

Quanto à obrigatoriedade as auditorias podem ser de fonte legal, ou seja é obrigatória, existindo normas regulamentadoras do exercício ou de fonte contratual, que tem por base um contrato de prestação de serviços com um profissional independente.

Quanto à posição do sujeito que as realiza, estas podem ser internas ou externas, em que a principal diferença é que a Auditoria Externa é efetuada por profissionais não subordinados à entidade, totalmente independente.

O facto da Auditoria Interna estar mais relacionada com o desempenho e processos da organização faz com que tenha um conhecimento mais aprofundado do Know-How da mesma, e ao efetuar uma auditoria continuada, vai fazer com que o Auditor Externo

sinta uma maior segurança durante a condução dos seus trabalhos e aquando da emissão da sua opinião. No entanto Munro e Stewart (2011), afirma que devido ao ambiente atual de elevados riscos de negócio, o Auditor Externo pode não se sentir tão confiante com o trabalho de Auditoria. É por isso importante que estes dois tipos de auditores mantenham contactos pois os seus trabalhos complementam-se. Assim, torna-se relevante conhecer a relação entre a Auditoria Interna e Externa.

1.3. Auditoria Interna VS Auditoria Externa

Auditoria Interna: é uma atividade independente, e de garantia objetiva e consultoria, estabelecida para acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Apoia uma organização a atingir os seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria da eficácia na gestão do risco, controlo e processos de "governance."

Auditoria Externa: é uma verificação ou exame feito por um auditor dos documentos de prestação de contas com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos de modo a dar aos mesmos a maior credibilidade.

Monaretto (2008) diz que a Auditoria Interna consiste na revisão contínua das atividades enquanto que a Auditoria Externa consiste na revisão periódica.

Para Ferreira (2012), a principal diferença entre Auditoria Interna e Externa está na sua finalidade. Na Auditoria Externa, executada pelo auditor independente, o objetivo é a elaboração de um relatório ou parecer sobre as demonstrações financeiras no sentido de traduzirem ou não em todos os seus aspetos relevantes, a situação do património da entidade na data do encerramento do exercício, o resultado das suas operações, as mutações de seu património líquido, seus fluxos de caixa e seus valores adicionados no período auditado. Já a Auditoria Interna é exercida por alguém interno à organização e através do exercício da sua atividade elabora um relatório onde comunica à administração as falhas encontradas e as recomendações e as melhorias que podem vir a ser feitas.

Prado (1998) defende que um auditor deve ser independente, o que lhe permite manter e assegurar imparcialidade no seu julgamento em todos os aspetos relacionados com a sua atividade profissional e, também, nas fases de planeamento, execução e emissão do

seu parecer. Deve também dominar o julgamento profissional, baseando sempre as suas opiniões em evidências e factos que comprovem a veracidade das mesmas. Segundo a autora, o uso do bom senso em atos e recomendações é um dos fatores mais relevantes para um auditor; este possui a obrigação de respeitar as normas da ética profissional, atualizando-se acerca do avanço das normas, dos procedimentos e técnicas aplicáveis, bem como o conhecimento técnico específico e das áreas relacionadas com a capacidade profissional.

O sigilo profissional é outra das características mais importantes para um bom auditor: as informações recebidas deverão ser mantidas com o máximo de confidencialidade, o que implica que nunca devem ser reveladas a terceiros, nem aproveitadas em proveito e interesses pessoais ou de terceiros, quer seja direta ou indiretamente, a não ser em casos de obrigação legal e profissional.

As responsabilidades do Auditor Externo são definidas por lei e é por isso mais fácil de definir o seu papel, já as do Auditor Interno diferem de empresa para empresa. Não obstante, o desenvolvimento dos trabalhos destes auditores são complementares.

Segundo Martins e Morais (1997), no que diz respeito ao Controlo Interno, o Auditor Interno vai verificar se este proporciona uma garantia razoável de que os objetivos da empresa se cumpriram, com eficiência e eficácia através do estudo e avaliação do Sistema de Controlo Interno. A sua atuação deve ser construtiva, diligente e expedita e, sobretudo, persistente no "*Follow-up*" das questões. Já o Auditor Externo através do estudo e avaliação do Controlo Interno, pode sugerir melhorias através de críticas construtivas.

Segundo Ho-Young e Hyun-Young (2016) Quanto melhor for a qualidade da Auditoria Interna, menos tempo será necessário despender com a Auditoria Externa.

As principais diferenças entre Auditor Interno e Externo são as seguintes:

Quadro 1 – Auditor Interno *versus* Auditor Externo

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

Fonte: Morais, e Martins, (1999), p.31

Estudos de (Stewart e Munro, 2011) referem que “*external auditors are more likely to use internal audit for control evaluation tasks than for substantive tests of balances*”

De igual modo, o trabalho desenvolvido pelos Auditores Internos é utilizado nos processos de Auditoria Externa (Ho-Young e Hyun-Young, 2016).

Em suma o trabalho desenvolvido por estes dois tipos de auditores é idêntico, isto é:

- ❖ Baseiam-se no Controlo Interno como ponto de partida para realizar o seu exame;
- ❖ Sugerem correções para deficiências encontradas;
- ❖ Utilizam as mesmas técnicas;
- ❖ A extensão do trabalho depende da eficiência dos sistemas contabilísticos e controlos internos existentes.

1.4. Fases da auditoria

De uma forma geral, e independentemente dos seus objetivos e da entidade por ela responsável, qualquer auditoria desenvolve-se sempre por três grandes fases sequenciais, cuja observância é determinante para o respetivo sucesso. Segundo o Tribunal de contas, teremos, como fases essenciais, as seguintes:

- ❖ Planeamento;
- ❖ Execução;
- ❖ Avaliação e elaboração do relatório

1.4.1. Fase do planeamento

Esta fase consiste em conhecer profundamente a entidade a auditar. Neste estudo, também designado por pré planeamento, deve-se proceder à:

- ❖ Recolha e avaliação prévia da informação;
- ❖ Avaliação preliminar dos sistemas e dos controlos;
- ❖ Definição dos objetivos de auditoria em pormenor;
- ❖ Determinação das necessidades de recursos e calendarização da ação.

Para o estudo preliminar, o auditor deve consultar o *dossier* permanente da entidade, ou, no caso de este ainda não existir, elaborá-lo. Neste *dossier* encontra-se todo o tipo de informações consideradas relevantes pelo auditor, para consultas presentes e futuras.

Para além do *dossier* anteriormente referido, deve também existir e aprovar-se um plano global de auditoria, documento-chave que integra a natureza e âmbito da auditoria, a calendarização e objetivos, os critérios e metodologia a utilizar e, também, todos os recursos necessários à sua elaboração. Uma vez que o planeamento da auditoria é caracterizado pelo seu dinamismo, o plano inicial pode sofrer alterações à medida que a auditoria se desenvolve, sendo consideradas propostas de ajustamento pertinentes e devidamente aprovadas.

De acordo com a norma ISA 300 do *International Federation of Accountants* - IFAC: um planeamento adequado contribui para assegurar que seja dedicada atenção apropriada a áreas importantes da auditoria, que problemas potenciais sejam identificados e resolvidos numa base tempestiva e que o trabalho de auditoria seja devidamente organizado e gerido a fim de ser executado de uma maneira eficaz e eficiente. O planeamento adequado também ajuda à devida atribuição de trabalho aos membros da equipa de trabalho, facilita a direção e supervisão dos membros da equipa de trabalho e a revisão do seu trabalho, e ajuda, quando aplicável, na coordenação do trabalho feito por auditores de componentes e peritos. A natureza e extensão das atividades de planeamento variarão de acordo com a dimensão e complexidade da entidade, a anterior experiência do auditor com a entidade, e as alterações nas circunstâncias que ocorram durante o trabalho de auditoria.

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

- ❖ Conhecimento do negócio;
- ❖ Entendimento dos sistemas contabilísticos e de Controlo Interno;
- ❖ Risco e relevância;
- ❖ Natureza, época de aplicação e extensão dos procedimentos;
- ❖ Coordenação, direção, supervisão e revisão

O conhecimento do negócio é o ponto mais importante do plano de auditoria, pois sem isso torna-se difícil fazer o que quer que seja. Conhecer o meio em que está inserido, a estrutura, as atividades, entre outros é o primeiro passo. Conhecer os controlos internos existentes é essencial pois quanto melhor for o Controlo Interno mais fácil e mais fiável será o trabalho de auditoria, e também permite saber quais as áreas de maior risco, ou seja as áreas em que é mais provável o auditor emitir uma opinião errada.

1.4.2. Fase da execução

Na fase da execução, procede-se:

- ❖ Ao exame e avaliação concreta dos controlos instituídos;
- ❖ À elaboração do programa de trabalho;
- ❖ À execução deste programa.

Segundo o Tribunal de Contas, na subfase de exame e avaliação do controlo, é necessário avaliar o controlo existente na entidade a auditar e determinar a utilidade desta avaliação relativamente à programação do trabalho de auditoria.

Para a execução do programa de trabalho, é da responsabilidade do auditor identificar as áreas, operações, registos ou documentos a analisar, de forma detalhada e sempre de acordo com os objetivos definidos no plano de auditoria, dando sempre conta dos procedimentos a seguir e a aplicar.

1.4.3. Fase da avaliação e da elaboração do relatório

Aqui, o auditor tem como função a apresentação de elucidações acerca das questões levantadas pelo trabalho anterior e avaliar/prever os seus possíveis efeitos sobre as conclusões gerais. Assim, torna-se possível filtrar as matérias que determinarão, em parte, a estrutura do relatório.

O relatório deve ser executado seguindo objetivos de clareza, concisão e exatidão, que não poderão faltar face à necessidade de apreensão/interiorização correta do respetivo conteúdo por parte dos destinatários.

1.5. Limitações da auditoria

Num universo tão vasto como o das organizações, a auditoria não consegue controlar tudo nem detetar todas as situações indesejáveis. A auditoria não torna impossível a ocorrência de erros ou fraudes apenas diminui a probabilidade de ocorrência.

São limitações ao Controlo Interno:

- ❖ A estrutura de Controlo Interno é definida pela Gestão, tendo sempre como objetivo que o custo associado ao Controlo Interno não exceda o benefício respetivo;
- ❖ O Controlo Interno incide normalmente sobre as operações de rotina, resultantes de sistemas, não abrangendo normalmente as operações não rotineiras, pois é nas primeiras que se poderá obter um maior ganho;
- ❖ Pela possibilidade da existência de erros humanos resultantes da falta de cuidado, da distração ou da falta de capacidade de julgamento e de compreensão das instruções limita a eficácia do Controlo Interno;

- ❖ A possibilidade de existência de conluíus entre membros da organização ou de membros da organização com terceiros, envolvendo as pessoas responsáveis pela execução dos controlos;
- ❖ A possibilidade dos procedimentos se tornarem inadequados, devido a alterações nas condições organizacionais e não se proceder à sua reapreciação.

Capítulo 2 – Auditoria Interna

2.1. Evolução da Auditoria Interna

Durante muitas décadas a Auditoria Interna foi entendida como uma atividade que visava essencialmente a avaliação da fiabilidade dos controlos internos, frequentemente, designada de “o controlo dos controlos”, ou seja, tinha como principal função salvaguardar os ativos da empresa, verificar se os procedimentos instituídos na organização estavam a ser cumpridos e ainda verificar a veracidade da informação financeira.

Os administradores sentiram necessidade de controlar todas as transações pois receavam que os seus empregados, fornecedores e parceiros comerciais cometessem erros ou fraudes. Para isso careceram de pessoas internas à organização com acesso a todas as informações, documentos e ativos de modo a permitir uma análise mais adequada. (Rodrigues, 2013). Eram chamados de “controladores internos” que tinham como objetivo detetar quaisquer erros e fraudes.

Hoje em dia a atividade de Auditoria Interna é uma tarefa árdua, devido à globalização e ao rápido crescimento da economia, sendo imprescindível a constante formação dos auditores internos. D’Onza et al. (2006), afirma que:

“a complexidade das transações comerciais, o ambiente regulamentar cada vez mais dinâmico na Europa e o avanço das tecnologias, traduz-se em oportunidades e desafios para os auditores internos”

2.2. Conceito de Auditoria Interna

Segundo Dias (2011), a Auditoria Interna constitui um elemento de controlo de gestão, funcionando através de análise e avaliação da eficiência de outros controlos, sendo efetuado por uma seção denominada para este fim, ou por um profissional ligado à empresa.

A Auditoria Interna consiste em avaliar o cumprimento dos objetivos, bem como das políticas e normas impostas pela administração e por isso pode ser considerada como um serviço que presta apoio à gestão.

Sawyer (1988) define a moderna Auditoria Interna como:

“uma sistemática e objetiva avaliação, realizada por Auditores Internos, das diversas operações e controlos de uma organização, para determinar se se seguem as políticas e procedimentos definidos, se se seguem as normas estabelecidas, se se utilizam os recursos eficientemente e se são alcançados os objetivos da organização”.

Para este especialista, “a função do Auditor Interno é fazer aquilo que a administração gostaria de fazer se tivesse tempo para fazer e soubesse como fazê-lo”.

Para Sá (1998,p.41), Auditoria Interna é efetuada por um funcionário da própria entidade “com autonomia para realização da sua tarefa, podendo interferir em todos os setores, sem se subordinar a linhas de autoridade que venham a ferir suas possibilidades de indagação”.

O conceito de Auditoria Interna tem vindo a evoluir nas últimas décadas:

- ❖ Em 1941 – Criação do IIA – “The Institute of Internal Auditors;”
- ❖ Em 1978 – Aprovação dos “Standards for the professional practice of internal auditing;”
- ❖ Em 1991 – Criação do IPAI – Instituto Português de Auditores Internos.

Segundo Morais (2004) apesar de recente, (a mais antiga concepção de Auditoria Interna surge da criação do IIA, em 1941) já podem-se distinguir 4 fases de evolução de Auditoria Interna:

1ª fase – Numa primeira fase a Auditoria Interna encontra-se ligada à área contabilístico-financeira e apenas depende das direções administrativas ou dos departamentos de contabilidade. Nesta fase, a Auditoria Interna foi considerada pouco relevante, uma vez que a oferta de apoio por parte da mesma não se destacava, ou seja, dava pouca assistência à gestão de topo. A Auditoria Interna baseava-se apenas no controlo contabilístico-administrativo avaliando o Controlo Interno e desenvolvendo-se na salvaguarda dos ativos. Possuía funções de inspeção e fiscalização, porém o nível de qualificação dos funcionários era bastante limitado.

2ª fase– Devido ao crescimento e conseqüente desenvolvimento das economias nacionais e internacionais tornou-se necessário melhorar os procedimentos operacionais, garantindo o seu cumprimento, levando a que, através das demonstrações financeiras das filiais e sedes e da colaboração com a externa, a Auditoria Interna se inclinasse para a verificação do cumprimento de procedimentos e normas, tanto internos como externos, aplicáveis à organização. Deste modo, a Auditoria Interna, a pouco e pouco, foi adotando profissionais com uma maior qualificação, graças à aprendizagem desenvolvida com Auditores Externos. Para além da sua função passar a ser exercida de forma mais formalizada e documentada, também os departamentos se tornaram mais bem estruturados.

3ª fase– Com o sucessivo aumento de competitividade a nível global, as organizações foram obrigadas a definir mecanismos de controlo, concentrando-se na eficiência e eficácia dos recursos, o que permitiu à Auditoria Interna o alargamento do seu âmbito de trabalho para auditoria operacional. Era avaliado se os objetivos estipulados pela direção eram cumpridos pela organização e áreas específicas. Os auditores foram sujeitos a formação multidisciplinar, verificando-se uma grande melhoria nas suas competências, nomeadamente no âmbito da análise lógica, capacidade de compreensão e busca de indicadores adequados à utilização de critérios custo-benefício. Assim, a utilização económica eficaz e eficiente dos recursos disponíveis foi promovida.

4ª fase– Graças à evolução sentida nos sistemas informatizados, tornou-se possível obter dados com um nível de fiabilidade muito mais elevado, quer na área financeira quer em inúmeras outras, como suporte das necessidades da gestão. Assim, verificaram-se alterações nas normas e procedimentos que passaram de escritos para sistemas de gestão, controlo e informação inteiramente automatizados, sendo que, esta foi uma das mudanças mais sentidas ao nível organizacional e de gerência das organizações.

O IIA adotou a definição corrente de Auditoria Interna em 1999:

“A Auditoria Interna é uma atividade independente e objetiva, de garantia objetiva e consultoria, estabelecida para acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Apoia a organização a atingir os seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada de avaliação e melhoria da eficácia na gestão de risco, controlo e processos de governança”(IIA, 2004).

As componentes chave desta definição são então as seguintes:

- ❖ Ajudar a organização a atingir os seus objetivos;
- ❖ Avaliar e melhorar a efetividade da gestão de risco, controlo e processos de *governance*;
- ❖ Criar atividades de garantia e consultoria estruturadas para acrescentar valor e melhorar as operações;
- ❖ Independência e objetividade;
- ❖ Abordagem sistemática e disciplinada.

2.3. Objetivo, função e responsabilidades do Auditor Interno

“O objetivo geral da Auditoria Interna é avaliar e prestar ajuda a alta administração e desenvolver adequadamente suas atribuições, proporcionando-lhes análises, recomendações e comentários objetivos, acerca das atividades examinadas” (Lisboa, 2010).

Para Pinheiro 2013, “as funções da atividade de Auditoria Interna estão dependentes da orientação das políticas definidas pela direção”.

A função da Auditoria Interna para Attie (2011) é dar garantia aos administradores quanto às informações geradas pela contabilidade, no sentido de apurar a sua conformidade de acordo com normas legais.

De acordo com Maesta (2008), para o trabalho de auditoria ser eficiente e eficaz a empresa tem que permitir ao auditor o acesso irrestrito a todos os departamentos, setores, seções, pessoas e funções. O auditor deverá sugerir recomendações para melhorar os processos e sanar de forma eficiente as imperfeições encontradas para assim ajudar a gestão na tomada de decisão acerca dos controlos internos e na verificação de fraudes e incorreções que poderão surgir e prejudicar a organização.

O exercício desta função exige algumas responsabilidades por parte do auditor:

- ❖ Observar com maior rigor do que qualquer outro empregado, os regulamentos internos da empresa;
- ❖ Manter alto padrão de comportamento moral e funcional;
- ❖ Ser discreto, não se utilizando de factos apurados para proveito próprio;

- ❖ Reportar eventuais sugestões sobre possíveis melhorias de sistemas de controlo ou trabalho;
- ❖ Só reportar factos que possam ser comprovados por documentos verificados e que não possam ser contestados;
- ❖ Manter sempre presente perante os setores que audita não tem função de espião ou fiscal, mas sim de empregado categorizado, que tem funções definidas dentro da organização.

Para Calixto *et al* (2008) o Auditor Interno deve analisar, interpretar e documentar as informações físicas, contabilísticas, financeiras e operacionais da empresa, para dar suporte aos resultados de seus trabalhos. Em suma ele irá apoiar os membros da empresa no desempenho das suas funções e ajudar na consecução das metas e objetivos estabelecidos. A formação contínua dos Auditores Internos no desempenho das suas funções é imprescindível para eles se manterem no "top" uma vez que o ambiente económico, os processos, as leis, as normas, vão alterando ao longo dos tempos. (Pickett, 2000)

2.4. Ética do Auditor Interno

Segundo Cook e Winkle (1983, p.41):

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

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

- ❖ Independência;
- ❖ Integridade;

- ❖ Objetividade;
- ❖ Competência profissional e cuidado devido;
- ❖ Confidencialidade;
- ❖ Conduta profissional;
- ❖ Normas técnicas.

De acordo com (Teixeira, 2006):

"Aos auditores internos deve ser exigido um patamar de comportamento que exceda o padrão razoável, no campo da ética e da integridade, com especial relevância na seleção das amostras, na formulação das recomendações, na abordagem dos problemas e riscos com os auditados, na forma como se apresentam e na forma como demonstram emoções ao exercitar a função Auditoria Interna: saber partilhar a sua perspectiva com oportunidade de modo que forneçam sucesso e valor à empresa."

Os ingredientes desse sucesso passam pela capacidade e desempenho e pela existência de auditores internos profissionalmente inteligentes, assumindo um conjunto de princípios, que se encontram elencados na Figura 1:

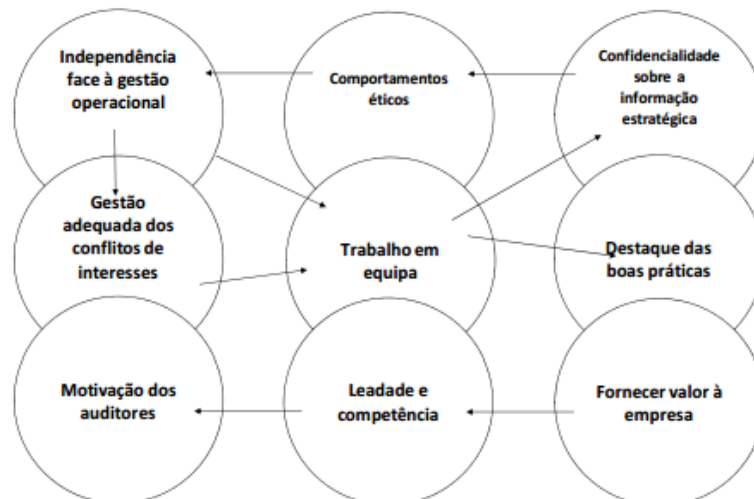


Figura 1: Princípios a serem observados pelos auditores internos

Fonte: Pinheiro (2005 p. 5)

2.5. Normas internacionais para a prática profissional de Auditoria Interna

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

Os comitês de auditoria tal como o IIA, apesar de participarem de forma informal nos processos de Auditoria Interna são fundamentais pois ajudam à condução de uma auditoria mais eficiente e eficaz, melhorando o seu desempenho. (Sarens, 2013)

As normas têm como objetivo:

- ❖ Delinear princípios básicos que representem a prática de Auditoria Interna tal como ela deverá ser;
- ❖ Dar um enquadramento para o desempenho e promoção de um vasto conjunto de atividades de Auditoria Interna;
- ❖ Estabelecer uma base para a avaliação do desempenho da Auditoria Interna;
- ❖ Apoiar a melhoria dos processos e das operações das organizações.

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

- ❖ Normas Funcionais (série 1000) – relativas às características das organizações e das entidades que desempenham atividades de Auditoria Interna;
- ❖ Normas de Desempenho (série 2000) - relativas à natureza da atividade da Auditoria Interna e à avaliação do seu desempenho.
- ❖ Normas de Implementação – relativas a trabalhos de Auditoria Interna específicos (de assurance/auditoria e de consultoria)

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

2.6. Independência do Auditor Interno e Externo

O conceito de Auditoria Interna e independência estão intimamente ligados. Assim, a “independência na realização das ações é uma das questões fundamentais para o bom desempenho da função do Auditor Interno e, conseqüentemente, para a utilidade do serviço prestado, tanto mais necessária quanto os trabalhos a desenvolver entrarem nos caminhos da gestão” (Marques, 1997, p. 60).

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

A este propósito, a Norma 1100 (Independência e Objetividade) do Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna (2004, p.17) afirma que “A atividade de Auditoria Interna deverá ser independente, e os auditores internos deverão ser objetivos no desempenho do seu trabalho”.

A amplitude e profundidade adicional da informação que os auditores internos poderão proporcionar, poderá ser apenas assegurada quando a função se mantém independente, daí que a gestão poderá ser claramente prejudicada por falta da independência da Auditoria Interna.

Para além da probabilidade de surgirem conflitos de interesse no seio da hierarquia da Auditoria Interna, também poderão existir problemas na receção da informação por parte dos destinatários que dela necessitam, ou seja, essa mesma informação poderá não chegar ao seu destino. No caso de as revelações da Auditoria Interna serem filtradas, os gestores poderão ver-se afastados de oportunidades em aumentar a sua eficácia, evitar a fraude e ganhar eficiência.

Assim, existem dois princípios fundamentais nos quais se deve basear a independência do Auditor Interno:

- ❖ a *accountability* – consciencialização acerca do papel social que deve exercer –
- ❖ a ética profissional.

Uma vez que, quando para esse efeito solicitada, a Auditoria Interna exerce serviços de consultoria, é de maior interesse e importância analisar a função desempenhada pela mesma aquando da prestação de serviços no âmbito da consultoria interna. (Teixeira, 2006)

2.7. Vantagens e desvantagens da Auditoria Interna

Quadro 2 – Vantagens e desvantagens da Auditoria Interna

Vantagens (Furtado,2009)	Desvantagens (Gil,2000)
<ul style="list-style-type: none"> ❖ Fiscalizar a eficiência dos Controlos internos ❖ Assegurar a maior correção dos registos contabilísticos ❖ Dificultar desvios de ativos e pagamentos indevidos ❖ Contribuir para a obtenção de melhores informações ❖ Apontar falhas administrativas e nos Controlos Internos ❖ Garantir maior atenção e rigor contra erros e evita fraudes 	<ul style="list-style-type: none"> ❖ Laços de amizade ❖ Rotina de trabalho

Fonte: Elaborado pela própria autora

Attie, 1992 diz que a Auditoria Interna ocupa um lugar privilegiado no seio das organizações, uma vez que tem a capacidade de entrevir com toda a estrutura da mesma e determinar as áreas mais sensíveis propondo ideias para melhorar a atividade.

Migliavacca (2002) diz que a existência, dentro da organização, de um departamento que esteja a exercer controlo de forma permanente e sistemática é a vantagem da Auditoria Interna.

2.8. A importância da Auditoria Interna nas organizações

A Auditoria Interna consiste numa ferramenta que apoia a administração da empresa no desenvolvimento adequado das suas atribuições, desenvolvendo recomendações, análises e comentários objetivos, assegurando que as rotinas de trabalho e controlos internos se encontrem em execução, sendo uma atividade independente e objetiva de garantia e consultoria, dentro da entidade, que soma valor e leva à melhoria dos processos de gestão de controlo, risco e *governance*.

Segundo Morais (2004, p.2):

"Foi a partir da definição apresentada por Sawyer, em 1988, que muitos auditores começaram a encarar a sua profissão como uma parceira da gestão, no sentido de ajudar a solucionar problemas, prevenir dificuldades e corrigir deficiências".

Para Oliveira (2012):

"A Auditoria Interna assume um papel preponderante dentro das organizações, focada na melhoria dos controles e processos, é uma atividade que presta acessória à administração que visa detetar possíveis falhas nos processos e corrigi-los. A auditoria destaca-se pelo acompanhamento de todos os processos da organização, orientação a respeito dos fatos observados e pela procura constante de aperfeiçoamento desses processos."

De acordo com Lisboa (2010) o papel do Auditor Interno e a sua real necessidade por parte das organizações, torna a atividade de Auditoria Interna rentável para o negócio como para as operações aos acionistas, proporcionando ao mesmo tempo segurança sobre as últimas, tem sido objeto de bastante mediatismo.

De sublinhar que agregar valor consiste num somatório de interesses, tanto internos como externos, que, se bem aplicados, incidem e permitem a gestão da organização como um todo e que culminam num ganho – ganho este não necessariamente monetário.

Todas as observações reunidas durante os trabalhos de campo de um Auditor Interno devem ser o pilar na procura de uma adequada gestão de recursos, ou seja, devem ser essenciais e principalmente úteis nesse sentido. De modo a garantir a correta valoração

das técnicas utilizadas na gestão do negócio, bem como a aceitação de mudanças de rumos, por parte dos gestores, o Auditor Interno deve basear toda a sua opinião e visão crítica dos processos em factos/evidências que possuam este poder. Assim, a decisão dos gestores, basear-se-á e dependerá do modo de expressão oral e escrita do trabalho desenvolvido pelo auditor. É devido a estes factos que o último deve ser um componente ativo na engrenagem da gestão interna.

No sentido de preservar a sua opinião como algo de essencial relevância e importância nos rumos organizacionais, o Auditor Interno possui a responsabilidade de desempenhar as suas funções com a maior proatividade: deve portanto antecipar-se aos factos (possuir visão holística dos acontecimentos), manter-se atento a novas tendências no mercado no qual atua a sua organização e, sobretudo, garantir que a sua participação na gestão operacional das organizações atua de acordo com as solicitações do mercado, apresentando estratégias e metas bem definidas e estudadas – essencial para a sobrevivência das empresas; ou seja, esta participação na gestão operacional das organizações não se baseia apenas na “fiscalização” sobre os processos, mas sim, numa rede muito mais complexa de funções. (Teixeira, 2006)

A Auditoria Interna é de facto de grande importância:

Segundo Barreiro (2007, p.27) “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”.

“A Auditoria Interna é de grande importância para as organizações, ajudando a eliminar desperdícios, simplificar tarefas, servir de ferramenta de apoio à gestão e transmitir informações aos administradores sobre o desenvolvimento das atividades executadas” (Almeida, 2003).

Para Teixeira (2006), o auditor desempenha uma função de consultor e ajudante na identificação dos riscos, sendo que a sugestão de métodos e estratégias que possibilitem a melhoria do desempenho organizacional dentro do setor económico, é um dos seus deveres.

De facto a função de Auditor Interno contribui para o sucesso das organizações, mas para isso ele deverá ter conhecimento de todas as estratégias de negócio e possuir um conhecimento alargado de toda a envolvente do negócio, de modo a que os planos de auditoria sejam focalizados para outros aspetos e alargados de acordo com as necessidades, possibilitando uma auditoria mais adequada.

Em suma, as organizações que possuem Auditoria Interna podem colher inúmeros benefícios que lhes permitem, mais facilmente, alcançar os seus objetivos (Lima, 2014).

2.9. O papel desempenhado pela Auditoria Interna no processo de tomada de decisão

A maior dificuldade que surge aquando da tomada de decisão é a incerteza acerca do futuro. Porém, e uma vez que a Auditoria Interna recolhe, quase diariamente, dados verídicos, fidedignos e adequados, e que a informação que a Auditoria Interna possui é a necessária para que o gestor tome as decisões mais acertadas. Esta incerteza pode ser atenuada com um bom modelo de decisão baseado nessas mesmas informações, que servirá de apoio ao gestor.

A inclusão e informação correta são os motivos que levam à dificuldade do gestor em utilizar algum modelo de decisão.

A Auditoria Interna apresenta um conhecimento profundo e detalhado acerca dos procedimentos e fraquezas da empresa. Deste modo, o trabalho que desenvolve é alimentado pelas informações mais oportunas e valiosas, garantindo um resultado favorável acerca de uma dada decisão. Quanto mais rapidamente o gestor entender e aceitar este facto, mais rapidamente a dificuldade em utilizar algum modelo de decisão se esvairá.

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

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

Uma vez que o Controlo Interno é avaliado pela Auditoria Interna – como parte da sua função, uma empresa que possua um eficiente Controlo Interno implantado, pode amparar-se em informações fidedignas. (Teixeira, 2006)

A Auditoria Interna tem como uma das suas funções analisar e verificar a eficiência, bem como a eficácia, de um Controlo Interno. No caso de ocorrer o incumprimento dos Controlos Internos, esta reportará diretamente ao gestor da empresa que, tendo em conta as recomendações da Auditoria Interna para atingir os objetivos planeados pela empresa, providenciará todas as correções necessárias junto ao departamento.

Nesta linha de pensamento, o modelo de gestão adotado pela administração da empresa em causa deve ser do inteiro conhecimento dos auditores internos, de modo a que, ao gestor apenas cheguem as informações que culminem no objetivo de interesse. Só assim, a tomada de decisão será a mais favorável e aquela que trará maiores resultados e de melhor qualidade para a empresa.

Para além dos auditores possuírem total entendimento acerca do presente de uma empresa, também o seu passado é do seu conhecimento e portanto, é possível, na tomada de alguma decisão, ter-se uma visão prévia acerca do futuro e daquilo que poderá, ou não, ser positiva ou negativamente afetado. É por este motivo que é do dever da Auditoria Interna desempenhar da forma mais eficaz as responsabilidades a que é proposta no que diz respeito ao processo de tomada de decisão, apoiando os gestores com as informações adquiridas/disponíveis, sejam elas qualitativas ou quantitativas.

Concluindo, o trabalho desempenhado pelo Auditor Interno, no âmbito de apoio e assessoria ao gestor (observado as normas de Auditoria Interna), é de maior relevância para o bom funcionamento empresarial, contribuindo ativamente para os resultados obtidos pelas organizações, uma vez que possibilita a redução dos riscos com que as empresas são diariamente confrontadas e aos quais se encontram expostas no atual cenário empresarial.

2.10. Auditoria Interna e gestão eficaz

Este nosso mundo permanentemente em mudança e de futuro incerto, obriga as organizações a optarem por uma posição de máxima atenção para com o meio envolvente, analisando a evolução mercantil, identificando oportunidades e ameaças, avaliando a sua própria situação interna de modo a identificar os seus pontos fracos mas também os mais fortes, definindo objetivos, estratégias e políticas globais e analisando com frequência os resultados obtidos.

A Auditoria Interna desempenha um papel fundamental na gestão eficaz de organizações, com um alcance dos objetivos propostos. Isto leva a que as mesmas consigam uma posição vantajosa, sustentada e competitiva, que culmina em rentabilidade e sustentabilidade.

Rego (2001, p. 19) considera que:

"a Auditoria Interna preocupa-se, também, com a melhor rentabilização dos recursos disponíveis assim como com o cumprimento dos objetivos previamente fixados, servindo as organizações na sua globalidade e não apenas os seus gestores."

Para Pamponet (2009,p.14) a Auditoria Interna constitui "uma função de apoio à gestão e, além de importante, tornou-se imprescindível no mundo empresarial atual, visto que assessora as empresas na obtenção de eficiência e eficácia dos processos e recursos internos"

A Auditoria Interna é uma peça importante para a gestão das organizações, pois através dos resultados obtidos a estratégia e o plano elaborados pela empresa vai poder identificar mais facilmente as oportunidades e as ameaças para a consecução de resultados futuros. Também o Controlo Interno é uma ferramenta essencial para a auditoria uma vez que ajuda a prevenir e a identificar erros e fraudes que podem ser prejudiciais para a continuidade da organização, é por isso que o próximo capítulo versará sobre Controlo Inte

Capítulo 3 - Controlo Interno

3.1. Conceitos de Controlo Interno

O Sistema de Controlo Interno é uma ferramenta cada vez mais necessária no seio das organizações que permite obter uma economia eficiente e eficaz. Quanto mais rigoroso e exigente de acordo com os riscos do negócio das entidades mais segurança irá trazer às organizações. O Sistema de Controlo Interno adquire uma importância central na gestão, tornando-se uma ferramenta indispensável, conferindo fiabilidade aos processos organizacionais.

O primeiro organismo a definir Controlo Interno foi o AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) em 1934, que num estudo por si desenvolvido, citado por Morais e Martins (2007, pág. 27), define que o:

“Controlo Interno compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adaptadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de ativos, verificar a adequação e fiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão.”

O IFAC define Controlo Interno como:

“O plano de organização e todos os métodos e procedimentos adotados pelo executivo de uma entidade para auxiliar a atingir o objetivo de gestão, e assegurar, tanto quanto for praticável, a metódica e eficiente conduta das suas atribuições e competências, incluindo a aderência às suas políticas, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fiável”.

De uma forma geral, o Controlo Interno visa essencialmente assegurar a eficácia e a eficiência das operações, assim como a fiabilidade das demonstrações financeiras e o cumprimento de leis e regulamentos existentes no país. (Feteira, 2013)

Hoje, mais do que nunca, um Sistema de Controlo Interno efetivo e eficiente assume uma importância preponderante na ajuda que presta à organização na consecução dos seus objetivos. A pressão colocada por uma crise económica globalizada força as organizações a operarem de forma exímia para que vejam os seus objetivos atingidos.

De acordo com o princípio de que toda a organização de uma forma transversal é responsável pelo Controlo Interno, tal como é referido pelo COSO, é fundamental que o Sistema de Controlo Interno potencie esta situação. (Azevedo, 2012)

Para Almeida (1996, p.50), "o Controlo Interno representa numa organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contabilísticos fiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa" assim como contribuir para melhorar a atividade de Auditoria Interna.

A importância do Controlo Interno pode ser entendida a partir do momento em que se verifica que é ele que pode garantir à continuidade do fluxo de operações com as quais convivem as empresas, assim a contabilidade dos resultados gerados por tal fluxo é de uma grande importância para os empresários que se utilizam dela para a tomada e decisões. (Crepaldi,2004)

Crepaldi 2004, afirma que para determinação de um controlo adequado às necessidades da organização é necessário avaliar os aspetos contabilísticos e os aspetos administrativos como um conjunto uma vez que se influenciam diretamente.

Assim, é importante que as empresas mantenham um Sistema de Controlo Interno eficiente, para que ele possa atuar em toda a sua plenitude, evitando assim prejuízos. (Ribeiro e Ribeiro, 2011)

3.2. Componentes do Controlo Interno

A Directriz regulamentar de Auditoria (DRA) n.º 410 (2000) define Sistema de Controlo Interno como sendo todas as "políticas e procedimentos (Controlos Internos) adotados pela gestão de uma entidade que contribuam 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".

Segundo esta norma o Sistema de Controlo Interno compreende cinco componentes interligados, a destacar:

- ❖ "Ambiente de controlo" que significa a atitude geral, a consciencialização e as ações da gestão e do órgão de gestão a respeito do Sistema de Controlo Interno e a sua importância dentro da entidade e que dá a tónica a uma organização, influenciando a consciência de controlo do seu pessoal. É o ponto de partida para os outros componentes do Controlo Interno, proporcionando disciplina e estrutura.
- ❖ "Avaliação do risco" é a identificação e análise pela entidade dos riscos relevantes para a realização dos seus objetivos, formando a base para a determinação de como os riscos devem ser geridos.
- ❖ "Procedimentos de controlo" são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretivas da gestão são executadas.
- ❖ "Informação e comunicação" é a identificação, recolha e troca de informação por forma a permitir aos empregados levarem a cabo as suas responsabilidades.
- ❖ "Monitorização" é o processo que avalia a qualidade do desempenho do Controlo Interno ao longo do tempo.

3.3. Elementos do Controlo Interno

Para Marçal e Marques (2011) um Sistema de Controlo Interno eficiente e eficaz baseia-se num conjunto de princípios, o que lhes confere maior consistência:

A segregação de funções: Consiste em separar funções que não sejam compatíveis, não atribuindo à mesma pessoa de tarefas que estejam relacionadas entre si, com o objetivo de evitar erros e fraudes.

O controlo das operações: Consiste na verificação da eficiência e eficácia das operações, que deverá ser atribuído a pessoas que não estejam relacionadas na sua realização ou registo.

Definição de autoridade e responsabilidade: tem como objetivo a definição clara e rigorosa da estrutura de autoridade e de responsabilidade em qualquer operação.

Competências do pessoal: O pessoal afeto às atividades deve ter formação para tal, assim como possuir as necessárias habilitações académicas.

Registo dos factos: Existem dois requisitos associados a este princípio;

- ❖ Cumprimento das regras contabilísticas;
- ❖ Os comprovativos ou documentos equivalentes justificativos, os quais devem estar numerados sequencialmente e, se existir documentos anulados, estes devem ser arquivados, não sendo destruídos.

3.4. Modelos de Controlo Interno

“O COSO é um dos modelos de Controlo Interno mais conhecido e utilizado internacionalmente, devido, sobretudo, à facilidade na sua implementação, à adequação a todo o tipo de organização, ao facto de destacar uma visão integrada da empresa, à ênfase nos objetivos definidos pela empresa e nos riscos associados, ao foco nos processos e no facto de o controlo dever ser parte integrante desses processos.” (Santos 2013)

De acordo com o COSO, os componentes do Controlo Interno são os seguintes:

- ❖ **Ambiente de Controlo** - O ambiente de controlo está relacionado com a cultura da empresa e a forma como esta lida com o Controlo Interno. Inclui conceitos tais como liderança, competência, recompensas e estilo de gestão que derivam essencialmente do posicionamento da gestão de topo e seus executivos. (“soft controls”);
- ❖ **Avaliação de riscos** - Este processo envolve a identificação, análise e documentação pela gestão, de quais os riscos relevantes ou que poderão comprometer a consecução dos objetivos fixados para a empresa;
- ❖ **Atividades de controlo** - Processo através do qual políticas, procedimentos e práticas específicas são implementadas para atender a cada objetivo de controlo, de forma a mitigar os riscos identificados no processo de avaliação de risco;

- ❖ **Informação e comunicação** – Processo que garante que toda a informação relevante é identificada, recolhida e comunicada de forma atempada;
- ❖ **Supervisão** – Processo de avaliação da qualidade do Sistema de Controlo Interno e de se o mesmo está adequado no seu desenho, e é efetivo na sua execução.

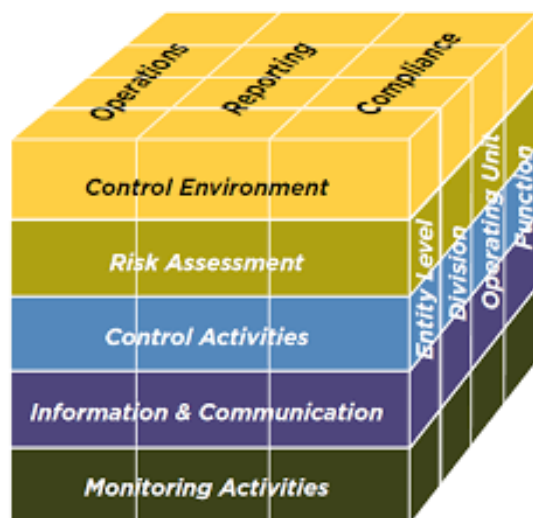


Figura 2: Cubo de COSO

Fonte: COSO: The Committee of Sponsoring Organizations of the tradeway commission (2004)

3.6. Fatores que influenciam a existência de um Sistema de Controlo Interno

Conforme Oliveira *et al.* (2002), os aspetos a ter em conta na definição de um Sistema de Controlo Interno são os seguintes:

- ❖ **Tamanho e complexidade da organização:** Quanto maior a empresa, mais complexa é a sua estrutura empresarial, logo são necessários mais meios de controlo para precaver eventuais falhas;
- ❖ **Responsabilidades:** A administração deve facilitar a criação de um Sistema de Controlo Interno que seja capaz de responder às necessidades da organização

3.5. Limitações do Controlo Interno

Um Sistema de Controlo Interno é essencial para apoio da gestão e para prevenir e evitar potenciais perdas mas isso não significa que a organização esteja imune a situações indesejáveis.

De acordo com o Satapocal (2006) os limites são os seguintes:

- ❖ O órgão de gestão, pode em muitos casos, ultrapassar ou ladear as técnicas de controlo por si implementadas;
- ❖ Falta de interesse por parte dos órgãos de gestão na manutenção de um bom Sistema de Controlo Interno;
- ❖ A dimensão e complexidade da organização, no caso de pequenas organizações, a segregação de funções é de difícil implementação;
- ❖ O custo da sua implementação e manutenção face aos benefícios;
- ❖ A existência de erros humanos, conluios e fraudes que podem decorrer da falta de competência ou de integridade moral, os quais podem ser dificultados, não evitados pela segregação de funções;
- ❖ Transações e meios de trabalho inadequados e ultrapassados;
- ❖ Ineficiente dos controlos das aplicações informáticas e do ambiente informático, o que pode possibilitar o acesso direto a ficheiros ou a prática de operações fraudulentas;
- ❖ A utilização abusiva ou arbitrária dos poderes de autorização de operações por parte daqueles a quem os mesmos foram confiados;
- ❖ A competência e a integridade do pessoal que executa as funções de controlo podem deteriorar-se por razões internas ou externas, não obstante os cuidados postos na sua seleção e formação.

3.7. Abrangência do Controlo Interno

Quanto à sua abrangência, o controle pode ocorrer em três níveis:

- ❖ Estratégico, tático e operacional.

De acordo com Chiavenato, (1994, p.435-495) podemos identificá-los da seguinte forma:

- ❖ Nível institucional temos o controlo estratégico;
- ❖ Nível intermediário temos o controle tático;

❖ Nível operacional temos o controlo operacional.

O controlo estratégico refere-se aos aspetos globais que envolvem a empresa como uma totalidade e o horizonte temporal é de longo prazo. É geralmente genérico e sintético.

O controlo tático refere-se aos aspetos menos globais da empresa sendo o seu horizonte temporal de médio prazo. Não é tão abrangente e genérico como o controlo estratégico; aborda geralmente cada unidade da empresa.

O controlo operacional é realizado ao nível da execução das operações. Refere-se aos aspetos mais específicos. O horizonte temporal é de curto prazo e é direcionado para a ação corretiva imediata.

Após o enquadramento teórico, vai-se desenvolver, na segunda parte, o estudo empírico que pretece analisar a situação de implementação da Auditoria Interna nas empresas portuguesas.

Capítulo 4 – Metodologia

4.1. Metodologia

A escolha da metodologia é fundamental para a obtenção adequada de respostas às questões de investigação e respetivas hipóteses formuladas, uma vez que, na opinião de Fortin (1999, p.102), este “assegura a fiabilidade e a qualidade dos resultados de investigação”.

Fortin (1999, p.15) refere que a investigação “é um método particular de aquisição de conhecimentos, uma forma ordenada e sistemática de encontrar respostas para questões que necessitam de uma investigação”.

Diehl (2004) descreve os dois tipos de pesquisa do seguinte modo:

- ❖ A investigação quantitativa utiliza a quantificação, tanto na recolha de dados quanto no tratamento das informações, através de técnicas estatísticas, procurando evitar possíveis distorções de análise e interpretação, possibilitando uma maior margem de segurança;
- ❖ A investigação qualitativa descreve a complexidade do problema, através da compreensão e classificação dos processos dinâmicos e estáticos vividos nos grupos, possibilitando, deste modo, a compreensão dos diferentes indivíduos.

Segundo Bell (2004, p. 19-20), os “investigadores quantitativos recolhem os factos e estudam a relação entre eles” enquanto os investigadores qualitativos “estão mais interessados em compreender as perceções individuais do mundo. Procuram compreensão, em vez de análise estatística.

A presente dissertação faz uma análise quantitativa aos dados recolhidos, por meio de questionário, para estudar a realidade da Auditoria Interna nas empresas portuguesas.

As fontes de informação podem classificar-se como fontes primárias e fontes secundárias.

“Os dados primários correspondem à “literatura primária” e são aqueles que se apresentam e são disseminados exatamente na forma com que são produzidos por seus autores” (Pinheiro, 2006). Esses dados são, neste caso, o questionário realizado às 350 empresas selecionadas.

As fontes secundárias são informações que são trabalhadas por um segundo autor, como por exemplo, os dados estatísticos no Instituto Nacional de Estatísticas.

4.2 Hipóteses de investigação

Da revisão da literatura surgiram um conjunto de hipóteses que são afirmações acerca de parâmetros ou relação entre parâmetros que pressupomos como verdadeiras. No entanto como estamos a trabalhar com uma amostra e não com a população toda, os resultados podem não ser os esperados. Assim surgem as seguintes hipóteses de investigação:

H1 – A existência de serviços de Auditoria Interna esta positivamente relacionada com a dimensão da empresa.

H2 – A existência de serviço de Auditoria Interna está positivamente relacionada com o grau de internacionalização das empresas.

H3 – A dimensão da empresa está relacionada com o tipo de Auditoria Interna desenvolvida.

H4 – A existência de serviço/órgão de Auditoria Interna está positivamente com o cumprimento dos objetivos do Sistema de Controlo Interno.

H5 – A existência de serviço/órgão de Auditoria Interna está positivamente relacionada com o cumprimento dos requisitos da Norma de Controlo Interno.

4.3. Recolha de dados

O procedimento a adotar para recolha de dados e consequentemente saber se a Auditoria acrescenta valor à organização foi por via de um questionário, o qual consiste numa técnica de investigação composta por um número de questões (fechadas ou abertas) apresentadas por escrito que têm por objetivo propiciar determinado conhecimento ao investigador.

Segundo Parasuraman (1991) é somente um conjunto de questões, feito para gerar os dados necessários para se conhecer os objetivos do projeto.

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

O método a seguir neste estudo é o quantitativo uma vez que é um processo sistemático de colheita de dados quantificáveis. (Fortin 1999) e descritivo pois tem como objetivo a “descrição das características de determinada população ou fenómeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”. (Gil, 2008, p.28)

O questionário (que se encontra no apêndice 1) foi a única e principal fonte de recolha de informação para este estudo, devido, sobretudo por ser um processo prático e célere na recolha de informação. O facto deste procedimento não estar associado a nenhum custo pesou nesta escolha.

Para a elaboração do questionário e para garantir a sua fiabilidade tivemos em linha de conta os seguintes aspetos: definição das empresas alvo; definição dos inquiridos; formulação das questões; tipo de questões; escalas de medida a utilizar; número de questões e métodos para análise dos dados.

O questionário tem que ser elaborado com elevado rigor, pois dele dependerá a medição da maioria das variáveis de investigação. A sequência que Ibáñez (1985) sugere para a elaboração de um questionário é a seguinte:

- ❖ Determinar com precisão a informação pretendida;
- ❖ Determinar qual a modalidade mais adequada;
- ❖ Selecionar os aspetos mais relevantes;
- ❖ Estabelecer procedimentos para a sua execução;
- ❖ Efetuar um esboço daquilo que se pretende.

4.4. Construção do Questionário

O questionário foi desenvolvido com o objetivo de analisar a implementação de práticas e procedimentos de auditoria interno dentro das organizações privadas portuguesas. O questionário encontra-se dividido em quatro grupos. O primeiro é composto por perguntas abertas que permitem perceber qual a dimensão das empresas e os restantes são constituídos por respostas fechadas, para evitar interpretações erradas das respostas, permitindo analisar a informação de forma mais rápida e fácil. O facto de as respostas serem fechadas convida um maior número de empresas a participar neste estudo uma vez que não exige demasiado esforço e é bastante rápido.¹

Os quatro grupos são os seguintes:

- ❖ **Parte I** – Caracterização geral da empresa: onde se inserem as questões 1 a 6 que nos permitem caracterizar as empresas, saber qual a atividade a que se dedica, o volume de negócios, o número de trabalhadores e a percentagem de vendas internacionais.
- ❖ **Parte II** – Serviço/Órgão de Auditoria Interna: onde se inserem as perguntas 7 a 11 que têm por objetivo apurar a existência de um serviço/órgão de Auditoria Interna procurando caracterizá-lo de uma forma generalizada.
- ❖ **Parte III** – Normas e Procedimentos de Auditoria Interna: onde estão inseridas as questões 12 a 16. Nesta parte procuramos recolher informações sobre as normas, técnicas e práticas de Auditoria Interna nas variadas fases de trabalho de Auditoria Interna.
- ❖ **Parte IV** – Sistemas de Controlo Interno (SCI): onde se inserem as questões 17 a 21 e onde se procura perceber se existe ou não um departamento de Controlo Interno, o cumprimento dos objetivos e normas.

4.5. Amostra

Para a realização do presente estudo, tivemos por base o universo das 500 melhores empresas a atuarem no mercado português durante o ano de 2014. (Fonte: revista exame, 2015).

Dentre o universo das 500 empresas, foram selecionadas 350 empresas aleatoriamente, as quais representam diversos setores de atividade.

¹ Na construção do questionário seguiu-se de perto a dissertação de Mestrado de Costa (2008) cujo tema é “A Auditoria Interna nos municípios Portugueses”

Os questionários (Apêndice 1) foram enviados por *e-mail* no início do mês de Abril de 2016, acompanhados de um texto onde foi feita a apresentação do estudo, explicando os seus objetivos. Numa segunda fase, cerca de quinze dias depois do primeiro envio dos questionários e uma vez que o número de respostas não era satisfatória foi enviado um novo *e-mail* e foram efetuados alguns contactos telefónicos, no sentido de pressionar aquelas empresas que ainda não tinham respondido. Algumas das empresas referiram que não dispunham de serviço/órgão de Auditoria Interna daí a ausência de resposta. A fase de recolha de dados terminou em Maio 2016, com a obtenção de 36 respostas válidas.

4.6. Apresentação dos resultados

Para o tratamento dos dados recolhidos utilizaram-se os programas Microsoft Office Excel 2010 e o programa SPSS (Statistical Packages for the Social Sciences, versão 22).

Os Questionários foram respondidos por Diretores de Auditoria Interna ou por reponsáveis pela fiscalização.

Das empresas que responderam ao questionário, 26 são do setor secundário e 6 fazem parte do setor terciário.

4.6.1 Análise descritiva

Para análise descritiva dos dados obtidos recorreremos a quadros explicativos, a seguir apresentados:

Quadro 3 – A empresa dispõe de Serviço/Dep^o/Órgão de Auditoria Interna

	ROC Interno	%	Divisão/serviço de Auditoria Interna	%
Sim	15	42%	29	81%
Não	19	53%	7	19%
Total respostas	34	94%	36	100%
Total Não Respostas	2	6%	0	0%
Total	36	100%	36	100%

Ao analisarmos o Quadro 3, podemos verificar que a maioria das empresas em estudo (53%) não possuem ROC Interno. Em relação ao departamento/divisão de Auditoria

Interna verificamos que 81% afirmam ter esse serviço. Este resultado pode ter explicação com a relação positiva entre a existência de uma divisão/serviço de Auditoria Interna numa empresa e o aumento dos funcionários (Singh e Neuby, 2010). As restantes empresas não se manifestarem nesse ponto.

Quadro 4 - Razões que justificam a não existência de Serviço/Dep^o de Auditoria Interna

	Falta de meios técnicos (e.g. sistemas de informação adequados)	%	Falta de meios humanos com formação adequada	%	Não se entende como necessário	%
Sim	3	8%	3	8%	17	47%
Não	14	39%	15	42%	4	11%
Total respostas	17	47%	18	50%	21	58%
Total não respostas	19	53%	18	50%	15	42%
Total	36	100%	36	100%	36	100%

Quanto às razões que justificam a não existência de Serviço/Departamento de Auditoria Interna nas empresas, o Quadro 4 mostra que 8% das empresas apresenta a falta de meios técnicos e falha de meios humanos com formação adequada. 47% dos respondentes afirma que a existência do Serviço/Departamento de Auditoria Interna não é necessário sendo que 48% das empresas não se pronunciou acerca desta questão.

Quadro 5 - Modo de integração do Serviço/Dep^o de Auditoria Interna na empresa

	Reporta diretamente à Administração	%	Reporta ao Departamento Financeiro	%	Reporta ao Departamento de Fiscalização Geral	%
Sim	32	89%	26	72%	26	72%
Não	1	3%	7	19%	7	19%
Total respostas	33	92%	33	92%	33	92%
Total não respostas	3	8%	3	8%	3	8%
Total	36	100%	36	100%	36	100%

O Quadro 5, resume o modo de como a Órgão/Serviço de Auditoria Interna se integra na organização. Neste contexto podemos verificar que 89% das empresas reportam

diretamente à Administração e que 72% reportam ao Departamento Financeiro e de Fiscalização. 8% das empresas não responderam a esta questão.

Quadro 6 – Importância atribuída ao ROC profissional

	O Auditor é profissional liberal	%	O Auditor faz parte de alguma sociedade de ROC's	%
Sim	29	81%	22	61%
Não	3	8%	8	22%
Total respostas	32	89%	30	83%
Total não respostas	4	11%	6	17%
Total	36	100%	36	100%

Conforme o quadro 6, podemos verificar que 81% das empresas afirma que o auditor é um profissional liberal e 8% afirma que não é. 3% A maioria dos serviços de Auditoria Interna reportam a sociedades de ROC.

Quadro 7 - Tipos de auditoria desenvolvido pelo Serviço de Auditoria Interna

	Económica ou Financeira	%	Qualidade	%	Ambiental	%	Operativa ou de Gestão	%	Legalidade	%
Sim	30	83%	29	81%	26	72%	29	81%	24	67%
Não	1	3%	3	8%	6	17%	2	6%	6	17%
Total respostas	31	86%	32	89%	32	89%	31	86%	30	83%
Total não respostas	5	14%	4	11%	4	11%	5	14%	6	17%
Total	36	100%	36	100%	36	100%	36	100%	36	100%

Pelo Quadro 7 podemos verificamos que a maioria (83%) das empresa realiza auditorias de natureza económica e financeira, seguida da auditoria de qualidade e operativa ou de gestão com 81% cada. 72% das empresa efetua auditoria de carater ambiental e 67% de legalidade.

Quadro 8 - Normas Técnicas e Práticas Gerais de Auditoria Interna

	Independência do Auditor Interno do seu superior hierárquico	%	Em caso de ser um profissional externo à empresa, estabelece com este um a acordo escrito sobre o trabalho a desenvolver	%	Há situações em que recorre a peritos externos para formação da sua opinião	%
Sim	30	83%	28	78%	30	83%
Não	2	6%	2	6%	2	6%
Total respostas	32	89%	30	83%	32	89%
Total não respostas	4	11%	6	17%	4	11%
Total	36	100%	36	100%	36	100%

O Quadro 8, mostra-nos a forma como interage o auditor no seio da organização. 83% das empresas afirma que o auditor é independente do seu superior hierárquico, a mesma percentagem se aplica no caso nas situações em que é necessário recorrer a peritos externos. 72% afirmam estabelecer um acordo escrito sobre o trabalho a desenvolver no caso de ser um profissional externo à empresa. 13% dos inquiridos não respondeu a esta questão.

4.6.2 Discussão dos resultados

4.6.2.1 Análise univariável

Quadro 9 – Preparação do trabalho de campo

					Não resposta		Total	
	Sim		Não		F	%	F	%
	F	%	F	%				
PREPARAÇÃO TRABALHO DE CAMPO:								
Recolha e apreciação crítica de factos significativos	32	89%	0	0	4	11%	36	100%
Apreciação crítica dos sistemas contabilístico e de controlo interno	31	86%	1	3%	4	11%	36	100%
Análise de factores internos que condicionam a actividade da empresa	32	89%	0	0	4	11%	36	100%
Avaliação da forma como os sistemas de informação computadorizados afetam a auditoria	32	89%	0	0	4	11%	36	100%
Determinação do risco de auditoria, definindo limites de materialidade e níveis de segurança a proporcionar	32	89%	0	0	4	11%	36	100%

Em relação à preparação do trabalho de campo (Quadro 9), podemos verificar que as maiores percentagens (89%) respeitam à “Recolha e apreciação crítica de factos significativos”; “Análise de fatores internos que condicionam a atividade da empresa” ; “Avaliação da forma como os sistemas de informação computadorizados afetam a auditoria” e ainda “Determinação do risco de auditoria, definindo limites de materialidade e níveis de segurança a proporcionar”

Podemos concluir que as empresas têm perfeita noção de que esta fase é uma das fases mais importantes de Auditoria, uma vez que se preocupam em conhecer a empresa a auditar bem como todo o seu meio envolvente.

Quadro 10 - Planeamento do trabalho de campo

					Não resposta		Total	
	Sim		Não		F	%	F	%
	F	%	F	%				
PLANEAMENTO DO TRABALHO DE CAMPO								
Estabelecimento da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar.	31	86%	0	0	5	14%	36	100%
Seleção criteriosa de amostras sobre as quais incidirão os procedimentos de auditoria.	32	89%	0	0	4	11%	36	100%
Identificação de pessoas singulares ou colectivas com as quais a entidade se relaciona.	32	89%	0	0	4	11%	36	100%

O Quadro 10, diz respeito às normas e técnicas de Auditoria Interna em relação ao planeamento do trabalho de campo, com o qual podemos verificar que as maiores percentagens incidem na rúbrica “Seleção criteriosa de amostras sobre as quais incidirão os procedimentos de auditoria” e “Identificação de pessoas singulares ou colectivas com as quais a entidade se relaciona” com 89%.

Podemos concluir que as empresas têm noção de que o planeamento adequado contribui para assegurar que seja dedicada atenção apropriada a áreas importantes da Auditoria, que problemas potenciais sejam identificados e resolvidos numa base tempestiva e que o trabalho de Auditoria seja devidamente organizado e gerido a fim de ser executado de uma maneira eficaz e eficiente.

Quadro 11 - Execução do trabalho de campo

					Não resposta		Total	
	Sim		Não		F	%	F	%
	F	%	F	%				
EXECUÇÃO DO TRABALHO DE CAMPO								
Adequada coordenação do auditor no caso do trabalho ser executado.	30	83%	1	3%	5	14%	36	100%
Inspecções, observações, indagações e comparações.	31	86%	0	0	5	14%	36	100%
Testes de conformidade, de percurso e substantivos.	31	86%	0	0	5	14%	36	100%
Cálculos e outros procedimentos substantivos	31	86%	0	0	5	14%	36	100%

No Quadro 11, é possível verificar que todas as rúbricas apresentam percentagens bastante elevadas acima dos 80%. Não obtivemos respostas negativas.

As conclusões a retirar deste quadro são que os auditores estão cientes das suas responsabilidades, uma vez que é a eles que cabe a identificação das áreas, operações, registos ou documentos a analisar, de forma detalhada e sempre de acordo com os objetivos definidos no plano de auditoria, dando sempre conta dos procedimentos a seguir e a aplicar.

Quadro 12 – Normas e práticas de relato

	Sim				Não resposta		Total	
	Sim		Não		Não resposta		Total	
	F	%	F	%	F	%	F	%
NORMAS E PRÁTICAS DE RELATO:								
Documento final é expressão clara e sucinta da opinião do auditor	32	89%	0	0	4	11%	36	100%
No relato de auditoria ou exame simplificadoNo relato de auditoria ou exame simplificado, há descrição das responsabilidades do executivo, do próprio auditor e do âmbito do trabalho efetuado	32	89%	0	0	4	11%	36	100%
Apresentam-se outras informações complementares	32	89%	0	0	4	11%	36	100%
A opinião é expressa de forma positiva nos casos de auditorias conducentes à certificação legal das contas	30	83%	0	0	6	17%	36	100%
A opinião é expressa de forma negativa nos casos de exames simplificados	28	78%	2	6%	6	17%	36	100%
O auditor declara expressamente as razões que não lhe permitem emitir o documento final de opinião	30	83%	0	0	6	17%	36	100%

Ao analisar o quadro 12 podemos verificar que dos respondentes, as maiores percentagens de respostas positivas respeitam à " Documento final é expressão clara e sucinta da opinião do auditor", "No relato de auditoria ou exame simplificado, há descrição das responsabilidades do executivo, do próprio auditor e do âmbito do trabalho efetuado" e "Apresentam-se outras informações complementares. Apenas 6% das empresas não concordam com a rubrica "A opinião é expressa de forma negativa nos casos de exames simplificados".

Esta é a fase final do trabalho de auditoria e face às respostas obtidas, podemos concluir que os auditores apresentam esclarecimentos acerca das questões levantadas pelo trabalho anterior e avaliam/prevêm os seus possíveis efeitos sobre as conclusões gerais. Identificam as áreas mais afetadas e aconselham os administradores a ultrapassar as dificuldades encontradas, no sentido de melhorar os processos e garantir mais eficiência e eficácia em todos os níveis.

Quadro 13 - Características Gerais das Normas e Procedimentos de Auditoria Interna

					Não resposta		Total	
	Sim		Não		F	%	F	%
	F	%	F	%				
PREPARAÇÃO TRABALHO DE CAMPO:								
Optimizar a gestão dos recursos públicos	32	89%	0	0	4	11%	36	100%
Garantir a eficiência e efectividade operacional.	32	89%	0	0	4	11%	36	100%
Assegurar a confiança nos registos e documentos contabilísticos	32	89%	0	0	4	11%	36	100%
Promover a melhoria dos processos e das operações	32	89%	0	0	4	11%	36	100%
Dar cumprimento à legalidade	32	89%	0	0	4	11%	36	100%
Avaliar e melhorar a eficácia dos processos de controlo e gestão do risco	36	100%	0	0	0	0%	36	100%
Fazer uma avaliação sistemática das situações	32	89%	0	0	4	11%	36	100%
Aplicar os procedimentos analíticos adequados	32	89%	0	0	4	11%	36	100%
Expressar uma conclusão	32	89%	0	0	4	11%	36	100%
O relato de auditoria pode conter recomendações para prática	32	89%	0	0	4	11%	36	100%
O relato participa as irregularidades detetadas aos órgãos sociais	32	89%	0	0	4	11%	36	100%
Do relato de auditoria podem resultar sanções a serem aplicadas pelos órgãos competentes	31	86%	0	0	5	14%	36	100%

No que diz respeito às características gerais das normas e procedimentos de Auditoria Interna (Quadro 13), constatamos que, face ao alcance dos objetivos gerais da Auditoria Interna, a todas as empresas (100%) considera que permite "Avaliar e melhorar a eficácia dos processos de controlo e gestão do risco". As restantes rúbricas obtiveram elevados níveis de percentagens. Não obtivemos respostas negativas mas 11% das empresas não responderam.

Quadro 14 – Sistema de Controlo Interno

					Não resposta		Total	
	Sim		Não		F	%	F	%
	F	%	F	%				
CONTROLO INTERNO								
Adequação das características do SCI à actividade da empresa	30	83%	2	6%	4	11%	36	100%
Normas de Controlo Interno	29	81%	0	0	7	19%	36	100%
Plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo e documentos contabilísticos	29	81%	0	0	7	19%	36	100%
Regulamentos internos e das operações	29	81%	0	0	7	19%	36	100%
Outros manuais de procedimentos	28	78%	0	0	8	22%	36	100%
Definição de funções de controlo processos de controlo e gestão do risco	29	81%	0	0	7	19%	36	100%
Conformidade dos procedimentos com leis e regulamentos	29	81%	0	0	7	19%	36	100%
Cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares adequados	29	81%	0	0	7	19%	36	100%
Eventuais redundâncias	29	81%	0	0	7	19%	36	100%
Fiabilidade das informações produzidas	29	81%	0	0	7	19%	36	100%
Cumprimento dos requisitos NCI Disponibilidade	29	81%	0	0	7	19%	36	100%
Cumprimento dos requisitos NCI Terceiros	28	78%	0	0	8	22%	36	100%
Cumprimento dos requisitos NCI Existências	29	81%	0	0	7	19%	36	100%
Cumprimento dos requisitos NCI 9Imobilizados	26	72%	3	8%	7	19%	36	100%

No Quadro i14, podemos verificar os aspetos relacionados com o Sistema de Controlo Interno (SCI). 20% das empresas não respondeu. Em relação ao conteúdo do SCI a maioria das empresas (83%) afirma que o Sistema de Controlo Interno é adequado à actividade da empresa. 81% das empresas afirma que cumprem os objetivos do SCI no que respeita à "Fiabilidade das informações produzidas"; "ao cumprimento dos requisitos

das normas de Controlo Interno em relação às disponibilidades" às "Normas de Controlo Interno"; bem como ao "Plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo e documentos contabilísticos" Como respostas negativas, 6% consideram que o SCI não se adequa à atividade da organização.

4.6.2.2 Análise Bivariada

Nos casos em que a variável dependente é qualitativa, assumindo apenas valores de classes discretas e mutuamente exclusivas, a técnica de análise de regressão a utilizar é a Regressão Categórica. Esta última "serve os mesmos propósitos da regressão linear nomeadamente os inferenciais e dos de estimação" (Marocô, 2014). A principal diferença entre estes dois modelos é que enquanto na Regressão Linear a variável dependente é do tipo quantitativo, na Regressão Categórica a variável dependente é qualitativa. A Regressão Linear é o modelo mais habitual consistindo na realização de uma análise estatística com o objetivo de apurar a existência de uma relação funcional entre uma variável dependente e variável (is) independente (s).

No entanto para o estudo em causa o modelo considerado como mais adequado é o Modelo de Regressão Logística Binomial (muitas vezes referido simplesmente como Modelo de Regressão Logística) que são uma vertente da Regressão Categórica em que a variável dependente é nominal dicotómica (variáveis qualitativas em que só há duas respostas possíveis do tipo sim/não).

"As variáveis independentes podem ser qualitativas e ou quantitativas, e o modelo logístico permite avaliar também a significância de cada uma das variáveis independentes no modelo" (Marocô, 2014, p.804).

Antes de usar o modelo de Regressão Logística, é necessário certificarmo-nos de que os dados de que dispomos podem ser realmente analisados usando esse modelo. Para isso é necessário verificar que os dados "passam" quatro pressupostos para assegurar a validade dos resultados. Os quatro pressupostos são os seguintes:

- ❖ A variável dependente deve ser medida numa escala dicotómica, como por exemplo, o género divide-se em dois grupos: Existência de um dep^o de Auditoria Interna =1; Não existência desse serviço =0;

- ❖ Ter uma ou duas variáveis independentes, que podem ser contínuas (variáveis intervalares ou de razão, por exemplo: o número de funcionários) ou categóricas (variáveis ordinais ou nominais, por exemplo: uma escala de 5 em que o 1 é “discordo totalmente” e o 5 é “concordo totalmente”).
- ❖ Todas as variáveis dependentes e independentes devem ter uma relação linear entre elas.
- ❖ A variável dependente é qualitativa e assume apenas valores de classes discretas e mutuamente exclusivas.

O SPSS gera um conjunto de tabelas aquando da realização da Regressão Logística com as análises realizadas aos dados introduzidos. Assim, foram feitas as análises às seguintes hipóteses:

Hipótese 1 - A existência de Auditoria Interna está positivamente relacionada com a dimensão da empresa.

Esta hipótese relaciona a dimensão da empresa com o facto de existirem serviços de Auditoria Interna.

Seguiu-se a recomendação da Comissão Europeia de 2003 para a classificação das empresas que é a seguinte:

- ❖ Microempresas: As que empreguem menos de 10 trabalhadores;
- ❖ Pequenas empresas: As que empreguem entre 10 e 49 trabalhadores;
- ❖ Médias empresas: As que empreguem entre 50 e 249 trabalhadores;
- ❖ Grandes empresas: As que empregem 250 ou mais trabalhadores.

Quadro 15 – Relação entre as variáveis Dimensão e Auditoria Interna

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Etapa 1 ^a						
ddimmicropeq	-2,970	1,273	5,440	1	,020	,051
Constante	1,872	,537	12,146	1	,000	6,500

De acordo com o Quadro 15, podemos verificar que a existência de Auditoria Interna está positivamente relacionada com a dimensão da empresa, confirmando-se a hipótese H1. Com efeito, o β estimado (associado às micro e pequenas empresas face às outras

empresas) é negativo (-2,97), concluindo-se que a dimensão é determinada para a existênciada Auditoria Interna.

Realça-se que a estimação se apresenta estatisticamente significativa a 5% (nível de significância p-value de 0,02)

De acordo coma dimensão das empresas em estudo a previsão é de que 96% das empresas possuem serviços de Auditoria Interna (Quadro 16), o que vem comprovar maus uma vez a hipótese em causa.

Quadro 16 – Previsão da existência de Auditoria Interna

Observado		Previsto		
		Dauditint		Porcentagem correta
		,0	1,0	
Etapa 1	Dauditint ,0	3	4	42,9
	1,0	1	26	96,3
Porcentagem global				85,3

Hipótese 2 – A existência de serviços de Auditoria Interna está positivamente relacionada com o grau de internacionalização das empresas.

Esta hipótece relaciona a existência de serviços de Auditoria Interna com o grau de internacionalização. Foram efetuados os mesmos procedimentos estatísticos que na hipótese 1mas não se pode concluir pela veracidade da Hipótese 2, uma vez que o processo de estimação não se apresentou estatisticamente significativo (Apêndice 2)²

Hipótese 3 – A dimensão da empresa está relacionada com o tipo de Auditoria Interna desenvolvida.

De acordo com o seguinte quadro podemos observar que as variáveis “dimensão” e “Tipo de Auditoria Interna desenvolvida” estão relacionadas positivamente. Facto este comprovado pelo nível de significância de 0,068 e também pelo valor do β (-2,442) que à medida que aumenta a dimensão da empresa aumenta também a probabilidade de desenvolver uma auditoria ambiental. Quanto aos outros tipos de auditoria, nada se pode concluir.

² De igual modo, foram testadas as hipóteses 4 e 5 não se afigurando estatisticamente significativas.

Quadro 17 - Relação entre as variáveis Dimensão e Tipos de Auditoria Interna

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Etapa 1 ^a	ddimmicropeq	-2,442	1,339	3,326	1	,068	,087
	Constante	1,749	,542	10,426	1	,001	5,750

Olhando para as previsões (Quadro 18) e de acordo com a dimensão das empresas em estudo, podemos verificar que 95% das empresas desenvolvem auditorias de natureza ambientais, o que comprova a hipótese em causa.

Quadro 18 – Previsão da existência de Auditorias de natureza ambiental

Observado		Previsto		
		Dauditamb		Porcentagem correta
		,0	1,0	
Etapa 1	Dauditamb ,0	2	4	33,3
	1,0	1	23	95,8
Porcentagem global				83,3

Hipótese 4 – A existência de serviço/órgão de Auditoria Interna está positivamente relacionada com o cumprimento dos objetivos do Sistema de Controlo Interno.

Esta hipótese pretende atestar a relação entre a existência de serviço/órgão de Auditoria Interna com o cumprimento dos objetivos do Sistema de Controlo Interno.

Os resultados obtidos para esta hipótese indiciam que as variáveis não se apresentam estatisticamente associadas, aceitando-se a hipótese nula da independência, ou seja, não há relação entre a existência de serviço/órgão de Auditoria Interna e o cumprimento dos objetivos do Sistema de Controlo Interno.

Através do Quadro 19 podemos observar que as variáveis não apresentam qualquer tipo de variabilidade, e daí a inaplicabilidade dos modelos *logit*.

Quadro 19 – Variabilidade das variáveis do Controle Interno

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
oscicontrol	29	1,0	1,0	1,000	,0000
oscileis	29	1,0	1,0	1,000	,0000
osciorg	29	1,0	1,0	1,000	,0000
oscired	29	1,0	1,0	1,000	,0000
oscifiabil	29	1,0	1,0	1,000	,0000
N válido (de lista)	29				

Hipótese 5 - A existência de serviço/órgão de Auditoria Interna está positivamente relacionada com o cumprimento dos requisitos da norma de Controle Interno.

Esta hipótese pretende comprovar a relação entre a existência de serviço/órgão de Auditoria Interna com o cumprimento dos requisitos da norma de Controle Interno.

Como poderemos ver através do Quadro 20 estamos perante um problema de multicolinearidade uma vez que as variáveis não têm variabilidade. A única variável que apresenta variação é o cumprimento dos requisitos das normas de Controle Interno relativamente ao imobilizado mas depois de efetuar os mesmo testes que nas hipóteses anteriores, verificamos que não existe significância estatística entre as duas variáveis.

Quadro 20 – Variabilidade dos tipos de Sistemas de Controle Interno

	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
reqncidisp	29	1,0	1,0	1,000	,0000
reqnciterc	28	1,0	1,0	1,000	,0000
reqnciexist	29	1,0	1,0	1,000	,0000
reqnciimob	29	,0	1,0	,897	,3099
N válido (de lista)	28				

Conclusões

Apesar de as funções quotidianas e tradicionais da auditoria (análise e estudo para o aprimoramento e eficácia do sistema de controlo interno; certificação de que não existem erros no tratamento contabilístico das operações, ou seja, que não houve fraudes, e que as demonstrações financeiras espelham de forma verídica e apropriada a situação económico-financeira da entidade) serem de extrema importância, é também relevante que esta não se restrinja apenas a estas mesmas funções. Sendo assim, o desempenho de um papel mais dinâmico e ativo no que consta à procura e posterior obtenção bem sucedida de soluções, com vista a uma melhoria de eficiência organizacional, deve, na mesma medida, fazer parte das preocupações de gestão de um auditor.

A definição de Auditoria Interna tem vindo a evoluir ao longo dos tempos devido às novas exigências do mercado, passando de uma função de "fiscalização" para assumir uma função mais ligada às organizações, auxiliando-as a atingir os seus objetivos, cooperando na melhoria do processo de gestão de risco, auxiliando na identificação de forças e fraquezas e na mitigação dos riscos. Essas funções são possíveis, uma vez que ao contrário dos Auditores Externos, os Auditores Internos fazem parte da organização e por isso possuem um conhecimento profundo do ambiente empresarial, que lhes dá a possibilidade de agirem como consultores de negócios. Os Auditores Internos influenciam muitas vezes o processo de tomada de decisão por meio dos seus relatórios e pareceres que fornecem informações de extrema importância e imprescindíveis para o bom desempenho das organizações acrescentando uma maior credibilidade aos processos e operações.

Assim sendo, a Auditoria Interna contribui para uma gestão eficaz pois colmatará com informações capazes de ajudar os accionistas, o conselho de Administração e fiscal e o público em geral nas suas decisões, o que certamente irá valorizar e proporcionar sustentabilidade aos negócios da organização.

Assim, este trabalho de investigação teve como objetivo analisar a existência de um departamento de Auditoria Interna nas empresas portuguesas assim como o importante contributo do mesmo para o sucesso de uma organização, recorrendo, à opinião das empresas que constituíram a amostra. Esta amostra foi constituída por 350 empresas das quais cerca de 10% responderam ao questionário.

Em síntese, podemos apresentar as seguintes conclusões:

- ❖ A maior parte das organizações não possuem Revisor Oficial de Contas Interno ainda que possuam uma divisão/dep^o/órgão de Auditoria Interna;
- ❖ As empresas que não possuem divisão/dep^o/órgão de Auditoria Interna consideram como não sendo necessário esse serviço;
- ❖ A maioria dos representantes afirma que o departamento de Auditoria Interna reporta diretamente à Administração;
- ❖ O auditor é um profissional liberal na maioria das organizações sendo que a maioria (61% dos respondentes) afirma que pertencem a uma Sociedade de ROC's;
- ❖ Nas organizações que tem Sistema de Auditoria Interna, predominam as auditorias Económico-Financeiras, de Gestão e da Qualidade;
- ❖ Em 83% das empresas o Auditor Interno é independente do seu superior hierárquico, recorrendo a peritos externos para formação da sua opinião;
- ❖ Na execução do trabalho de campo a prática mais implementada prende-se com a recolha e apreciação crítica de factos significativos e com a análise de fatores internos que condicionam a atividade da empresa;
- ❖ No planeamento do trabalho de campo a prática mais implementada é relativa à seleção criteriosa de amostras sobre as quais incidirão os procedimentos e ainda à identificação de pessoas singulares ou coletivas com as quais a entidade se relaciona;
- ❖ Em relação à execução do trabalho de campo a prática mais implementada prende-se com a realização de testes de conformidade, cálculos, técnicas de observação e inspeções;
- ❖ No que diz respeito às normas de relato, a maioria das empresas afirma que o documento final é expressão clara e sucinta da opinião do auditor no qual há

- descrição das responsabilidades do executivo, do próprio auditor e do âmbito do trabalho efetuado e onde ainda são apresentadas informações complementares;
- ❖ No que respeita às características gerais das normas e procedimentos de auditoria interna, a maioria dos respondentes afirmou, entre outras, que tais normas deveriam fundamentalmente dar cumprimento à legalidade, assegurar a confiança nos registos e documentos contabilísticos, garantir a eficiência e efectividade operacional, otimizar a gestão dos recursos e avaliar e melhorar a eficácia dos processos de controlo e gestão do risco;
 - ❖ No que respeita ao Sistema de Controlo Interno, a maioria das empresas afirma ser adequado à sua atividade, possuindo normas de Controlo Interno. Afirmam também que um Sistema de Controlo Interno permite evitar eventuais redundâncias e produzir informações fiáveis.
 - ❖ A existência de Auditoria Interna está positivamente relacionada com a dimensão da empresa;
 - ❖ A dimensão da empresa está relacionada com o tipo de Auditoria Interna desenvolvida;
 - ❖ Não se pode concluir que a existência de serviços de Auditoria Interna está positivamente relacionada com o grau de internacionalização das empresas;
 - ❖ Não é possível concluir a relação positiva entre a existência de serviço/órgão de Auditoria Interna com o cumprimento dos objetivos do Sistema de Controlo Interno;
 - ❖ Não se pode concluir que a existência de serviço/órgão de Auditoria Interna está positivamente relacionada com o cumprimento dos requisitos da norma de Controlo Interno.

Limitações ao estudo

Como limitações sentidas ao longo deste estudo pode-se mencionar a dificuldade na obtenção de respostas aos questionários enviados à população em estudo, que se repercutiu na amostra, uma vez que o número de respostas obtidas ficou aquém do número de respostas esperado. Isto acontece pois as organizações em Portugal, ressentem-se muito quanto à colaboração com este tipo de estudos, principalmente no que diz respeito a questões de confidencialidade.

Também o enviesamento da amostra corresponde a uma limitação do estudo, uma vez que as empresas que fazem parte são, na sua maioria, grandes empresas e assim limita claramente, a possibilidade de generalização dos resultados obtidos.

Recomendações para futuras investigações

Decorrentes das limitações já apresentadas da investigação, pretendemos alargar o âmbito do estudo a uma amostra representativa do universo das empresas portuguesas, utilizando, por via da triangularização das fontes (busca adicional de literatura relevante, aprofundamento do questionário, nomeadamente com a adoção de escalas, complementar por entrevistas), novos modelos.

Como recomendações para investigações futuras seria interessante perceber até que ponto os gestores e administradores aceitam a ajuda que os Auditores internos podem dar na gestão do risco e quais as suas vantagens e desvantagens. Seria também interessante aprofundar a importância da relação entre Auditores Internos e Externos no desempenho das suas funções independentes.

Bibliografia

Almeida, Marcelo Cavalcanti (1996), "Auditoria: Um Curso Moderno e Completo", 5ª Edição, São Paulo, Atlas.

Almeida, M. (2003) "Auditoria: um curso moderno e completo", 6ª Edição, São Paulo, Editora Atlas.

Attie, Willian (1992) "Auditoria Interna", 4ª edição, São Paulo, Atlas.

Attie, William (2011), "Auditoria: Conceitos e Aplicações". 6. ed. São Paulo, Atlas.

Azevedo, David Alexandre Araújo, (2012), "Valorização dos trabalhos de Auditoria Interna através do CSA", dissertação de mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Barreiro, M. (2007) "Auditoria Interna – Aliada da estratégia empresarial". Revista de Auditoria Interna, 27.

Bell, J. (2004) "Como realizar um projeto de investigação" (3ª edição). Lisboa: Gradiva.

Beuren, Ilse Maria, (2000), "Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial", 2ª ed. São Paulo, Atlas

Calixto, Dionice Gomes; Silva, Natanielli Araújo da; Dalprá, Ronaldo; Reis, Sidney "A importância da Auditoria Interna na organização" Móveis Gazin1
Disponível em: <http://www.ebah.com.br/content/ABAAABLzkAK/artigo-auditoria-interna>
Acesso em: Novembro 2015

Chiavenato, Idalberto (1994), "Administração: teoria, processo e prática". 2ª ed. São Paulo, Makron Books.

Cook, J. e Winkle, G. (1983), "Auditoria: Filosofia e Técnica", São Paulo.

COSO: The Committee of Sponsoring Organizations of the tradeway commission (2004).
Disponível em: <http://www.mariolb.com.br/mlb/upload/COSO-v4.4.pdf>
Acedido em: Novembro 2015

Costa, Anabela Maria Carreira (2008) "A Auditoria Interna nos Municípios Portugueses", Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Crepaldi, Sílvio Aparecido (2004) "Auditoria Contábil: Teoria e Prática" 3ª edição, São Paulo, Atlas.

Dias, Sidney (2011), "O Papel da Auditoria Interna nas Empresas". Artigonal.

Disponível em: <http://www.artigonal.com/administracao-artigos/o-papel-da-auditoria-interna-nas-empresas-4439769.html>

Acesso em: 04.Nov.15

Diehl, A. A. (2004). Pesquisa em ciências sociais aplicadas: métodos e técnicas. São Paulo: Prentice Hall.

D'Onza et al. (2006) "*The European literature review on internal auditing*", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21

Ferreira, Ricardo José (2012), p.109-110. "Contabilidade avançada: inclui a nova estrutura conceitual comentada" Rio de Janeiro: Ferreira, 2012.

Feteira, Marco António Pratas (2013) "Normas de Controlo Interno e Procedimentos de Auditoria Interna" Dissertação de Mestrado em Auditoria e Análise Financeira no Instituto Politécnico de Tomar.

Fortin, M. F. (1999). O processo de Investigação: da concepção à realização (2ª Edição). Loures, Lusociência.

Furtado, Daiani "Auditoria Interna e Suas Vantagens"

Disponível em: < <http://www.administradores.com.br/informe-se/artigos/auditoria-interna-e-suas-vantagens/30910>>

Acesso em: Nov. 2015.

Franco, Hilário e Marra, Ernesto (2000), "Auditoria Contábil", Atlas, São Paulo.

Gil, António Carlos (2008) "Métodos e técnicas de pesquisa social" Obtido em: <http://ayanrafael.files.wordpress.com/2011/08/gil-a-c-mc3a9todos-e-tc3a9nicas-de-pesquisa-social.pdf>.

Acesso em: Dez. 2015

Gil, António Carlos (2000) "Auditoria Operacional e de Gestão", São Paulo, Atlas.

Ho-Young, Park & Hyung-Young, Lee (2016), "Characteristics of the Internal Audit and External Audit Hours: Evidence from S. Korea", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 31

IIA – The Institute of Internal Auditors, (2004), "O Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna.

Internacional Federation of accountants, (1999), "*Technical Pronouncements*", New York.

Internacional Standards for The professional Practice of Internal Auditing

Disponível em: https://www2.fin.ucar.edu/sites/default/files/IPPF_Standards_2013.pdf

Acesso em: Outubro 2015

Ibáñez, Marín, R. & Pérez Serrano G. (1985): "*Pedagogía Social y Sociología de la Educación*". Unidades Didácticas 1, 2 y 3. UNED, Madrid

Lima, Pedro Nuno Duarte (2014) "O impacto da Auditoria Interna no desempenho das organizações" Dissertação de mestrado em auditoria do ISCAP

Liming Guan & Yang David C., (2004), "The evolution of IT auditing and internal control standards in financial statement audits", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19

Lisboa, Ibraim (2010) "O que é Auditoria Interna. Portal de auditoria".
Disponível em: <http://www.portaldeauditoria.com.br/artigos/artigo-o-que-e-auditoria-interna.asp>
Acesso em: Novembro 2015

Maesta, Vítor Paulo (2008) "A importância da Auditoria Interna nas organizações"
Disponível em: <http://www.controlcontabil.com.br/textos.asp?codigo=6967&tipo=A>
Acesso em: Novembro 2015

Manual do Revisor Oficial de Contas (2000) "Diretriz Regulamentar de Auditoria nº410"
Disponível em: <https://pt.scribd.com/doc/293040501/DRA-410-draaa>

Marçal, Nelson; Marques, Fernando L. (2011) "Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público", Lisboa, Edições Sílabo.

Marques , Madeira (1997), "Auditoria e Gestão", 1ª edição, editorial presença, Lisboa

Marôco, João "Análise Estatística com SPSS Statistics", 6ª edição, Report Number, 2014

Migliavacca, Paulo Norberto (2002) "Controles Internos nas Organizações", São Paulo, Edicta

Monaretto, Claudiane (2008) "Auditoria Interna em concessionária de veículos, através da contabilidade integrada", Monografia (Conclusão do Curso de Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco

Morais, G. & Martins, I. (1999), "Auditoria Interna – Função e Processo", Áreas editora, Lisboa.

Morais, G. & Martins, I. (2003); "Auditoria Interna - Função e Processo " 2.ª edição, Lisboa, Áreas Editora.

Morais, G. & Martins, I. (2007); "Auditoria Interna - Função e Processo " 3.ª edição, Lisboa, Áreas Editora.

Morais, Maria Georgina da Costa Tamborino (2004) "Como emerge a Auditoria Interna nas pequenas e médias empresas, em Portugal", Obtido em 11 de Novembro de 2015, em:

<http://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/1677/1/Como%20emerge%20a%20auditoria%20interna.pdf>

Norma internacional de auditoria 300 – Planeamento de uma auditoria financeira (2009), em:<http://www.ifac.org/system/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>

Oliveira, Denise Silva (2012) - Revista de Ciências Gerenciais Vol. 1, Nº. 1. Em: file:///C:/Users/frente%20loja/Downloads/importancia_auditoria_interna.pdf

Oliveira, Luís M., Perez Jr., José H., Silva, Carlos A. S. (2002) "Controladoria estratégica", São Paulo, Atlas.

Pamponet, Arnaud Velloso (2009), "Auditoria Interna de processos"

Disponível em:

<http://www.portaldeauditoria.com.br/artigos/auditoriainternadeprocessos.pdf> -

Acesso em: Novembro 2015

Parasuraman, A. (1991), "Marketing Research", 2ª edição, Addison Wesley, Publishing Company.

Pickett, Spencer (2000), "*Developing internal audit competencies*", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15

Pinheiro, J. Leite (2005) "Auditoria Interna - criar sucesso". *Revista de Auditoria Interna* nº 22. Novembro 2015

Pinheiro, L. V. R. P. (2006), "Fontes ou recursos de informação: categorias e evolução conceitual", *Pesquisa Brasileira em Ciência da Informação e Biblioteconomia*. Rio de Janeiro, v.1, n.1.

Pinheiro, J. Leite (2010) "Auditoria Interna", 2ª edição, letras e conceitos, Lda

Pinheiro, Catarina Garcia de Albergaria (2013), "Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna", *Dissertação de Mestrado em Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto*

Prado, D. O. (1998) "Manual de Normas de Auditoria", Brasília: Ministério da Saúde.

Rego, Fernando Cunha (2001), "A natureza da Auditoria Interna e as questões subjacentes à extensão do seu âmbito", *Revista de Auditoria Interna*, nº 6, Nov 2015.

Revista Exame (2015), "As 500 melhores empresas em Portugal no ano de 2014"
Disponível em: <http://www.listagem.pt/melhores/>

Ribeiro, Osni Moura; Ribeiro, Juliana Moura (2011), "Auditoria fácil", São Paulo, Saraiva.

Rodrigues, Sara (2013) "O contributo da Auditoria Interna para uma gestão eficaz"
Dissertação de Mestrado de Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Sá, António Lopes (1998) "Curso de auditoria" . 8ª ed. São Paulo, Atlas

Santos, Malvina Oliveira (2013) "O Controlo Interno e a gestão de risco nas empresas da área metropolitana do Porto" Dissertação de Mestrado de Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Sarens, Mahbub Zaman Gerrit (2013), "*Informal interactions between audit committees and internal audit functions*", Managerial Auditing Journal, Vol. 28

Satapocal (2006) "*Manual de apoio técnico à aplicação do POCAL*" – Regime Completo. Estudos CEFA.

Sawyer, Lawrence B. (1988). "*Sawyer Internal Auditing*", Altamonte Springs, Florida, The Institute of Internal Auditors.

Singh Harjinder, Newby Rick, (2010), "Internal audit and audit fees: further evidence", Managerial Auditing Journal, Vol. 25.

Stewart, Lois Munro Jenny (2011), "External auditors' reliance on internal auditing: further evidence", Managerial Auditing Journal, Vol. 26

Teixeira, M. F. (2006) "O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão eficaz"
Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta de Coimbra.

Tribunal de contas europeu (1999), "Manual de auditoria e procedimentos" Volume I, Lisboa

Apêndices

Apêndice 1 - Carta de apresentação e Questionário

Carta de Apresentação:

Ex.mos Senhores,

No âmbito do Mestrado de Auditoria do **Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto**, encontro-me a realizar uma dissertação sob o tema “O Contributo da Auditoria Interna no desempenho das organizações”, sob orientação da Prof^a Doutora Maria de Clara Dias Pinto Ribeiro e da Prof^a Doutora Maria Isabel Coutinho Vieira. O Objetivo é efetuar um estudo sobre a importância da Auditoria Interna no seio das organizações.

Neste contexto venho solicitar a V/ colaboração para o preenchimento, ainda que parcialmente do questionário (Link abaixo). Este deve ser preenchido pelo responsável da área da Auditoria Interna ou, quando este não exista, pela pessoa que, tenha a seu cargo a fiscalização interna.

Chamo a atenção para importância que este questionário tem para cumprirmos os propósitos do nosso trabalho, que entendemos ter também um interesse prático significativo para as empresas.

Se for do vosso interesse, teremos todo o gosto em partilhar convosco as conclusões do nosso estudo.

Assim muito apreciaríamos a sua resposta, se possível, até **30 de Abril**.

Agradeço, desde já, a atenção dispensada a este assunto, ficando a aguardar a resposta tão breve quanto possível.

Atentamente,

Cristène Pinto

O contributo da Auditoria Interna no desempenho das organizações

I Caracterização Geral da empresa

1. Identificação (facultativo)

.....

2. CAE

.....

3. Nº aprox. de funcionários (2014)

.....

4. Volume de negócios (2014)

.....

5. Vendas totais (2014)

.....

6. % de vendas ao exterior

.....

II Serviços/Órgãos de Auditoria Interna

7. A empresa dispõe de serviço/órgão de Auditoria Interna

Marcar apenas uma oval por linha.

	Sim	Não
Revisor Oficial de Contas (ROC) Interno	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dep.º/Divisão/Serviço de Auditoria Interna	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Nota: Responda à questão nº 8 apenas se respondeu NÃO à questão 7

8. Razões que justificam a não existência de serviço/órgão de Auditoria Interna

Marcar apenas uma oval por linha.

	Sim	Não
Falta de meios técnicos (e.g. sistemas de informação adequados).	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Falta de meios humanos com formação adequada	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Não se entende como necessário	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

9. O serviço/órgão de Auditoria Interna integra-se na empresa

Marcar apenas uma oval por linha.

	Sim	Não
Reporta diretamente à Administração	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Reporta ao Departamento Financeiro	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Reporta ao Departamento de Fiscalização Geral	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

10. Caracterização do serviço de Auditoria Interna

Marcar apenas uma oval por linha.

	Sim	Não
O Auditor é profissional liberal	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O Auditor faz parte de alguma sociedade de ROC's	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

11. De acordo com os objetivos, os tipos de auditoria a desenvolver são:

Marcar apenas uma oval por linha.

	Sim	Não
Económica ou Financeira	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Da qualidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ambiental	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Operativa ou de Gestão	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
De legalidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

III Normas e procedimentos de Auditoria Interna

Quais das seguintes normas técnicas e práticas de Auditoria Interna existem na empresa e qual a sua importância

12. Normas e práticas gerais

Marcar apenas uma oval por linha.

	Sim	Não
Independência do Auditor Interno do seu superior hierárquico	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Em caso de ser um profissional externo à empresa, estabelece com este um acordo escrito sobre o trabalho desenvolver	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Há situação em que o Auditor recorre a peritos externos para formação da sua opinião	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

13. Normas e práticas de trabalho de campo - Preparação

Marcar apenas uma oval por linha.

	Sim	Não
Recolha e apreciação crítica de factos significativos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Apreciação crítica dos sistemas contabilísticos e de controlo interno	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Análise de fatores internos que condicionam a atividade da empresa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Avaliação da forma como os sistemas de informação computadorizados afetam a auditoria	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Determinação do risco de auditoria, definindo limites de materialidade e níveis de segurança a proporcionar	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

14. Normas e práticas de trabalho de campo - Planeamento

Marcar apenas uma oval por linha.

	Sim	Não
Estabelecimento da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, tendo em conta o risco previamente determinado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Seleção criteriosa de amostras sobre as quais incidirão os procedimentos de auditoria	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Identificação de pessoas singulares ou coletivas com as quais a entidade se relaciona	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

15. Normas e práticas - Execução

Marcar apenas uma oval por linha.

	Sim	Não
Adequada coordenação do auditor no caso do trabalho ser executado por técnicos diferentes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Uso de técnicas tais como inspeções, observações, indagações e comparações	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Testes de conformidade, de percursos e substantivos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Cálculos e outros procedimentos analíticos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

16. Normas e práticas de relato

Marcar apenas uma oval por linha.

	Sim	Não
Documento final é expressão clara e sucinta da opinião do auditor	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
No relato de auditoria ou exame simplificado, há descrição das responsabilidades do executivo, do próprio auditor e do âmbito do trabalho efetuado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Apresentam-se outras informações complementares	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A opinião é expressa de forma positiva nos casos de auditorias conducentes à certificação legal das contas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A opinião é expressa de forma negativa nos casos de exames simplificados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O auditor declara expressamente as razões que não lhe permitem emitir o documento final de opinião	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

17. Qual dos seguintes aspetos são características gerais das normas e procedimentos de Auditoria Interna utilizados, ou possíveis de utilizar, na empresa e qual a sua importância

17.1 Permitem alcançar os objetivos gerais da Auditoria Interna, nomeadamente:

Marcar apenas uma oval por linha.

	Sim	Não
Optimizar a gestão dos recursos financeiros	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Garantir a eficiência e eficácia operacional	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Assegurar a confiança nos registos e documentos contabilísticos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Promover a melhoria dos processos e das operações	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dar cumprimento à legalidade	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Avaliar e melhorar a eficácia dos processos de controlo e gestão do risco	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

17.2 Permitem ao auditor desempenhar adequadamente as suas competências nomeadamente:

Marcar apenas uma oval por linha.

	Sim	Não
Fazer uma avaliação sistemática das situações	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Aplicar os procedimentos analíticos adequados	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Expressar uma conclusão	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

17.3 Permite apurar e imputar responsabilidades, dado que:

Marcar apenas uma oval por linha.

	Sim	Não
O relato de auditoria pode conter recomendações para prática	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
O relato participa as irregularidades detetadas aos órgãos sociais	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Do relato de auditoria podem resultar sanções a serem aplicadas pelos órgãos competentes	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

IV Sistemas de Controlo Interno (SCI)

18. Características do SCI

Marcar apenas uma oval por linha.

	Sim	Não
As características do SCI são adequadas à atividade da empresa	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

19. Conteúdo do SCI, nomeadamente:

Marcar apenas uma oval por linha.

	Sim	Não
Normas de Controlo Interno	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Plano de organização, políticas, métodos e procedimentos de controlo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Regulamentos internos (e.g. para inventários, fundos de maneio, utilização de meios informáticos, etc.)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Outros manuais de procedimentos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

20. Cumprimento dos objetivos do SCI, nomeadamente no que respeita a:

Marcar apenas uma oval por linha.

	Sim	Não
Definição de funções de controlo	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Conformidade dos procedimentos com leis e regulamentos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Cumprimento das deliberações dos órgãos e das decisões dos respetivos titulares	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Eventuais redundâncias	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Fiabilidade das informações produzidas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

21. Cumprimento dos requisitos da Norma de Controlo Interno relativamente a:

Marcar apenas uma oval por linha.

	Sim	Não
Disponibilidades	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Terceiros	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Existências	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Imobilizado	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

22. Categoria Profissional do respondente ao questionário

.....

Apêndice 2 – Análise estatística da Hipótese 1

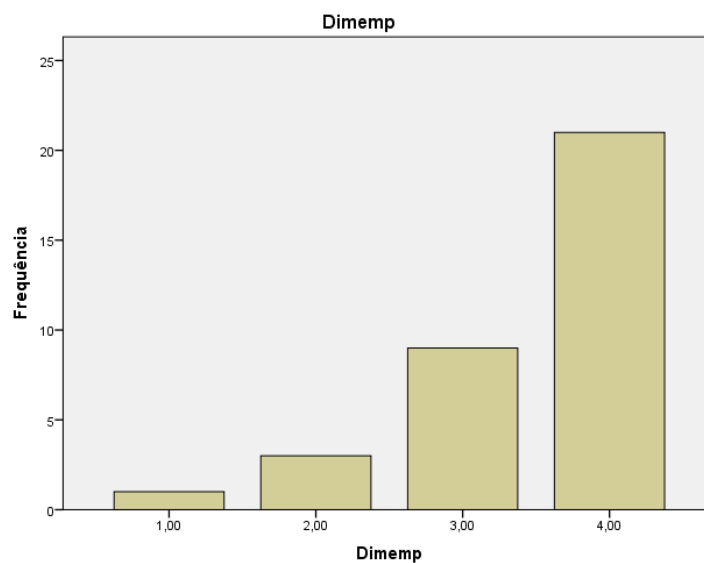
Estatísticas

Dimemp

N	Válido	34
	Ausente	2

Dimemp

		Frequência	Porcentagem	Porcentagem válida	Porcentagem acumulativa
Válido	1,00	1	2,8	2,9	2,9
	2,00	3	8,3	8,8	11,8
	3,00	9	25,0	26,5	38,2
	4,00	21	58,3	61,8	100,0
	Total	34	94,4	100,0	
Ausente	Sistema	2	5,6		
Total		36	100,0		



Resumo de processamento do caso

Casos não ponderados ^a		N	Porcentagem
Casos selecionados	Incluído na análise	34	94,4
	Casos ausentes	2	5,6
	Total	36	100,0
Casos não selecionados		0	,0
Total		36	100,0

a. Se a ponderação estiver em vigor, veja a tabela de classificação para o número total de casos.

Codificação de variável dependente

Valor original	Valor interno
,0	0
1,0	1

Bloco 0: Bloco Inicial

Tabela de Classificação^{a,b}

Observado		Previsto		
		Dauditint		Porcentagem correta
		,0	1,0	
Etapa 0	Dauditint ,0	0	7	,0
	1,0	0	27	100,0
Porcentagem global				79,4

a. A constante está incluída no modelo.

Variáveis na equação

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Etapa 0 Constante	1,350	,424	10,130	1	,001	3,857

b. O valor de recorte é ,500

Variáveis não presentes na equação

	Pontuação	df	Sig.
Etapa 0 Variáveis ddimmicropeq	8,209	1	,004
Estatísticas globais	8,209	1	,004

Bloco 1: Método = Enter**Testes de coeficientes de modelo Omnibus**

	Qui-quadrado	df	Sig.
Etapa 1 Etapa	6,515	1	,011
Bloco	6,515	1	,011
Modelo	6,515	1	,011

Resumo do modelo

Etapa	Verossimilhança de log -2	R quadrado Cox & Snell	R quadrado Nagelkerke
1	28,059 ^a	,174	,273

a. Estimação finalizada no número de iteração 4 porque as estimativas de parâmetro mudaram foram alteradas para menos de ,001.

Observado		Previsto			
		Dauditint		Porcentagem correta	
		,0	1,0		
Etapa 1	Dauditint	,0	3	4	42,9
		1,0	1	26	96,3
	Porcentagem global				85,3

a. O valor de recorte é ,500

Variáveis na equação

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Etapa 1 ^a	ddimmicropeq	-2,970	1,273	5,440	1	,020	,051
	Constante	1,872	,537	12,146	1	,000	6,500

a. Variável(is) inserida(s) na etapa 1: ddimmicropeq.

Apêndice 3 – Análise estatística da Hipótese 2

Regressão logística

Casos não ponderados ^a		N	Porcentagem
Casos selecionados	Incluído na análise	23	63,9
	Casos ausentes	13	36,1
	Total	36	100,0
Casos não selecionados		0	,0
Total		36	100,0

a. Se a ponderação estiver em vigor, veja a tabela de classificação para o número total de casos.

Codificação de variável dependente

Valor original	Valor interno
,0	0
1,0	1

Bloco 0: Bloco Inicial

Tabela de Classificação^{a,b}

Observado		Previsto		
		Dauditint		Porcentagem correta
		,0	1,0	
Etapa 0	Dauditint ,0	0	5	,0
	1,0	0	18	100,0
Porcentagem global				78,3

a. A constante está incluída no modelo.

b. O valor de recorte é ,500

Variáveis na equação

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Etapa 0 Constante	1,281	,506	6,420	1	,011	3,600

Variáveis não presentes na equação

	Pontuação	df	Sig.
Etapa 0 Variáveis Vndext	,003	1	,953
Estatísticas globais	,003	1	,953

Bloco 1: Método = Enter

Testes de coeficientes de modelo Omnibus

	Qui-quadrado	df	Sig.
Etapa 1 Etapa	,003	1	,953
Bloco	,003	1	,953
Modelo	,003	1	,953

Resumo do modelo

Etapa	Verossimilhança de log -2	R quadrado Cox & Snell	R quadrado Nagelkerke
1	24,082 ^a	,000	,000

a. Estimação finalizada no número de iteração 4 porque as estimativas de parâmetro mudaram foram alteradas para menos de ,001.

Tabela de Classificação^a

Observado			Previsto		
			Dauditint		Porcentagem correta
			,0	1,0	
Etapa 1	Dauditint	,0	0	5	,0
		1,0	0	18	100,0
Porcentagem global					78,3

a. O valor de recorte é ,500

Variáveis na equação

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Etapa 1 ^a	Vndext	-,001	,022	,003	1	,953	,999
	Constante	1,295	,561	5,334	1	,021	3,651

a. Variável(is) inserida(s) na etapa 1: Vndext.

Apêndice 4 – Análise estatística da Hipótese 3

Resumo de processamento do caso

Casos não ponderados ^a		N	Porcentagem
Casos selecionados	Incluído na análise	30	83,3
	Casos ausentes	6	16,7
	Total	36	100,0
Casos não selecionados		0	,0
Total		36	100,0

a. Se a ponderação estiver em vigor, veja a tabela de classificação para o número total de casos.

Codificação de variável dependente

Valor original	Valor interno
,0	0
1,0	1

Bloco 0: Bloco Inicial

Tabela de Classificação^{a,b}

Observado			Previsto		Porcentagem correta
			Dauditamb		
			,0	1,0	
Etapa 0	Dauditamb	,0	0	6	,0
		1,0	0	24	100,0
Porcentagem global					80,0

a. A constante está incluída no modelo.

b. O valor de recorte é ,500

Variáveis na equação

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Etapa 0	Constante	1,386	,456	9,225	1	,002	4,000

Variáveis não presentes na equação

			Pontuação	df	Sig.
Etapa 0	Variáveis	ddimmicropeq	4,537	1	,033
	Estatísticas globais		4,537	1	,033

Bloco 1: Método = Enter

Testes de coeficientes de modelo Omnibus

		Qui-quadrado	df	Sig.
Etapa 1	Etapa	3,553	1	,059
	Bloco	3,553	1	,059
	Modelo	3,553	1	,059

Resumo do modelo

Etapa	Verossimilhança de log -2	R quadrado Cox & Snell	R quadrado Nagelkerke
1	26,471 ^a	,112	,177

a. Estimação finalizada no número de iteração 4 porque as estimativas de parâmetro mudaram foram alteradas para menos de ,001.

Tabela de Classificação^a

Observado			Previsto		
			Dauditamb		Porcentagem correta
			,0	1,0	
Etapa 1	Dauditamb	,0	2	4	33,3
		1,0	1	23	95,8
Porcentagem global					83,3

a. O valor de recorte é ,500

Variáveis na equação

	B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Etapa 1 ^a ddimmicropeq	-2,442	1,339	3,326	1	,068	,087
Constante	1,749	,542	10,426	1	,001	5,750

a. Variável(is) inserida(s) na etapa 1: ddimmicropeq.

Anexos

Anexo 1 – As 500 Melhores empresas a atuarem no mercado português em 2014

Ranking	Nome da Empresa	Faturação (em euros)	Lucro (em euros)
1	PETRÓLEOS DE PORTUGAL - PETROGAL	10.866.515.916	-70.214.216
2	EDP SERVIÇO UNIVERSAL	4.442.617.893	-1.462.219
3	PINGO DOCE	3.368.984.383	-1.285.943
4	MODELO CONTINENTE	3.333.908.917	68.163.648
5	GALP GÁS NATURAL	2.697.008.314	174.767.465
6	EDP DISTRIBUIÇÃO	2.649.461.000	252.197.000
7	EDP	2.477.431.502	790.875.101
8	TRANSPORTES AÉREOS PORTUGUESES	2.427.845.718	34.005.054
9	REPSOL PORTUGUESA	2.085.604.769	22.203.977
10	PT COMUNICAÇÕES	1.708.228.286	-210.225.304
11	SAIPEM (PORTUGAL)	1.609.158.385	29.145.883
12	VOLKSWAGEN AUTOEUROPA	1.606.039.683	33.973.355
13	BP PORTUGAL	1.489.925.070	-22.817.525
14	AUCHAN PORTUGAL	1.404.983.164	6.036.720
15	CEPSA	1.304.487.294	3.385.329
16	EDP - GESTÃO DA PRODUÇÃO DE ENERGIA	1.276.809.269	289.669.286
17	WELLAX FOOD LOGISTICS	1.273.702.634	4.610.264
18	PORTUCELSOPORCEL FINE PAPER	1.269.635.368	13.000.771
19	EP - ESTRADAS DE PORTUGAL	1.100.002.798	14.763.971
20	MEO	1.054.564.457	336.146.179
21	VODAFONE PORTUGAL	1.051.859.779	90.238.141
22	ENDESA ENERGIA	800.577.832	55.275.406
23	CONTINENTAL MABOR	794.328.034	195.740.265
24	DIA PORTUGAL	776.612.589	29.210.751
25	RECHEIO - CASH & CARRY	750.826.868	19.610.470
26	ITMP ALIMENTAR	741.325.339	10.537.095
27	LACTOGAL	731.434.125	36.208.471
28	NOS COMUNICAÇÕES	692.028.976	-2.584.844
29	REPSOL POLÍMEROS	637.885.959	-278.824.447
30	TEIXEIRA DUARTE	631.082.435	70.281.608
31	ZON TV CABO PORTUGAL	628.146.043	-9.264.918
32	MOTA-ENGIL	624.018.697	74.440.342
33	REAGRO	621.282.028	5.124.471
34	WORTEN	605.691.953	3.666.730
35	ALLIANCE HEALTHCARE	599.525.258	7.303.044
36	REN - REDE ELÉCTRICA NACIONAL	531.684.937	101.873.610
37	CTT - CORREIOS DE PORTUGAL	524.797.466	61.016.067
38	SOPORCEL	509.247.874	59.135.632
39	PEUGEOT CITRÖEN AUTOMÓVEIS PORTUGAL	503.922.579	3.793.585
40	CONTINENTE HIPERMERCADOS	495.330.577	10.097.879
41	OCP-PORTUGAL	488.425.869	3.974.609
42	SN SEIXAL - SIDERURGIA NACIONAL	468.894.489	-1.855.933
43	BOSCH CAR MULTIMÉDIA PORTUGAL	446.454.694	11.755.525
44	NESTLÉ - PORTUGAL	442.323.324	12.392.903
45	DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS	439.580.192	-404.703
46	BRISA	436.089.957	27.531.474
47	J.P.SÁ COUTO	427.067.896	6.736.001
48	PRIO ENERGY	425.929.866	702.701
49	PORTUCEL	425.249.773	167.573.703
50	UNICER BEBIDAS	418.796.978	19.006.540
51	ANA - AEROPORTOS DE PORTUGAL	415.855.920	11.858.837
52	SOVENA OILSEEDS PORTUGAL	385.218.889	4.452.872
53	CELULOSE DA BEIRA INDUSTRIAL (CELBI)	383.733.116	45.098.521
54	ZAGOPE	381.321.924	1.303.284
55	MIDSID	380.672.832	-777.450
56	SIVA	373.980.498	6.316.249
57	EL CORTE INGLÊS	373.780.607	3.830.044
58	CENTRO HOSPITALAR E UNIVERSITÁRIO DE COIMBRA	368.435.710	-29.846.171
59	SN MAIA	363.739.378	17.155.914
60	ENERCON GMBH, PORTUGAL	355.791.320	66.021.602
61	CENIBRA-INTERNACIONAL	347.593.870	-3.633.720
62	SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES SOARES DA COSTA	346.530.139	-31.890.614
63	SAMSUNG	345.634.412	5.586.986
64	MERCEDES-BENZ PORTUGAL	344.997.202	10.033.229
65	ABOUT THE FUTURE	339.725.711	20.957.712
66	GALPGESTE	338.456.622	678.954
67	MOTA-ENGIL	324.171.819	3.292.973
68	UNILEVER JERÓNIMO MARTINS	318.973.959	27.237.000
69	SOMINCOR	316.861.734	55.083.968

70	VIAGENS ABREU	315.457.514	668.491
71	RENAULT PORTUGAL	311.420.776	8.180.147
72	BA VIDRO	308.099.557	71.166.412
73	SIEMENS	306.488.621	9.414.545
74	CUF	305.641.658	6.832.738
75	SOVENA PORTUGAL	301.124.777	-746.878
76	ILÍDIO MOTA	298.483.211	3.468.796
77	SUMOL+COMPAL MARCAS	297.619.219	6.256.060
78	COOPROFAR	295.075.826	-1.002.517
79	SCC - SOCIEDADE CENTRAL DE CERVEJAS E BEBIDAS	291.321.658	-52.106.043
80	FRATELLI COSULICH	284.685.507	2.317.144
81	UNITED EUROPEAN CAR CARRIERS	281.797.727	4.919.842
82	RENAULT CACIA	278.661.806	4.187.751
83	GESPOST	270.042.753	1.374.263
84	FNAC PORTUGAL	269.809.932	8.295.785
85	ZARA PORTUGAL	265.543.477	19.295.397
86	PROPEL	263.746.245	-1.254.358
87	SONAE INDÚSTRIA	260.951.057	824.371
88	MAKRO - CASH & CARRY PORTUGAL	258.134.197	-14.282.264
89	AFAVIAS	250.272.454	4.983.419
90	EFACEC ENERGIA	246.104.657	-70.303.872
91	GÁS NATURAL COMERCIALIZADORA	244.440.213	6.948.862
92	IKEA PORTUGAL	243.779.881	-5.390.112
93	FAURECIA	243.708.525	9.442.731
94	SOPORCEL PULP	235.645.926	1.022.834
95	EFACEC	235.411.721	8.046.081
96	SONASURF INTERNACIONAL	233.903.213	11.125.994
97	AMORIM & IRMÃOS	233.251.454	15.580.879
98	ADP FERTILIZANTES	232.787.462	2.929.154
99	CP - COMBOIOS DE PORTUGAL	229.697.915	-226.516.513
100	WAYFIELD	228.142.692	3.697.777
101	CPCDI	227.827.051	4.645.605
102	EUROPA&C KRAFT VIANA	226.531.883	29.236.220
103	COMPANHIA I.B.M. PORTUGUESA	225.615.127	24.587.714
104	GALP POWER	224.911.701	1.058.081
105	PSA GESTÃO	224.470.592	1.221.749
106	CIMPOR	223.535.574	19.891.783
107	SECIL	219.198.257	-34.897.448
108	MERCK SHARP & DOHME	218.543.090	6.621.925
109	CABELTE	216.685.367	-3.452.378
110	LUSIAVES	213.705.721	6.743.623
111	EDA - ELECTRICIDADE DOS AÇORES	208.792.433	16.197.969
112	BOSCH TERMOTECNOLOGIA	205.941.765	14.873.816
113	VASP	204.746.118	1.324.418
114	CONDURIL	202.463.786	36.576.246
115	LEASE PLAN PORTUGAL	202.100.342	3.922.774
116	TEJO ENERGIA -	202.049.000	35.113.000
117	MANUEL RUI AZINHAI NABEIRO	201.004.275	3.663.730
118	TABAQUEIRA II	200.674.736	40.458.680
119	CENTRO HOSPITALAR DE LISBOA OCIDENTAL	200.288.067	1.079.305
120	EEM - EMPRESA DE ELECTRICIDADE DA MADEIRA	199.076.186	4.174.218
121	AGROS	198.152.371	1.246.023
122	SERVIÇO DE SAÚDE DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA	195.323.459	-16.013.460
123	SDSR	189.454.981	-3.196.438
124	FAURECIA	189.191.976	20.611.201
125	LENA - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES	188.514.536	26.435.607
126	TD TECH DATA PORTUGAL	186.972.095	-3.871.669
127	BOTELHO & RODRIGUES	186.091.633	1.749.469
128	NOVARTIS FARMA	184.545.188	4.001.519
129	CAETANO - BAVIERA	181.988.194	-4.613.590
130	COFICAB PORTUGAL	181.527.763	8.063.989
131	BE ARTIS	180.991.663	-20.758.788
132	FARRUGIA	180.184.701	186.054.377
133	ALVES BANDEIRA & CA.	179.614.294	339.356
134	PLURAL - COOPERATIVA FARMACÉUTICA	178.886.840	1.192.883
135	SIDUL AÇUCARES	178.602.704	10.038.657
136	IBEROL - SOCIEDADE IBÉRICA DE BIOCOMBUSTÍVEIS E OLEAGINOSAS	178.155.758	-3.067.903
137	LUSOSIDER	176.723.617	-2.054.665
138	PEUGEOT PORTUGAL AUTOMÓVEIS	174.613.093	1.032.970
139	NAVEGAÇÃO AÉREA DE PORTUGAL	173.162.144	7.206.683
140	TOYOTA CAETANO PORTUGAL	171.036.184	219.893
141	LABORATÓRIOS PFIZER	169.363.049	-5.176.739
142	SIC	168.758.140	15.721.221
143	OGMA	168.636.238	7.230.417
144	BOURBON OFFSHORE INTEROIL SHIPPING	166.921.872	5.963.911
145	NOVELIS MADEIRA	166.676.205	6.540.302
146	UDIFAR II	165.997.185	-4.100.521
147	COMPANHIA INDUSTRIAL DE RESINAS SINTÉTICAS, CIRES	164.740.365	12.729
148	SOMAGUE	164.084.771	9.224.612
149	LFP - LOJAS FRANÇAS DE PORTUGAL	162.465.057	9.632.594

150	FERPINTA	162.297.669	6.371.868
151	PETROIBÉRICA	160.789.851	1.309.633
152	PORTUCEL PAPEL SETÚBAL	158.151.063	-813.277
153	CENTRO HOSPITALAR DE VILA NOVA DE GAIA/ESPINHO	157.929.948	-1.899.212
154	OPWAY	157.455.177	-20.764.685
155	YAZAKI SALTANO DE OVAR	155.893.163	1.532.466
156	JMR	153.654.592	4.308.093
157	GOLDROPA	152.710.849	-1.086.597
158	MONTEADRIANO	151.253.338	-17.280.137
159	SATA INTERNACIONAL	150.359.373	-12.868.771
160	GERTAL	148.584.324	3.014.196
161	RIBERALVES	148.203.620	727.616
162	ACEMBEX	147.936.555	113.370
163	PREH PORTUGAL	147.762.592	11.560.055
164	REFRIGE	147.570.344	-7.839.936
165	LIDO SOL II	147.007.649	-1.283.642
166	DOMINGOS DA SILVA TEIXEIRA	146.601.421	2.999.846
167	GALLO WORLDWIDE	146.419.377	2.390.088
168	IKEA INDUSTRY PORTUGAL	146.039.319	2.228.932
169	REPSOL GÁS PORTUGAL	144.793.471	17.643.607
170	PROSEGUR	143.581.534	673.509
171	SAFEBAG	143.293.651	3.088.412
172	TYCO ELECTRONICS	143.242.291	5.560.333
173	EPAL	143.079.105	39.961.784
174	CAETANO - AUTO	141.953.959	-1.928.926
175	GALP MADEIRA -	141.071.285	5.677.829
176	BIAL - PORTELA & CA.	141.068.805	16.740.344
177	SANER	140.980.360	3.500.559
178	SOGRAPE VINHOS	140.252.224	11.733.010
179	EDP RENOVÁVEIS PORTUGAL	140.220.577	51.524.489
180	SPDAD	139.299.600	4.316.220
181	TRANSPORTES FREITAS	138.756.398	335.933
182	LOUIS DREYFUS	138.701.634	156.472
183	DOCTRANS	137.878.930	724.997
184	HEWLETT-PACKARD	136.947.352	-6.909.530
185	RANDSTAD RECURSOS HUMANOS	135.521.670	6.288.891
186	GROHE PORTUGAL	135.276.946	7.021.321
187	HI FLY	135.247.243	764.906
188	UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO ALTO MINHO	135.008.595	1.366.523
189	ESCALA BRAGA	134.140.764	-1.097.261
190	LABESFAL	134.055.661	14.102.819
191	INSCO	133.971.623	1.735.588
192	SANTOS BAROSA - VIDROS	132.904.417	13.101.656
193	RGVS IBÉRICA	132.542.902	2.715.614
194	HOSPITAL DA LUZ	131.827.269	17.607.762
195	ROCHE FARMACÉUTICA QUÍMICA	131.620.563	2.842.173
196	HOSPITAL GARCIA DE ORTA	131.079.716	-3.685.037
197	RÁDIO POPULAR	127.852.007	-9.033.882
198	C.M.E.	127.474.100	4.652.374
199	TETRA PAK PORTUGAL	126.550.155	2.213.605
200	MONDELEZ PORTUGAL	125.283.739	1.434.834
201	SANOFI	124.729.388	251.379
202	LUÍS SIMÕES LOGÍSTICA INTEGRADA	124.482.805	-1.515.349
203	MEGASA	124.207.479	446.814
204	COLEP PORTUGAL	124.198.093	17.508.338
205	BAYER PORTUGAL	124.159.783	5.614.830
206	SOGENAVE	123.818.198	1.991.304
207	LUSO FINSA	123.475.549	8.737.000
208	TDO	123.273.301	18.570.695
209	INTRAPLÁS	122.675.205	7.764.929
210	RACENTRO	122.398.074	4.503.653
211	CELTEJO	121.905.933	14.683.260
212	FROMAGERIES BEL PORTUGAL	121.343.693	-266.808
213	PROLÓGICA	121.144.485	2.735.824
214	DANONE PORTUGAL	121.006.414	7.619.757
215	VIATEL - TECNOLOGIA DE COMUNICAÇÕES	120.696.347	2.000.408
216	SPORT TV PORTUGAL	120.328.962	-5.742.527
217	FASHION DIVISION	119.367.874	-3.448.658
218	ASCENDI PINHAL INTERIOR	118.586.061	-1.685.940
219	FISIPE	118.028.899	1.139.206
220	GENERAL MOTORS PORTUGAL	117.813.517	-1.787.946
221	REN - GASODUTOS	117.503.127	36.900.975
222	VICTOR GUEDES	117.451.385	1.668.696
223	E.I.P.	116.523.485	121.317
224	PT CONTACT	116.332.239	5.259.958
225	AUTOMÓVEIS CITROEN	115.571.023	183.169
226	SICASAL	115.461.104	8.358.071
227	SINECOGERAÇÃO	114.239.663	4.748.470
228	COINDU	113.437.352	7.825.410
229	NOVADELTA	113.428.330	5.888.809

230	TRANSGÁS	112.799.117	-1.550.090
231	CEREALIS	112.706.710	2.477.896
232	RENOVA	111.911.659	2.627.982
233	UTILEDULCI	111.883.256	22.623.982
234	BRISA O&M	111.823.157	11.337.962
235	LISBOAGÁS GDL	111.455.763	27.811.022
236	LISBOAGÁS COMERCIALIZAÇÃO	111.054.961	675.854
237	CONTINENTAL TEVES PORTUGAL	110.520.736	6.996.055
238	FAPRICELA	110.483.565	1.017.191
239	RAÇÕES VALOURO	110.138.017	1.370.573
240	INSTITUTO PORTUGUÊS DE ONCOLOGIA DO PORTO FRANCISCO GENTIL	109.816.656	3.633.262
241	EUROPA&C ENERGIA VIANA	109.540.103	13.806.930
242	LILÁZ	109.077.388	36.167.849
243	MSF ENGENHARIA	108.255.023	-14.567.862
244	CABOVISÃO	108.037.832	-13.805.102
245	MIBEPA	107.447.895	718.158
246	BENTELER	106.460.327	-602.108
247	SAS	106.086.766	3.183.505
248	SPDH - SERVIÇOS PORTUGUESES DE HANDLING	105.061.629	2.126.071
249	SACOR MARÍTIMA	105.061.015	1.604.471
250	TURBOGÁS	104.868.831	28.959.333
251	ANTÓNIO TEIXEIRA LOPES & FILHOS	103.888.230	1.633.100
252	VANPRO	103.760.597	848.365
253	ERICSSON - TELECOMUNICAÇÕES	103.387.683	883.744
254	ACCENTURE	103.380.514	3.352.756
255	CONSTRUÇÕES GABRIEL A.S.COUTO	103.214.457	-5.660.352
256	GASPE	102.637.686	1.451.587
257	DHL EXPRESS PORTUGAL	102.014.747	4.747.497
258	HAVI LOGISTICS	101.387.155	356.567
259	J.H.ORNELAS & CA., SUCESSOR	101.297.205	658.134
260	SCUTVIAS	101.252.127	14.981.203
261	RAPORAL	101.245.997	1.114.351
262	SAPEC - AGRO	101.240.232	5.066.153
263	ENEOP 3	101.121.776	352.629
264	REDE FERROVIÁRIA NACIONAL	100.120.846	-89.135.977
265	CENTRO HOSPITALAR DE TRÁS-OS-MONTES E ALTO DOURO	99.988.078	-18.504.266
266	MONTE D`ALVA	99.986.702	-2.745.054
267	OZ ENERGIA GÁS	99.984.728	3.988.426
268	AMORIM - REVESTIMENTOS	99.846.927	7.085.383
269	PETRIN	99.710.990	883.824
270	MITSUBISHI FUSO TRUCK EUROPE	99.530.306	2.063.868
271	SONACERGY SERVIÇOS E CONSTRUÇÕES PETROLÍFERAS	99.521.358	3.009.831
272	CGITI PORTUGAL	99.414.576	12.405.189
273	PORTO EDITORA	99.401.877	18.412.775
274	SUGAL - ALIMENTOS	98.716.156	2.159.149
275	GILEAD SCIENCES	98.615.559	1.640.208
276	CEREALIS - MOAGENS	98.568.792	-586.295
277	NORSCUT	98.126.635	14.222.094
278	HOSPITAL CUF DESCOBERTAS	97.613.469	10.576.440
279	C & A MODAS	97.055.184	-2.227.185
280	AVILUDO	96.773.976	786.542
281	HOSPITAL DIVINO ESPÍRITO SANTO DE PONTA DELGADA	96.491.430	-559.843
282	CONSTANTINO FERNANDES OLIVEIRA & FILHOS	95.918.594	-1.099.002
283	RAR	95.090.775	-4.573.114
284	MARMEDSA AGÊNCIA MARÍTIMA	95.075.794	1.105.833
285	SORGAL	94.904.673	2.695.962
286	SARMA	94.756.833	51.730
287	FIAT GROUP AUTOMOBILES PORTUGAL	94.554.951	-5.745.240
288	EXIDE TECHNOLOGIES	94.046.460	-4.975.453
289	CASAIS	93.754.024	6.240.610
290	SECURITAS	93.696.332	3.235.093
291	PATINTER	93.646.397	2.109.648
292	TEIXEIRA DUARTE - DISTRIBUIÇÃO	93.470.963	8.845.586
293	SAPROGAL PORTUGAL	93.456.245	1.635.512
294	SIERRA PORTUGAL	93.443.453	3.516.725
295	SAINT-GOBAIN MONDEGO	93.057.105	16.971.297
296	ALMINA	92.490.169	4.337.867
297	AMORIM FLORESTAL	92.228.329	8.252.253
298	PONTICELLI ANGOIL	92.226.356	5.053.137
299	S.P.L.A.	91.808.309	1.257.925
300	PT CLOUD E DATA CENTERS	91.795.072	-2.446.656
301	AUTO-ESTRADAS XXI	91.673.474	-474.606
302	SOLIDAL	91.407.068	1.538.768
303	GABOR-PORTUGAL	91.249.355	4.410.768
304	ITAU	91.167.097	991.100
305	GALP ENERGIA	90.887.840	387.247
306	OZ ENERGIA FUELS	90.867.388	1.697.343
307	SISTEMAS MCDONALD'S PORTUGAL	90.815.803	12.643.712
308	SLEM	90.271.237	132.465
309	BUNGE IBÉRICA PORTUGAL	90.217.800	1.271.302

310	RUBICON DRILLING SERVICES	90.213.948	-29.498.925
311	CIN - CORPORAÇÃO INDUSTRIAL DO NORTE	89.499.075	7.601.144
312	DALPHI-METAL PORTUGAL	89.164.207	1.300.388
313	EUREST (PORTUGAL) - SOCIEDADE EUROPEIA DE RESTAURANTES	89.055.709	-21.049.803
314	COMPANHIA CARRIS DE FERRO DE LISBOA	88.924.365	-7.038.931
315	SOCIEDADE PORTUGUESA DO AR LÍQUIDO ARLÍQUIDO	88.688.614	19.055.219
316	EMPRESA HIDROELÉCTRICA DO GUADIANA	88.129.518	10.072.924
317	FUELGEST 24	88.062.201	183.262
318	FÁBRICA TORREJANA	87.940.228	4.978.439
319	GALP AÇORES	87.330.515	1.844.673
320	CARCLASSE	86.875.781	199.935
321	S.T.E.T.	86.651.014	238.758
322	FORD LUSITANA	86.564.413	235.020
323	AVIPRONGO	86.532.645	1.296.874
324	T.V.I.	86.376.006	23.938.385
325	FERROSTAAL	86.270.495	53.539.503
326	GONVARRI	86.167.698	3.457.834
327	PORTCOGERAÇÃO	86.153.373	5.209.803
328	FLEX 2000	85.816.853	7.078.780
329	PHARMACONTINENTE	85.809.706	-1.360.404
330	AUTO-SUECO	85.804.769	6.168.211
331	LISNAVE	85.703.777	6.979.646
332	BORGWARNER EMISSIONS SYSTEMS PORTUGAL	85.545.644	6.049.816
333	SAICA PACK PORTUGAL	85.006.178	4.994.185
334	CALZEDONIA PORTUGAL	84.440.162	872.635
335	SOLVERDE	84.417.386	-7.189.306
336	AUGUSTO DUARTE REIS	84.140.792	668.123
337	TEMPO TEAM SERVIÇOS	84.052.256	1.200.999
338	TELCABO	83.974.508	700.401
339	BERSHKA (PORTUGAL)	83.910.743	6.984.963
340	SONAE CENTER SERVIÇOS II	83.712.460	6.683.529
341	TEKA PORTUGAL	83.298.105	4.377.477
342	SYMINGTON	83.129.656	5.466.874
343	P.P. TV	83.071.200	4.948.062
344	ALDI PORTUGAL	82.922.046	-4.842.261
345	S.G.A.L. - SOCIEDADE GESTORA DA ALTA DE LISBOA	82.226.388	-24.791.412
346	SERVIÇO DE UTILIZAÇÃO COMUM DOS HOSPITAIS - SUCH	82.099.246	478.234
347	POLIVOUGA	82.000.973	3.827.582
348	PETROVAZ	81.871.799	413.246
349	HOVIONE FARMACIÊNCIA	81.867.037	4.810.572
350	BENCOM	81.837.116	6.344.318
351	SGHL	81.823.950	-3.474.229
352	ALCATEL - LUCENT PORTUGAL	81.801.638	-1.679.109
353	WIN ENERGY	80.887.395	183.027
354	FEPI	80.542.037	411.137
355	PRIO BIOCMBUSTÍVEIS	80.382.686	5.440.140
356	MARTIFER	79.540.768	-29.391.790
357	LOCARENT	79.346.825	2.401.406
358	BARATA & RAMILO	79.148.018	7.973.037
359	JOHNSON & JOHNSON	79.068.542	1.996.598
360	POLOPIQUE	78.756.454	1.115.091
361	EUROPA&C EMBALAGEM	78.743.299	-2.426.173
362	SAKTHI PORTUGAL	78.154.033	240.343
363	EDIFER	77.925.173	-9.754.490
364	SIBS FORWARD PAYMENT SOLUTIONS	77.889.327	2.372.005
365	PROLEITE	77.837.089	11.359.268
366	HUF PORTUGUESA	77.705.243	4.471.500
367	CONTINENTAL - INDÚSTRIA TÊXTEL DO AVE	77.540.026	6.705.713
368	ESSILOR PORTUGAL	77.325.898	5.983.911
369	SANTOGAL M	77.302.743	373.581
370	COMERSUINOS	77.206.980	191.318
371	E.P.O.S.	77.107.501	1.013.043
372	SYMINGTON - VINHOS	76.915.521	1.094.426
373	PULL & BEAR (PORTUGAL)	76.846.318	5.321.474
374	COOPERATIVA AGRÍCOLA DE BARCELOS	76.528.910	625.602
375	SREIDISTRI	76.235.542	682.435
376	GARCIAS	75.924.911	1.593.450
377	IMPRESA NACIONAL - CASA DA MOEDA	75.899.695	14.512.951
378	MAHLE	75.817.018	10.040.097
379	COTESI	75.657.829	-1.749.973
380	GÁS NATURAL SERVICIOS SDG	75.541.457	3.601.887
381	PROVIMI IBÉRIA	75.475.520	2.908.453
382	MODALFA	75.272.605	-2.083.891
383	SOTRAPEX	74.725.992	257.605
384	CTT EXPRESSO - SERVIÇOS POSTAIS E LOGÍSTICA	74.708.131	3.997.706
385	SOCIEDADE COMERCIAL C.SANTOS	74.341.675	919.276
386	BOSCH SECURITY SYSTEMS	74.260.836	55.231
387	SCHNEIDER ELECTRIC PORTUGAL	74.225.894	1.231.702
388	CENTRO HOSPITALAR DE ENTRE O DOURO E VOUGA	74.178.091	-2.766.754
389	C.SANTOS	74.143.274	122.962

390	IRMÃOS VILA NOVA	73.996.273	7.264.825
391	COMPANIA DE DISTRIBUCION INTEGRAL LOGISTA	73.840.358	530.991
392	CASFIL	73.422.842	5.713.045
393	AMORIM CORK COMPOSITES	73.051.852	3.519.342
394	LAFORTA	72.864.428	11.381.279
395	COFACO AÇORES	72.579.362	1.130.234
396	HOSPITAL CUF INFANTE SANTO	72.517.522	2.487.572
397	GESTAMP AVEIRO	72.032.581	6.661.231
398	EUGSTER & FRISMAG	71.997.957	377.984
399	HPP LUSÍADAS	71.592.335	4.672.516
400	PHILIPS PORTUGUESA	71.582.999	690.603
401	TELEPERFORMANCE PORTUGAL	71.557.575	6.520.335
402	LONGA VIDA	71.488.464	-869.505
403	EMA21	71.451.561	68.361
404	EDP GÁS	71.324.000	2.569.000
405	UNIÃO DAS COOPERATIVAS AGRÍCOLAS DE LACTICÍNIOS E DE PRODUTORES DE LEITE DA ILHA DE S.MIGUEL	71.232.905	179.316
406	HIKMA FARMACÊUTICA	71.182.083	10.391.628
407	VENTOMINHO	71.136.960	23.727.450
408	COLQUÍMICA	70.674.047	4.291.602
409	COOPERATIVA AGRÍCOLA DE VILA DO CONDE	70.598.666	1.196.524
410	SAP PORTUGAL	70.555.166	7.327.077
411	DATABOX	70.457.902	175.306
412	UNILFARMA	70.457.142	3.891.286
413	MCKINSEY INTERNACIONAL	70.290.648	7.442.662
414	ITALCO	70.276.904	2.405.960
415	TRANSPORTES AZKAR	70.267.115	-1.165.657
416	AMTROL-ALFA	70.120.531	1.669.037
417	MMCWORLD	70.113.012	11.729
418	LEYA	70.001.752	4.398.195
419	PORTUGÁLIA	69.713.015	5.153.537
420	CABOPOL	69.579.638	5.800.837
421	MUNDIFIOS	69.374.124	3.367.278
422	SDT	69.297.476	1.074.495
423	SERVIER PORTUGAL	69.212.293	4.461.909
424	SOCIEDADE PONTO VERDE	69.002.566	-4.101.050
425	PT INOVAÇÃO E SISTEMAS	68.950.627	9.084.817
426	CARBOPEGO	68.806.066	370.717
427	ABBOTT LABORATÓRIOS	68.538.075	1.057.528
428	HPP SAÚDE	68.519.914	3.968.415
429	IBERFLORESTAL	68.438.855	-1.401.974
430	AUTO-INDUSTRIAL	68.395.107	2.056.257
431	GLAXOSMITHKLINE	68.378.730	3.645.351
432	SANTOGAL L	68.146.034	838.180
433	EUROPEAN SEAFOOD INVESTMENTS PORTUGAL	68.040.399	4.393.712
434	M.J.VENDEIRO	67.722.798	408.618
435	FINLOG	67.625.529	1.419.522
436	MERCK	67.610.013	5.932.316
437	LACTAÇORES	67.379.138	253.745
438	EUROATLANTIC AIRWAYS	67.280.573	3.753.274
439	EURORESINAS	67.210.209	-1.828.083
440	UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DE CASTELO BRANCO	67.198.952	1.498.018
441	POLIPROPIGAL	67.161.494	1.447.553
442	RIOPELE	67.103.869	301.123
443	GALLOVIDRO	67.071.430	4.400.008
444	PORTUCELSOPORCEL	66.817.978	5.274.160
445	O CEREAL	66.284.112	410.387
446	ADUBOS DEIBA	66.109.763	2.194.270
447	KILOM	66.067.545	240.818
448	AUTO JÚLIO	65.877.199	160.830
449	BRASMAR III	65.816.098	2.816.877
450	SOAUTO	65.746.615	-76.446
451	TMG -	65.653.815	2.039.039
452	TABAQUEIRA	65.580.429	7.500.865
453	ESTAMO	65.507.682	227.670
454	HUAWEI TECH.PORTUGAL	65.488.684	1.291.668
455	E. S. T.	65.475.557	305.815
456	GAMETAL	65.474.117	337.095
457	PETRATEX	65.191.161	3.002.473
458	GEFCO (PORTUGAL)	65.132.258	879.717
459	LUSOPONTE	64.820.155	14.333.322
460	ITALAGRO	64.678.049	377.033
461	MSFT	64.676.177	1.902.196
462	AVIBOM	64.278.997	335.837
463	C.M.P.	64.061.996	-8.838.986
464	SPCG	63.964.113	-128.641
465	I.C.M.	63.705.326	-526.857
466	FLORÊNCIO AUGUSTO CHAGAS	63.479.610	-751.464
467	PRONICOL	63.387.546	386.451
468	HEMPEL (PORTUGAL)	63.270.967	2.699.651

469	CAIMA	62.963.583	-373.669
470	QUINTA AND VINEYARD BOTTLERS	62.893.564	6.761.271
471	KELLY SERVICES	62.760.263	482.415
472	BROSE	62.719.313	756.327
473	RECKITT BENCKISER (PORTUGAL)	62.655.316	3.938.211
474	TECNIMEDE	62.625.932	1.326.399
475	PT CENTRO CORPORATIVO	62.456.954	922.065
476	M.CUNHA & COMPANHIA	62.306.661	673.607
477	FUJITSU TECHNOLOGY SOLUTIONS	62.226.596	-1.353.873
478	GESTAMP CERVEIRA	62.024.693	-3.609.109
479	SUINICOMÉRCIO	61.995.906	536.776
480	DAI	61.744.432	-2.464.835
481	AGRUPALTO	61.737.146	1.818
482	JERÓNIMO MARTINS	61.488.543	3.179.153
483	CHARON	61.099.598	261.678
484	BARRAQUEIRO TRANSPORTES	61.053.692	437.785
485	LOURINHO	60.845.368	50.127
486	PORTWAY	60.601.165	5.583.638
487	ZUCOTEC	60.533.640	2.330.268
488	A.RODRIGUES CORREIA LOPES	60.418.986	300.120
489	F.H.C.	60.397.046	6.564.419
490	VILA GALÉ	60.283.910	6.953.552
491	RENAULT RETAIL GROUP CHELAS	60.240.995	-147.683
492	PENTAPLAST	60.231.964	3.312.372
493	LOGOPLASTE PORTUGAL	60.221.379	1.768.732
494	RANDSTAD II	60.180.805	623.038
495	MODELO	60.135.729	-642.569
496	RIA BLADES	60.041.572	1.442.894
497	HOSPITAL DE SANTO ESPÍRITO DE ANGRA DO HEROÍSMO	60.017.412	-2.701.661
498	VALORSUL	59.875.845	6.410.561
499	CLOVER PORTUGAL	59.799.909	5.733.045
500	TEMPUS DISTRIBUIÇÃO	59.720.112	4.241.610

Fonte: Revista Exame 500 Maiores e Melhores