

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE  
E ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

O CONTRIBUTO DA AUDITORIA  
INTERNA PARA A GESTÃO DAS  
ORGANIZAÇÕES

---

Pedro Pereira Lourenço

Lisboa, junho de 2017



INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E  
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

# O CONTRIBUTO DA AUDITORIA INTERNA PARA A GESTÃO DAS ORGANIZAÇÕES

Pedro Pereira Lourenço

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica de Ana Isabel Marinho Pires, Professora equiparada a Professora Adjunta, Mestre na área científica de Contabilidade e Auditoria, e coorientação de Raul Manuel da Silva Laureano, Professor Auxiliar, Doutor na área científica de Gestão com Especialização em Métodos Quantitativos para Gestão.

**Constituição do Júri:**

Presidente – Mestre (Especialista) Gabriel Correia Alves  
Arguente – Mestre (Especialista) Maria da Luz Miranda  
Vogal – Mestre (Especialista) Ana Marinho Pires

Lisboa, junho de 2017

## **Declaração**

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

## **Dedicatória**

Dedico carinhosamente esta dissertação aos meus pais, António e Helena, pelos valores e princípios que me inculcaram, bem como pelo enorme e genuíno amor que me têm dado dia após dia, sendo o meu grande suporte ao longo de todos estes anos.

À minha avó Emília e ao meu avô Américo pelo carinho que me passam constantemente, sendo, igualmente, grandes referências na minha vida.

À Cátia, pelo apoio incondicional, incentivo, companheirismo e por ser um pilar no meu dia-a-dia.

## Epígrafe

*“Internal auditing is a broader and often more interesting field.”*

Moeller (2009: 3)

## **Agradecimentos**

Aos meus orientadores Mestre Ana Marinho Pires e Doutor Raul Laureano, Professor Auxiliar na Business School do Instituto Universitário de Lisboa (ISCTE-IUL), agradeço o facto de terem aceitado o meu desafio, bem como toda a dedicação, apoio e incentivo que me deram ao longo destes meses. Agradeço, igualmente, os sábios conselhos e as oportunidades de melhoria que sugeriram na realização desta dissertação.

A todas as organizações que responderam aos questionários possibilitando, assim, a elaboração deste trabalho.

Aos meus pais, António e Helena, à minha avó Emília, ao meu avô Américo e à Cátia, pelo apoio incondicional e pelo suporte que me deram.

## Resumo

Na atual realidade económica caracterizada por dúvidas e incertezas, cuja mudança é constante, os responsáveis pelas organizações<sup>1</sup> devem estar preparados para responder com celeridade e assertividade aos desafios que lhes são colocados.

Com este trabalho pretende-se aferir sobre o contributo da auditoria interna para a gestão das organizações.

Assim, realizou-se um estudo empírico, com recurso a questionários contendo perguntas de resposta fechada suportadas na revisão da literatura aplicada ao tema elegido, a fim de espelhar um retrato atual dos principais temas relacionados com esta atividade e a sua relação com a gestão das organizações.

Para a recolha de dados, foram elaborados dois questionários distintos, um destinado ao órgão de gestão e outro direcionado ao responsável pelo departamento de auditoria interna, obtendo-se, respetivamente, 25 e 29 respostas aos questionários. Estes questionários foram endereçados às 200 organizações que, em 2014, apresentaram o maior número de colaboradores, de entre as “500 Maiores e Melhores Empresas” a atuarem em Portugal segundo a revista Exame.

Os resultados apontam para um contributo efetivo da auditoria interna para a gestão das organizações na perspetiva dos dois grupos inquiridos, identificando como potenciadores desse contributo, na ótica dos órgãos de gestão, o envolvimento da organização na auditoria interna, a interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão e a independência da auditoria interna. Enquanto que na perspetiva dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna, para além dos dois primeiros aspetos referidos para os órgãos de gestão, também a qualificação da equipa de auditoria interna potencia tal contributo.

**Palavras-chave:** auditoria, auditoria interna, gestão, organizações.

---

<sup>1</sup> No presente trabalho o termo “organização” é utilizado de forma ampla, para denominar: empresas, entidades, instituições, associações e outros organismos públicos e privados.

## Abstract

In the current economic environment characterized by doubt and uncertainty the change is constant and those responsible for the organizations<sup>2</sup> must be prepared to respond quickly and assertively to the challenges they face.

This dissertation aims to examine the contribution of internal audit to organizations' management.

Hence an empirical study was performed, using questionnaires which contain closed-ended questions supported in the literature review applied to the chosen theme, to give a current picture about the main themes related to this activity and its relationship with organizations' management.

In order to collect data, two different questionnaires were performed, one for management entity and another for head of internal audit department, getting 25 and 29 replies to the questionnaires, respectively. These questionnaires were addressed to 200 organizations which presented, in 2014, the largest number of employees according to Exame magazine list "500 Biggest and Best Companies" operating in Portugal.

Results indicate an effective contribution of internal audit to organizations' management in the perspective of both respondents groups, identify as enhancers of this contribution, organization's involvement in internal audit, interaction between internal audit and management and internal audit independence, from management's point of view. While from the head of internal audit department perspective, in addition to the first two aspects referred for the management entity, internal audit team qualification also enhance that contribution.

**Keywords:** audit, internal audit; management; organizations.

---

<sup>2</sup> In this thesis the word "organization" is used on a broad approach and means firms, organizations, associations and other public or private institutions.

# Índice

Índice de Figuras .....	xii
Índice de Tabelas .....	xiii
Lista de Abreviaturas .....	xv
1 Introdução .....	1
1.1 Enquadramento e relevância do tema .....	1
1.2 Objeto e objetivos da investigação .....	2
1.3 Metodologia geral.....	2
1.4 Estrutura da dissertação.....	3
2 Enquadramento Teórico .....	4
2.1 Auditoria .....	4
2.1.1 Origem e evolução histórica da auditoria .....	4
2.1.2 Tipos de auditoria .....	6
2.1.3 Auditoria interna e auditoria externa .....	9
2.2 Auditoria interna .....	12
2.2.1 Conceito e objetivos de auditoria interna .....	12
2.2.2 Princípios orientadores para o exercício da auditoria interna .....	16
2.2.2.1 Código de ética .....	18
2.2.2.2 Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna .....	18
2.2.3 Independência do auditor interno.....	20
2.2.4 A capacidade técnica e profissional do auditor interno .....	22
2.2.5 Departamento de auditoria interna.....	24
2.2.5.1 Criação e organização do departamento.....	24
2.2.5.2 Posicionamento do departamento na estrutura orgânica.....	26
2.2.5.3 Relacionamento com outros departamentos .....	28
2.2.5.4 Avaliação do desempenho da auditoria interna .....	29
2.2.6 Papel do diretor de auditoria interna .....	30
2.2.7 Carta / estatuto de auditoria interna .....	31
2.2.8 Manual de auditoria interna .....	33
2.3 Funções de auditoria interna .....	35
2.3.1 A relação entre a auditoria interna e o controlo interno .....	35
2.3.2 A relação entre a auditoria interna e a gestão de riscos.....	36
2.3.3 A auditoria interna e o governo das sociedades .....	38
2.4 A importância da auditoria interna para a gestão das organizações .....	40
2.4.1 A influência da auditoria interna na tomada de decisão .....	40

2.4.2	A auditoria interna e a gestão eficaz .....	42
3	Hipóteses de Investigação e Metodologia .....	45
3.1	Objetivos do estudo e hipóteses de investigação .....	45
3.2	Metodologia.....	50
3.2.1	Caracterização do estudo.....	50
3.2.2	Definição da população e amostra.....	52
3.2.3	Definição do instrumento de recolha de dados .....	52
3.2.4	Técnicas de análise de dados.....	56
4	Resultados e sua discussão .....	58
4.1	Caracterização de auditoria interna .....	58
4.1.1	Perspetiva dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna.....	58
4.1.2	Perspetiva dos órgãos de gestão.....	63
4.2	Identificação dos determinantes do contributo da auditoria interna para a gestão das organizações.....	68
4.2.1	Perspetiva dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna.....	68
4.2.2	Perspetiva dos órgãos de gestão.....	72
4.3	Discussão dos resultados.....	76
5	Conclusões.....	81
5.1	Resumo do trabalho realizado.....	81
5.2	Contributos.....	83
5.3	Limitações do estudo e perspetivas futuras .....	83
	Referências Bibliográficas.....	85
	Apêndice A – Listagem das organizações inquiridas .....	88
	Apêndice B – Questionário endereçado ao órgão de gestão .....	93
	Apêndice C – Questionário endereçado ao responsável pelo departamento de auditoria interna.....	98
	Apêndice D - Verificação das hipóteses de investigação com modelos de regressão linear .....	103

## Índice de Figuras

<b>Figura 2.1</b> Estrutura do IPPF .....	17
<b>Figura 2.2</b> Posicionamento da atividade de auditoria interna .....	27
<b>Figura 2.3</b> Estrutura da carta de auditoria .....	32
<b>Figura 2.4</b> Estruturação do manual de auditoria .....	34
<b>Figura 3.1</b> Modelo conceptual com definição das hipóteses de investigação .....	49

## Índice de Tabelas

<b>Tabela 2.1</b> Relação custo/benefício.....	25
<b>Tabela 3.1</b> Relação entre objetivos, perguntas do questionário e hipóteses em análise na perspectiva do responsável pelo departamento de auditoria interna.....	54
<b>Tabela 3.2</b> Relação entre objetivos, perguntas do questionário e hipóteses em análise na perspectiva do órgão de gestão.....	55
<b>Tabela 4.1</b> Envolvimento da organização na auditoria interna na ótica do responsável pelo departamento de auditoria interna .....	58
<b>Tabela 4.2</b> Grau de envolvimento da organização na atividade de auditoria interna na ótica do responsável pelo departamento de auditoria interna .....	59
<b>Tabela 4.3</b> Recursos ao dispor da auditoria interna.....	59
<b>Tabela 4.4</b> Nível global de recursos na atividade de auditoria interna .....	60
<b>Tabela 4.5</b> Interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão na ótica do responsável pelo departamento de auditoria interna.....	60
<b>Tabela 4.6</b> Nível global de interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão na ótica do responsável pelo departamento de auditoria interna .....	61
<b>Tabela 4.7</b> Qualificação da equipa de auditoria interna .....	61
<b>Tabela 4.8</b> Nível global de qualificação da equipa de auditoria interna.....	62
<b>Tabela 4.9</b> Contributo da auditoria interna para a gestão da organização na ótica do responsável pelo departamento de auditoria interna.....	62
<b>Tabela 4.10</b> Nível global do contributo da atividade de auditoria interna para a gestão na ótica do responsável pelo departamento de auditoria interna .....	63
<b>Tabela 4.11</b> Envolvimento da organização na auditoria interna na ótica do órgão de gestão .....	63
<b>Tabela 4.12</b> Grau de envolvimento da organização na atividade de auditoria interna na ótica do órgão de gestão.....	64
<b>Tabela 4.13</b> Interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão na ótica do órgão de gestão.....	64
<b>Tabela 4.14</b> Nível global de interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão na ótica do órgão de gestão .....	65
<b>Tabela 4.15</b> Independência da auditoria interna .....	65
<b>Tabela 4.16</b> Contributo da auditoria interna para a gestão da organização na ótica do órgão de gestão.....	67
<b>Tabela 4.17</b> Nível global do contributo da atividade de auditoria na ótica do órgão de gestão .....	68
<b>Tabela 4.18</b> Contributo global da atividade de auditoria interna em função do envolvimento da organização .....	69
<b>Tabela 4.19</b> Contributo global da atividade de auditoria interna em função dos recursos ao seu dispor.....	70
<b>Tabela 4.20</b> Contributo global da atividade de auditoria interna em função da interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão.....	71

<b>Tabela 4.21</b> Contributo global da atividade de auditoria interna em função da qualificação da equipa de auditoria .....	72
<b>Tabela 4.22</b> Contributo global da atividade de auditoria interna em função do envolvimento da organização .....	73
<b>Tabela 4.23</b> Contributo global da atividade de auditoria interna em função da interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão .....	74
<b>Tabela 4.24</b> Contributo global da atividade de auditoria interna em função da independência da auditoria .....	75
<b>Tabela 4.25</b> Resultado da validação das hipóteses .....	77

## Lista de Abreviaturas

<b>AICPA</b>	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
<b>CIA</b>	<i>Certified Internal Auditor</i>
<b>COSO</b>	<i>The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
<b>IIA</b>	<i>The Institute of Internal Auditors</i>
<b>IPAI</b>	Instituto Português de Auditoria Interna
<b>IPPF</b>	<i>International Professional Practices Framework</i>
<b>OCDE</b>	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
<b>NAGA</b>	Normas de auditoria geralmente aceites
<b>NIPPAI</b>	Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna

# 1 Introdução

## 1.1 Enquadramento e relevância do tema

Vivemos hoje num contexto caracterizado por permanentes e inesperadas mudanças, com alterações significativas em vários domínios e que ocorrem em ritmos frequentemente acelerados.

Perante tais mudanças, compete aos responsáveis pelas organizações adotarem uma atitude pró-ativa, procurando estar atentos ao ambiente que os rodeia de forma a prognosticar e antecipar eventos que possam impactar a organização que dirigem e, assim, agirem atempadamente, procurando explorar as oportunidades existentes e responder prontamente às ameaças.

Para competirem e melhorarem a sua posição competitiva, as organizações têm que estar atentas às novas tendências, valores e culturas, e terem flexibilidade suficiente para se adaptarem a novas realidades e competência para inovar.

Neste quadro dominado por dúvidas e incertezas, é exigido aos responsáveis pelas organizações mais rigor na sua atuação para fazer face aos desafios que lhes são constantemente colocados e que levam a permanentes alterações de estratégias e tomada de decisões.

Decidir é, naturalmente, uma constante na vida dos gestores, todavia as decisões envolvem um certo grau de incerteza e, portanto, para tomar decisões, estes devem dispor de informações que sejam relevantes, oportunas, claras e fidedignas.

Os gestores são avaliados pelas decisões que tomam, e torna-se vital que as organizações sejam geridas de forma eficaz, a fim de alcançarem os seus objetivos.

Embora os objetivos da atividade de auditoria interna possam variar de organização para organização, o posicionamento que esta assume na estrutura da organização possibilita-lhe ter uma visão abrangente e, por consequência, estar em condições de avaliar se a organização está a funcionar de forma eficiente e eficaz.

Pela posição que ocupa, a auditoria interna pode assumir um papel importante na redução de riscos próprios da tomada de decisões, fornecer informações, recomendações e sugestões relevantes para a tomada de decisão.

Procura-se, portanto, com este trabalho responder à questão: qual o contributo da auditoria interna para a gestão das organizações?

Por considerarmos que este tema é pertinente na atual realidade económica, e ainda está pouco explorado, julgamos ser oportuno realizar este trabalho.

Para essa finalidade foi dada continuidade aos estudos elaborados por Teixeira (2006) e Rodrigues (2013), introduzindo alterações, nomeadamente no que toca ao critério de seleção da população e exploração de outras variáveis independentes.

## **1.2 Objeto e objetivos da investigação**

Segundo Carvalho (2002: 107) «[t]oda a investigação começa pela explicitação do objecto [sic] e do objectivo [sic] para os quais se pretende dirigir a investigação».

O mesmo autor (ibid.: 107) advoga que «[o] *objecto* [sic] é a delimitação da problemática a tratar, de forma reflexiva, na qual existia suficiente massa crítica [, enquanto que o] [...] *objectivo* [sic] define as linhas de prospectiva [sic] a desenvolver que proporcione valor acrescentado à situação de partida».

O presente trabalho tem como objeto as respostas obtidas aos questionários dirigidos aos responsáveis pelo departamento de auditoria interna e órgãos de gestão sobre o contributo da auditoria interna para a gestão das organizações.

No que concerne ao objetivo, pretende-se aferir a perceção dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna e dos órgãos de gestão relativamente ao contributo da auditoria interna para a gestão das organizações, definindo-se os seguintes objetivos específicos:

1. Avaliar o envolvimento da organização na auditoria interna;
2. Avaliar os recursos ao dispor da auditoria interna;
3. Avaliar a existência da interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão;
4. Avaliar a qualificação da equipa de auditoria interna;
5. Avaliar a independência da auditoria interna;
6. Avaliar o contributo da atividade de auditoria interna para a gestão;
7. Identificar fatores que influenciam o contributo da atividade de auditoria interna para a gestão.

## **1.3 Metodologia geral**

Para a elaboração deste estudo foi feita uma revisão da literatura relativa ao tema em análise, a fim de permitir obter um conhecimento do estado da arte, nomeadamente, através da consulta de monografias, artigos escritos por profissionais e especialistas da área, e estudos realizados neste âmbito.

Posteriormente, com o propósito de responder à pergunta de partida e, tendo presente os objetivos do estudo, foram formuladas hipóteses de investigação e definidas as variáveis. Procedeu-se, também, à caracterização do estudo, definição da população e amostra, seleção do instrumento de recolha de dados, cuja opção no presente estudo foi o questionário e, por fim, foram definidas as técnicas de análises de dados.

Nesta última etapa, os dados recolhidos foram inseridos numa folha de cálculo para validação da sua qualidade, nomeadamente, no que se refere a erros e às não respostas e, após a sua validação, estes foram importados para o IBM SPSS *Statistics* (v.23) para sua análise. Para o efeito, recorreu-se a técnicas de análise descritiva univariada para caracterizar cada uma das variáveis e, tendo em consideração que algumas das variáveis independentes do modelo são medidas por diversos itens, construíram-se índices compósitos, após a avaliação da sua consistência interna, medida pelo *alpha* de *Cronbach*.

Assim, optou-se por avaliar as hipóteses de investigação tendo como variável dependente o índice respeitante ao contributo da auditoria interna para a gestão e, como variáveis independentes, cada um dos itens que constituem o antecedente do contributo.

Nesta análise recorreu-se a técnicas de estatística descritiva bivariada, designadamente, a tabelas de comparação de medidas descritivas da variável dependente em cada uma das respostas aos itens e, também, a medidas de associação para medir a intensidade da relação entre as duas variáveis.

#### **1.4 Estrutura da dissertação**

Esta dissertação está organizada em cinco capítulos cujo primeiro versa a presente introdução, em que é apresentado e enquadrado o tema deste trabalho, o objeto e objetivos do estudo, a sua relevância e a estrutura dos capítulos subseqüentes.

O segundo capítulo foi reservado para o enquadramento teórico do tema em estudo, cujo propósito é mostrar o ponto de vista de diferentes autores sobre os temas desenvolvidos.

No terceiro capítulo são expostos os objetivos do estudo, as hipóteses de investigação e é feita uma descrição da metodologia.

O quarto capítulo é destinado à apresentação e discussão dos resultados com base nos dados recolhidos junto dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna e dos órgãos de gestão.

Por fim, no quinto e último capítulo, são apresentadas as conclusões, que incluem o resumo do trabalho realizado, os contributos do mesmo para a investigação e são, também, apresentadas as limitações do estudo e perspetivas futuras.

## 2 Enquadramento Teórico

Este capítulo tem como finalidade apresentar o enquadramento teórico, sendo composto por quatro secções (auditoria, auditoria interna, funções de auditoria interna e a importância da auditoria interna para a gestão das organizações), em que se pretende dar um retrato atual acerca do contributo da auditoria interna para a gestão das organizações. Deste modo, será realizada uma revisão da literatura aplicável ao tema em análise.

### 2.1 Auditoria

Nesta primeira secção do enquadramento teórico procura-se abordar, de forma lata, algumas questões relacionadas com a auditoria que irão servir de mote para as secções seguintes.

Assim sendo, o primeiro tema a ser focado prende-se com a origem e evolução histórica da auditoria, seguidamente serão mencionados de forma sucinta alguns tipos de auditoria existentes e, por fim, será abordada a relação entre a auditoria interna e a auditoria externa, nomeadamente no que concerne às suas diferenças, semelhanças e cooperação que poderá existir.

#### 2.1.1 Origem e evolução histórica da auditoria

A auditoria, tal como é conhecida hoje, resulta de uma evolução contínua para fazer face aos desafios que foram emergindo ao longo do tempo, refletindo não só as mutações operadas no desenvolvimento das organizações como, também, os objetivos cada vez mais vastos que têm vindo a ser atribuídos a esta atividade.

Desta evolução histórica pode verificar-se o modo como a auditoria foi reflexo das transformações económicas e sociais, passando não apenas a evidenciar os factos ocorridos e, por consequência, históricos mas, também, a exercer uma função preventiva e orientadora.

Começando pela origem da palavra “auditoria”, Cosserrat e Rodda (2009: 3) afirmam que *«[t]he word “auditing” comes from the Latin word audire, meaning “to hear”. In the late Middle Ages in Britain, accounts of revenue (tax receipts) and expenditure for manors and estates were both “heard” by an auditor, whose task was to examine such accounts»*.

Sá (2002) aponta para a existência de provas arqueológicas de inspeções e verificações de registos que remontam há mais 4.500 a.C., referindo que, na sua fase inicial, a auditoria se cingia a verificar registos contabilísticos e aferir a veracidade e exatidão dos mesmos.

De acordo com Sawyer, Dittenhofer e Scheiner (2003: 3) «[a]udits began as far back as 3,500 B.C. The records of a Mesopotamian civilization show tiny marks beside numbers involved in financial transactions. The dots, checks and tick marks portray a system of verification».

Também Moeller (2009) comunga da mesma opinião, referindo existirem evidências em manuscritos de civilizações da Mesopotâmia, de que a atividade de auditoria remonta a 3.000 a.C., altura em que eram usados sistemas de controlo interno que envolviam pontos e marcas de verificação.

Ao longo do tempo a atividade de auditoria foi evoluindo e neste âmbito, Morais e Martins (2013: 89) mencionam que «[e]m 1164, existiam, em Itália, auditores profissionais ao serviço da Catedral de Milão, e, em 1581, foi criada em Veneza a primeira associação de auditores profissionais com carácter oficial».

A este respeito, Costa (2014: 66-67) afirma que «[...] a auditoria como modernamente é entendida, teve o seu início na Grã-Bretanha em meados do século XIX (como consequência da revolução industrial operada anos antes) onde aliás foram publicadas as primeiras normas de relato financeiro e de auditoria».

É de salientar que as transformações tecnológicas ocorridas em virtude da Revolução Industrial obrigaram a maiores investimentos, face ao aumento da dimensão das organizações, e com a criação das sociedades anónimas, o capital passou a estar repartido por um maior número de investidores, a quem os gestores prestavam contas periodicamente (Marques, 1997).

O grande investimento feito por empresários ingleses em empresas situadas nos Estados Unidos da América e no Canadá gerou condições favoráveis para o desenvolvimento da auditoria, uma vez que estes desejavam que as mesmas fossem avaliadas por profissionais independentes. Também o crescimento das empresas multinacionais norte-americanas contribuiu para que a prática da auditoria se estendesse a outros países, principalmente na América Latina e, posteriormente no centro e norte da Europa (Oliveira, 2006).

Almeida (2005: 77) afirma que

[o]s proprietários das empresas necessitam de ter garantias de que os gestores resistem à tentação de emitirem falsas ou enganosas demonstrações financeiras, enquanto que os utilizadores da informação financeira exigem que uma entidade competente e credível audite essas demonstrações e emita um relatório que ateste que elas representam a imagem verdadeira e apropriada da empresa e que foram apresentadas de acordo com os princípios contabilísticos.

Assim, com a Revolução Industrial a figura do auditor surge numa vertente voltada para a auditoria externa, essencialmente para dar maior credibilidade às contas apresentadas pelos gestores.

Em 1934 verificou-se uma mudança que leva ao reconhecimento da necessidade do auditor interno, fruto do rápido crescimento das organizações, o que conduziu à necessidade de desenvolver e implementar sistemas de controlo interno complexos (Marques, 1997).

Neste âmbito, Moeller (2009: 5) refere que

*[...] internal auditing was not recognized as an important process by many enterprises and their external auditors until the 1930s. This recognition was primarily due to the establishment of the U.S. Securities and Exchange Commission (SEC) in 1934 and changing external audit objectives and techniques at that time.*

De acordo com Sawyer *et al.* (2003: 5) «*[...] external auditors continued to influence the way internal audits were performed. Modern internal auditing began to evolve in 1941 when The Institute of Internal Auditors (IIA) was formed*».

### **2.1.2 Tipos de auditoria**

Segundo Marçal e Marques (2011) são distintos os critérios adotados para classificar uma auditoria, critérios esses que atendem à sua amplitude (gerais ou parciais), à sua periodicidade (permanentes, ocasionais ou únicas e de fim de exercício) e à sua profundidade (integrais ou completas e por provas ou sondagens).

Morais e Martins (2013) acrescentam ainda outros critérios relevantes, tais como: o seu conteúdo e fins, período temporal, obrigatoriedade, e sujeito que as realiza.

Quanto ao conteúdo e fins, inclui-se um extenso leque de auditorias, que podem ser financeiras e não financeiras e, no que toca ao período temporal, temos a auditoria da informação histórica e a auditoria da informação previsional ou prospetiva (*ibid.*).

Relativamente à obrigatoriedade, existe a auditoria de fonte legal e a auditoria de fonte contratual e, quanto ao sujeito que a realiza, temos o auditor externo e o auditor interno (*ibid.*).

Pelo facto da auditoria externa e a auditoria interna serem as mais conhecidas, será dado maior destaque a estas no ponto seguinte (ver ponto 2.1.3), remetendo-nos agora para uma breve abordagem de alguns tipos de auditoria, incluindo as referidas.

- **Auditoria externa / financeira**

De acordo com Marques (1997: 34)

[...] a auditoria externa surgiu como resposta a necessidades externas à gestão das unidades económicas. Pode dizer-se que ela tem geralmente como objectivo [sic] principal verificar se as demonstrações financeiras apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a situação financeira e os resultados das operações do período a que respeitam de acordo com as normas e os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Carneiro (2009) menciona que a auditoria externa, ao ser efetuada por membros que não fazem parte da organização auditada, permite que haja uma maior isenção e objetividade, o que possibilita que os relatos produzidos por este tipo de auditoria credibilizem a informação financeira diante de todos aqueles que têm interesse nesta informação. Pelo facto de a auditoria externa integrar a análise das contas e das demonstrações financeiras, por vezes, também é denominada por auditoria financeira.

- **Auditoria interna**

Marçal e Marques (2011: 69) referem que

[a] actividade [sic] de auditoria interna, consiste em fornecer análises, apreciações [,] recomendações, sugestões e informações, relativas às actividades [sic] examinadas, incluindo a promoção de um controlo eficaz a custo razoável. Assim, os auditores internos deverão revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar soluções, de modo a convencer os responsáveis a agir, exercendo assim uma importante função de apoio à gestão.

- **Auditoria operacional**

As funções dos auditores internos começaram a expandir-se cada vez mais, fruto do sucessivo desenvolvimento da atividade empresarial e, deste modo, essas funções passaram a abarcar vários aspetos relacionados com as diversas áreas operacionais, resultando desta situação a auditoria operacional que, na realidade, é um aprofundamento do âmbito da auditoria interna (Carneiro, 2009).

Costa (2014: 116) sublinha que a auditoria operacional preocupa-se, essencialmente, «[...] com a eficácia das operações e o cumprimento das políticas e, se for o caso com a adequação das mesmas».

Pinheiro (2014: 40) advoga que este tipo de auditoria consiste em «[a]valiar as diversas actividades [sic] / processos da empresa, tendo em conta a complexidade das operações, o controlo interno instituído e a dispersão geográfica, numa óptica [sic] de contribuir para a melhoria da performance da empresa ou organização».

- **Auditoria de gestão**

A auditoria de gestão, segundo Carneiro (2009: 16) «[...] realiza as suas actividades [sic] nos domínios do planeamento estratégico, tático [sic] e no processo decisório envolvido na aplicação de sistemas, políticas, critérios e procedimentos».

Por seu turno, Costa (2014: 117) salienta que «[...] o grande objectivo [sic] da auditoria de gestão é o de verificar em que medida é que os recursos [...] postos à disposição dos gestores estão a ser aplicados com a maior economicidade, eficiência e eficácia».

Este tipo de auditoria pretende avaliar e emitir uma opinião acerca do desempenho dos gestores e dos resultados obtidos, de modo a aferir se os resultados por estes apresentados são os mais adequados e, em simultâneo, sugerir alternativas a fim de permitir uma otimização da gestão (Marques, 1997).

- **Auditoria de conformidade**

Para Costa (2014: 117) a auditoria de conformidade procura «[...] verificar, de uma forma sistemática, se a empresa segue os procedimentos, regras, regulamentos, critérios, políticas, etc., quer internos quer externos, que se encontram estabelecidos e aprovados superiormente».

- **Auditoria estratégica**

Na opinião de Marques (1997: 39), as auditorias estratégicas «[s]ão auditorias muito específicas e abrangentes que têm por finalidade principal identificar o negócio ou os negócios em que as unidades económicas devem operar, a forma como o devem fazer e os recursos a utilizar».

Carneiro (2009: 20) acrescenta que, baseando-se

[...] numa recolha de informação sobre a missão da organização, as suas capacidades, os seus recursos e a dinâmica concorrencial dos mercados-alvo, este tipo de auditoria avalia os resultados obtidos, conduz a uma reflexão crítica sobre a estratégia seleccionada [sic] e recomenda revisões, aperfeiçoamentos ou até uma reformulação total [, sendo] [...] conveniente que os trabalhos desta natureza sejam realizados apenas por empresas de consultoria estratégica ou por consultores experimentados.

- **Auditoria previsional / prospetiva**

De acordo com Almeida (2000), cada vez mais tem vindo a ser dada importância à informação financeira prospetiva, na medida em que para os diversos utilizadores externos à organização, nomeadamente, investidores e financiadores é fundamental disporem de informações prospetivas.

Para este autor (2000: 175-176),

[o] exame da informação financeira prospectiva [sic] representa o nível mais elevado de serviço que o auditor poderá concretizar em relação a este tipo de informação [, visto que] [...] este exame engloba, quer a avaliação da preparação financeira prospectiva [sic], quer o exame dos pressupostos subjacentes, quer a apresentação da informação em conformidade com os padrões estabelecidos [...], e, por fim, a emissão de um relatório de opinião.

Costa (2014) comunga desta opinião, considerando que a informação financeira histórica que é divulgada pelas organizações não é suficiente para que os diversos utilizadores externos dessa informação possam concluir acerca da viabilidade futura das organizações, referindo que passou a ser prática incluir informações prospectivas juntamente com os documentos de prestação de contas.

- **Auditoria de sistemas de informação**

Este tipo de auditoria abrange todos os sistemas de informação que existem na organização, quer sejam informatizados ou não. Deste modo, é perceptível que a auditoria de sistemas não se foca apenas na função informática mas, sim, na integração otimizada de todos os sistemas de informação existentes na organização (Carneiro, 2009).

- **Auditoria forense**

De acordo com Costa (2014: 124) a auditoria forense acaba por ser uma especialização da auditoria financeira que procura detetar «[...] possíveis fraudes [...] confirmando não apenas o que está contabilizado, apresentado e divulgado nas demonstrações financeiras, mas tentando, sobretudo, detectar [sic] o que não está evidenciado nestes documentos e que devia estar».

### **2.1.3 Auditoria interna e auditoria externa**

O papel desempenhado quer pelo auditor interno, quer pelo auditor externo, consiste em analisar e avaliar com isenção, rigor e objetividade as atividades que foram executadas por outros.

Morais e Martins (2013) defendem que definir o papel do auditor interno pode ser mais difícil que definir o papel do auditor externo, na medida em que as responsabilidades do auditor externo são definidas por lei, ao passo que, as funções do auditor interno variam consoante a organização. Todavia, importa realçar que o trabalho de ambos é complementar.

Sawyer *et al.* (2003) acrescentam que estes dois tipos de auditores, embora representem duas profissões distintas e com objetivos diferentes, devem respeitar-se mutuamente e coordenar os seus esforços e talentos.

Posto isto, é notório que existem semelhanças, diferenças e que deve existir cooperação entre auditores internos e externos.

Começando pelas semelhanças, Marques (1997: 53) destaca que o trabalho realizado nestes dois tipos de auditoria é parecido, dado que ambas utilizam

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

Sawyer *et al.* (2003: 6) defendem que «*[t]he activities of internal and external auditing may overlap in areas such as reviewing the adequacy of controls, but the differences between the two fields are greater than the similarities because of divergent objectives*».

Assim, no que concerne às diferenças entre estes dois tipos de auditoria, note-se que as atividades inerentes à auditoria interna são amplas e abrangem toda a organização na globalidade das suas operações e níveis de autoridade. Perante esta circunstância, é perceptível que, enquanto a auditoria interna se foca no domínio da gestão, a auditoria externa está mais voltada para a área contabilístico-financeira e atividades organizacionais que podem afetar as demonstrações financeiras (Morais e Martins, 2013).

Marques (1997: 55) reforça esta ideia ao afirmar que as auditorias externas

[...] têm como objectivo [sic] principal emitir parecer sobre as demonstrações financeiras de publicação obrigatória e, por essa via, dar-lhes credibilidade junto de entidades externas ao funcionamento das próprias organizações, tais como accionistas [sic], governo, entidades fiscais e financeiras, credores e público em geral. As auditorias internas, por seu turno, devem ter como objectivo [sic] principal assessorar a administração, apoiar as organizações em todas as suas actividades [sic] e a diferentes níveis de decisão, auxiliar os diferentes serviços no bom desempenho das suas atribuições e responsabilidades. Os principais destinatários dos seus serviços, ao contrário do que acontece com as auditorias externas, estão no interior da própria unidade económica e aos diferentes níveis de gestão.

Neste âmbito, tanto o auditor interno como o auditor externo analisam e avaliam o controlo interno da organização a auditar, contudo, é imperativo destacar que o auditor externo pode sugerir melhorias com base na experiência que foi adquirindo nas diferentes organizações onde prestou serviço mas, a sua opinião não é uma declaração sobre a eficácia ou eficiência da gestão da organização. Por sua vez, as sugestões feitas pelo auditor interno resultam do conhecimento específico que tem daquela organização e, portanto, a sua atuação deverá ser sobretudo preventiva, diligente e rápida, insistindo constantemente no *follow-up*. Convém sublinhar que o auditor interno, ao analisar o controlo interno, se foca em transmitir uma garantia razoável de que os objetivos da organização são efetivamente cumpridos de forma eficaz e eficiente (Morais e Martins, 2013).

Por fim, relativamente à cooperação entre a auditoria interna e a auditoria externa, Moraes e Martins (ibid.: 46) relatam que quer o auditor interno, quer o auditor externo

[...] devem estabelecer uma comunicação profissional, franca e isenta, incluindo metodologias, ferramentas e formações específicas. A ambos interessa otimizar os recursos e obter do outro toda a informação pertinente que lhe permita aumentar a utilidade do seu trabalho face à entidade.

Deste modo, o auditor externo deve estar a par do plano de ações previsto e definir quais são as áreas do trabalho da auditoria interna que ele julga que são convenientes utilizar na execução do seu trabalho. Para tal, o auditor externo deverá avaliar o trabalho executado pela auditoria interna atendendo a alguns detalhes, como é o caso da competência técnica e objetividade dos auditores internos, o âmbito e objetivos da função de auditoria interna, a posição que a auditoria interna ocupa no organograma da organização e a quem reporta, os relatórios elaborados pelos auditores internos, bem como a planificação das ações que é feita pela auditoria interna para fazer face à matriz de risco (Pinheiro, 2014).

Verifica-se, portanto, que uma boa coordenação entre auditoria interna e auditoria externa possibilita gerar sinergias, minimizar a duplicação de esforços e obter um grau mais elevado de eficácia da auditoria, bem como reduzir os custos com a auditoria externa, no caso de o auditor externo utilizar o trabalho já realizado pelo auditor interno.

A este propósito, Moraes e Martins (2013: 48) lembram que

[o]s auditores internos podem suprir algum do trabalho que de outra forma seria realizado pelos auditores externos. Exemplos disso, são o uso de avaliações efetuadas pelos auditores internos aos controlos de pagamentos, recebimentos, e outras atividades financeiras.

Para que possa haver uma boa coordenação e cooperação entre auditoria interna e auditoria externa, o auditor interno deverá dar conhecimento ao auditor externo de todas

as informações que considere relevantes e úteis para a atividade do auditor externo, bem como disponibilizar-lhe os relatórios com maior relevância na atividade da organização. Por outro lado, e de forma recíproca, o auditor externo deve dar conhecimento ao auditor interno de toda a informação que possa afetar o desempenho e contribuir para que haja uma melhoria do sistema de controlo interno da organização (Pinheiro, 2014).

## **2.2 Auditoria interna**

Esta secção centra-se na temática da auditoria interna, destacando o seu conceito e objetivos, princípios orientadores para o exercício da profissão, a independência do auditor interno, a sua capacidade técnica e profissional, o departamento de auditoria interna, o papel do diretor de auditoria interna, a carta / estatuto de auditoria interna, bem como o manual de auditoria interna.

### **2.2.1 Conceito e objetivos de auditoria interna**

O conceito de auditoria interna tem progredido ao longo dos anos, tendo-se verificado uma evolução mais acentuada nas últimas décadas, fruto do rápido crescimento das organizações e das permanentes alterações da economia mundial.

Inicialmente, o trabalho realizado pelos auditores internos limitava-se à área contabilístico-financeira e, muitas vezes, era encarado como uma extensão do trabalho efetuado pelos auditores externos.

Pickett (2007: 4) sublinha que «*[i]nternal audit developed as an extension of the external audit role in testing the reliability of accounting records that contribute to published financial statements*».

Assim, a atividade de auditoria interna na sua fase inicial destinava-se, particularmente, a um trabalho de vigilância e verificação, procurando detetar erros, irregularidades e fraudes, analisando de forma detalhada as transações.

Moeller (2009: 5) indica que os «*[...] internal auditors were primarily concerned with checking accounting records and detecting financial errors and irregularities and often were little more than shadows or assistants to their independent external auditors*».

Costa (2014: 113) reforça esta ideia afirmando que

[...] inicialmente, cometia-se à auditoria interna, sobretudo, as funções de salvaguarda dos activos [sic] das empresas, a verificação do cumprimento dos procedimentos estabelecidos pelo órgão de gestão e a constatação acerca da credibilidade da

informação financeira. Dava-se também uma ênfase bastante grande à detecção [sic] de fraudes.

Chegados a este ponto, embora tenha sido referido anteriormente (ver ponto 2.1.1), é pertinente realçar que a utilidade da auditoria interna não era reconhecida por diversas organizações e pelos seus auditores externos, sensivelmente, até 1930.

No entanto, como consequência do rápido crescimento das organizações, houve necessidade de desenvolver sistemas de controlo interno complexos, e os objetivos da auditoria tiveram que evoluir e acompanhar esta realidade, sendo que a atividade de auditoria interna não abandonou a verificação e vigilância dos controlos contabilísticos mas, sim, alargou o seu âmbito de atuação aos controlos administrativos (Marçal e Marques, 2011).

Em 1941, foi criado nos Estados Unidos da América o IIA, que segundo Costa (2014) foi basilar para o progresso da atividade desempenhada pelos auditores internos à escala mundial, na medida em que é um instituto que congrega membros espalhados por todo o mundo.

Por sua vez, Morais e Martins (2013: 89) defendem que, com o aparecimento do *Statement of Responsibilities of the Internal Auditor* do IIA,

[...] o âmbito das Auditorias [foi alargado] para além das áreas económico-financeiras, estendendo-as às áreas operacionais. Esta norma foi revista em 1957. Com a revisão de 1971, a norma veio a cortar o “cordão umbilical” que a prendia à contabilidade financeira, ao descrever a Auditoria Interna como revisão das operações empresariais ao serviço da Direção.

No decorrer da 37ª Conferência Internacional do IIA, em 1978, foi dado mais um passo relevante para a consolidação da auditoria interna, segundo Costa (2014: 113),

[...] com a aprovação dos *Standards for the professional practice of internal auditing* em cuja introdução se define auditoria interna como “uma função de apreciação independente, estabelecida dentro de uma organização, como um serviço para a mesma, para examinar e avaliar as suas actividades [sic]. O objectivo [sic] da auditoria interna é o de auxiliar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades. Com esta finalidade, a auditoria interna fornece-lhes análises, apreciações, recomendações, conselhos e informações respeitantes às actividades [sic] analisadas”.

No entanto, em 1999, o conceito de auditoria interna foi atualizado, e as funções do auditor interno passaram a incluir a gestão de risco, bem como os processos de *Governance*.

Morais e Martins (2013: 91) advogam que

[a] Auditoria Interna é uma função contínua, completa e independente, desenvolvida na entidade, por pessoal desta ou não, baseada na avaliação do risco, que verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a otimização dos controlos internos e dos processos de *Governance*, ajudando-a no cumprimento dos seus objetivos.

Marçal e Marques (2011: 69) acrescentam que a atividade de auditoria interna «[...] consiste em fornecer análises, apreciações [,] recomendações, sugestões e informações, relativas às atividades examinadas, incluindo a promoção de um controlo eficaz a custo razoável».

Assim, e segundo o IIA, a atual definição de auditoria interna é a seguinte:

*[i]Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.*

Note-se que na própria definição de auditoria interna está patente, de forma geral, os principais objetivos desta. Todavia, é pertinente analisar de forma mais detalhada esses objetivos.

Segundo Moraes e Martins (2013: 129) «[o] objetivo principal da atividade de Auditoria Interna é incentivar o cumprimento dos objetivos da entidade, acrescentando valor para a entidade».

Ainda de acordo com as mesmas autoras:

[a] Auditoria Interna visa assegurar, permanentemente, que a entidade executa as políticas, diretrizes e procedimentos emanados da Direção, detetando as áreas organizacionais onde se produzem, ou podem vir a produzir, distorções, assim como, avaliar para melhorar a eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e *Governance* (ibid.: 129).

Para Pinheiro (2014: 33) o objetivo principal da auditoria interna «[...] é o de auxiliar a empresa e todos os níveis de gestão no cumprimento das suas responsabilidades em promover sistemas de controlo adequados, visando a melhoria da *performance* e do desenvolvimento sustentável da empresa».

Assim sendo, a auditoria interna deverá atender a alguns aspetos, tais como:

- Analisar e avaliar a segurança, adequação e aplicação de todos os sistemas de controlo não só existentes, mas também propostos (promover controlo a custos razoáveis);

- Verificar o nível de concordância com as políticas estabelecidas, planos e legislação relevante;
- Determinar a eficácia com que os activos [sic] estão salvaguardados de perdas de todo o tipo;
- Verificar a exactidão [sic] e segurança da informação estratégica para a gestão;
- Analisar as operações do ponto de vista da economia, eficácia e eficiência (ibid.: 33).

Pinheiro (ibid.: 33) refere, também, que com o propósito de atingir os objetivos divulgados, a função de auditoria interna deverá ser apropriada, a fim de «[...] permitir o desempenho com objectividade [sic] e independência e, desse modo, cumprir as responsabilidades que devem estar devidamente estruturadas em documento formal».

Por sua vez, Marques (1997: 65) afirma que

[e]xistem serviços de auditoria interna em ambientes diversos e em unidades económicas que são diferentes designadamente no que respeita à sua actividade [sic], finalidade, organização, dimensão e estrutura, e em diversos países cada um dos quais com leis, tradições e costumes próprios, o que influencia de alguma forma o exercício dessa função.

Ainda neste domínio, destaca-se a importância da função de auditoria interna resultar da vontade da direcção e, que esta, deverá estar posicionada ao mais alto nível na estrutura da organização, bem como assumir um papel relevante, de modo a que as suas análises e recomendações possam contribuir para melhorar o desempenho da organização e, assim, gerar valor para a mesma (Pinheiro, 2014).

O mesmo autor (2014: 39) advoga que, sendo a auditoria interna passível de ser desenvolvida em âmbitos e enquadramentos distintos mas, sempre com a finalidade de contribuir para melhorar os procedimentos de controlo e o desempenho das organizações, com base no cumprimento das leis e regulamentos, esta é «[...] uma função de avaliação independente, estabelecida numa organização, para examinar e avaliar as suas actividades [sic], como um serviço à própria organização, de auxiliar os membros da organização no cumprimento eficaz das suas responsabilidades [...]». Deste modo, nas classificações de auditoria interna podem ser incluídas, por exemplo, a auditoria financeira, operacional, de sistemas de informação e de gestão, como podendo ser asseguradas internamente (ibid.).

Assim, embora a atividade de auditoria interna tenha emergido no seio da auditoria externa, é assinalável a sua evolução, ao ponto de, hoje em dia, ser uma função contínua, completa e independente, tratando-se, portanto, de uma função capital no que concerne à supervisão dos sistemas de controlo, na gestão de risco e no processo de *Governance*.

## 2.2.2 Princípios orientadores para o exercício da auditoria interna

O trabalho realizado pelo auditor interno deve reger-se por princípios éticos inerentes à sua profissão, tratando-se de uma obrigação individual e que se estende a toda a equipa.

De acordo com Morais e Martins (2013), o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) foi, em 1917, o primeiro organismo a adotar um código de ética no âmbito da auditoria. Foi também o AICPA que esteve na origem das normas de auditoria geralmente aceites (NAGA) (Costa, 2014).

Seguiram-se outros organismos internacionais entre os quais se destaca o IIA, fundado em 1941 nos Estados Unidos da América por profissionais da área, com o propósito de aprofundar e fortalecer o papel da auditoria interna.

No *síte* do IIA: <https://na.theiia.org> pode encontrar-se um vasto leque de informação relevante na qual nos baseamos, sobretudo, para a realização deste ponto, quer sobre este instituto, quer sobre auditoria interna, nomeadamente, no que concerne à definição de auditoria interna, ao código de ética, normas internacionais, entre outros.

Voltando um pouco atrás, Morais e Martins (2013), referem que estes organismos têm por base os seus códigos de ética e emitem normas que guiam os seus membros no desempenho das suas funções. Estas normas, por sua vez, após serem aprovadas, passam a ser NAGA.

Segundo as mesmas autoras (ibid.: 50), as NAGA «[...] representam as regras básicas a serem observadas no desenvolvimento de uma Auditoria, visando a qualidade do trabalho executado».

É de realçar que as normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna (NIPPAI) são emitidas pelo IIA e que este instituto auxilia os seus membros no exercício das suas funções através da adoção de um código de ética, desenvolvendo programas de formação contínua, realizando fóruns que possibilitam a partilha de conhecimentos e dando a oportunidade aos profissionais de realizarem exames a fim de obterem certificações, de entre as quais se destaca o *Certified Internal Auditor* (CIA).

Neste contexto, é pertinente salientar que as normas do IIA têm aplicação em todo o mundo, competindo aos organismos dos países filiados realizar a tradução das mesmas para os seus membros.

Em Portugal, o IIA está representado pelo Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI), criado em 1991 por profissionais que trabalhavam em auditoria interna, e que reuniram esforços para formar uma associação de auditores internos, inicialmente designada por

Instituto Português de Auditores Internos e que, em 2006, adotou a atual designação. O IPAI foi constituído por escritura pública em 1992, e é reconhecido pelo IIA desde 2005.

No site: <http://www.ipai.pt> pode obter-se informação de relevo sobre o instituto e a auditoria interna.

Regressando ao IIA, importa realçar que este instituto criou uma estrutura conceptual, o *International Professional Practices Framework* (IPPF) que, em 2015, sofreu alterações significativas.

De acordo com a informação disponibilizada pelo IIA, o IPPF compreende a missão, as orientações obrigatórias e as orientações recomendadas, conforme Figura 2.1.



**Figura 2.1** Estrutura do IPPF

**Fonte:** <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>

Na missão é descrito o propósito principal da auditoria interna, bem como o seu objetivo global, suportando-se em orientações obrigatórias e recomendadas.

Relativamente às orientações obrigatórias, estas são necessárias e essenciais para a prática profissional de auditoria interna e abarcam os princípios fundamentais para a prática profissional de auditoria interna, a definição de auditoria interna (ver ponto 2.2.1), o código de ética e as NIPPAI. Estes dois últimos temas serão abordados em 2.2.2.1 e 2.2.2.2 respetivamente.

No que concerne às orientações recomendadas, estas são endossadas pelo IIA através de um processo de aprovação formal, em que são descritas as práticas para uma implementação dos princípios fundamentais do IIA, a definição de auditoria interna, o código de ética e as normas internacionais. Estas orientações integram guias de implementação e orientações suplementares.

### **2.2.2.1 Código de ética**

De acordo com o IIA, o código de ética tem o intuito de promover uma cultura ética na profissão de auditoria interna estabelecendo os princípios, bem como as expectativas que guiam o comportamento dos indivíduos e das organizações no exercício da auditoria interna.

Morais e Martins (2013: 52) mencionam que

[e]ste código é aplicável a todos os que prestam serviços de auditoria interna quer individualmente quer às entidades. No caso de incumprimento dos membros do IIA, certificados ou aos candidatos a certificação profissional pelo IIA, serão avaliados e sancionados de acordo com os Estatutos.

Este código é essencial e adequado para a profissão de auditoria interna, alicerçada na fiabilidade da governação, gestão de risco e controlo.

Segundo o IIA, o código de ética estende-se para além da definição de auditoria interna, na medida em que o mesmo compreende dois componentes essenciais: os princípios e as regras de conduta.

Quanto aos princípios, estes são relevantes para a profissão e para a prática da auditoria interna e fazem parte destes: a integridade, a objetividade, a confidencialidade e a competência.

No que respeita às regras de conduta, estas descrevem normas de comportamento esperadas pelos auditores internos e, são estas regras que ajudam a interpretar cada um dos princípios, destinando-se a guiar a conduta ética dos auditores internos.

De acordo com o IIA «*[i]nternal auditors" refers to Institute members, recipient so for candidates for IIA professional certifications, and those who perform internal audit services within the Definition of Internal Auditing*».

### **2.2.2.2 Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna**

A revisão e o desenvolvimento das NIPPAI assentam num processo contínuo e que é sujeito antecipadamente a uma consulta e discussão exaustiva, a nível internacional, efetuando-se para isso a publicação de uma versão rascunho na página *Web* do IIA, de modo a serem obtidos comentários e sugestões para, posteriormente, se proceder à emissão destas normas. Note-se que estas versões rascunho publicadas na página *Web* do IIA são distribuídas a todos os seus institutos filiados.

Segundo a Introdução às Normas do IIA (2016: 1), estas normas têm como objetivo:

1. Orientar a aderência com os elementos mandatórios da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais.
2. Fornecer uma estrutura para a execução e promoção de um amplo espectro de serviços de auditoria interna de valor agregado.
3. Estabelecer as bases para a avaliação de desempenho da auditoria interna.
4. Promover a melhoria dos processos e operações organizacionais.

Para Moeller (2009: 183),

*[e]very profession requires set of standards to govern its practices, general procedures, and ethics. These standards allow specialists performing similar work to call themselves professionals because they are following a recognized and consistent set of best practices standards.*

Na Introdução às Normas do IIA (2016), é referido que as NIPPAL são normas focadas em princípios de cumprimento obrigatório que consistem em declarações de requisitos básicos para o exercício da profissão de auditoria interna e para avaliar a eficácia do seu desempenho, sendo aplicáveis tanto a nível pessoal como às organizações.

Estas normas têm interpretações que esclarecem “termos” a que foram dados significados específicos e que estão incluídos no glossário. Entres estes termos, destacam-se as palavras “deve” e “deveria”, que, de acordo com a Introdução às Normas do IIA (2016), a primeira palavra tem como intuito especificar um requisito incondicional, enquanto que a segunda é utilizada em situações nas quais se espera uma conformidade salvo se, ao utilizar o juízo profissional, as circunstâncias justifiquem um desvio.

A este propósito, Morais e Martins (2013: 57) indicam que «[p]ara se entenderem e aplicarem corretamente as normas, é necessário articular as declarações, as interpretações e os significados específicos do glossário».

Assim, tendo por base a Introdução às Normas do IIA (2016), todos os auditores internos são responsáveis por cumprir as NIPPAL e, caso utilizem estas normas em conjunto com normas emitidas por outros organismos de regulação, podem mencionar o uso das outras normas nas suas comunicações de auditoria, se for pertinente. Por outro lado, se se verificarem inconsistências, os auditores internos devem cumprir com as NIPPAL e, também, com as outras normas, caso estas sejam mais restritivas.

Por fim, importa referir que as NIPPAL estão divididas em:

- Normas de atributo, que abordam as características dos indivíduos e das organizações que desempenham atividades de auditoria interna;

- Norma de desempenho, que descrevem as atividades de auditoria interna e fornecem critérios que possibilitam medir a qualidade do seu desempenho (ibid.).

Existem ainda normas de implementação, as quais são aplicadas às normas de atributo e às normas de desempenho, no exercício de trabalhos de auditoria.

### **2.2.3 Independência do auditor interno**

A independência é um requisito fundamental para que os auditores internos possam executar o seu trabalho de forma adequada e apropriada, permitindo-lhes realizar apreciações imparciais e sem preconceitos.

Marques (1997: 60) defende que a independência é vital «[...] para o bom desempenho da função auditoria e, conseqüentemente, para a utilidade do serviço prestado, tanto mais necessária quanto os trabalhos a desenvolver mais entrarem nos caminhos da gestão».

Costa (2014: 114) alude igualmente à importância da independência na atividade de auditoria interna, mencionando que no desempenho das suas funções os auditores internos devem executá-las «[...] de forma independente em relação aos serviços da organização que são objecto [sic] da sua atenção. Assim sendo, tal independência permitirá que os auditores internos realizem as suas tarefas de forma livre e objectiva [sic]».

Neste âmbito, Morais e Martins (2013: 103) sublinham que «[à] independência, associamos a neutralidade e a objetividade que deve caracterizar permanentemente a atuação do departamento de Auditoria Interna e, logicamente, os seus componentes».

Importa, ainda, fazer referência à norma 1100 – (Independência e Objetividade) do IIA (2016: 3), na qual se refere que «[a] atividade de auditoria interna deve ser independente e os auditores internos devem ser objetivos ao executar seus trabalhos».

Quanto à objetividade Pickett (2007: 117-118) considera que

*[b]ehind this word is a whole multitude of issues that together form a complex maze. The main problem is that the whole basis of objectivity stems from a human condition of correctness and fair play. Any models that involve a consideration of the human condition have to deal with many psychological matters, and at times irrational behaviour. Although objectivity is located in the mind, it is heavily influenced by the procedures and practices adopted.*

Porém, coloca-se uma questão pertinente: uma vez que os auditores internos são, por regra, quadros da própria organização que auditam, até que ponto conseguem atuar com independência perante a gestão de topo.

Para ultrapassar este constrangimento, Morais e Martins (2013) apontam para a importância de não ser o auditor interno a desenvolver ou implementar procedimentos e, muito menos, a preparar registros de forma direta, relacionados com a atividade que vai avaliar e auditar, a fim de que a sua objetividade não seja afetada. Por outro lado, o auditor interno deve ter autoridade suficiente para executar o seu trabalho de modo que as pessoas que integram o departamento auditado aceitem e considerem as suas recomendações e conclusões. Não obstante, sendo a auditoria interna uma função de *staff* e não uma função executiva, a competência reconhecida e a capacidade de influência acabam por ser determinantes, na medida em que, como foi referido, sendo a auditoria uma função de *staff*, esta não deve exercer autoridade sobre os executivos da organização.

Na opinião de Marques (1997:61), para superar esta limitação que resulta da dependência hierárquica da auditoria interna face aos gestores de topo,

[...] a administração e a auditoria interna devem fazer um esforço conjunto e permanente no sentido de não se confundir dependência hierárquica com autonomia na realização dos trabalhos, necessária ao rigor, isenção e profundidade de análise, e com a necessária independência da auditoria nas suas apreciações e na formulação, apresentação e discussão com a própria administração das suas principais conclusões e recomendações.

Burke, Guy e Tatum (2008: 13.20) destacam o papel das comissões de auditoria ao defenderem que «*[t]he audit committee plays a key role in ensuring the independence and objectivity of internal audit function*».

Também, Morais e Martins (2013: 103) comungam desta ideia, realçando que

[a] independência dos auditores aparece reforçada nas entidades que possuem uma Comissão de Auditoria. As Comissões de Auditoria incluem conselheiros não executivos para supervisionar a atividade de Auditoria, realçando mais a independência do auditor interno em relação à gestão. Quanto mais fortes são os laços entre a Comissão de Auditoria e a atividade de Auditoria Interna, maior é a probabilidade de independência e a objetividade resultante dos exames e relatórios de Auditoria.

Assim sendo, para que os auditores internos possam realizar o seu trabalho de forma livre e objetiva, é fundamental que sejam independentes e, para tal, deve ser-lhes dada autoridade suficiente para que possam desempenhar o seu trabalho sem serem condicionados ou influenciados, nem serem expostos a situações em que se sintam incapazes de efetuar julgamentos de forma objetiva, de modo a que possam acreditar verdadeiramente no resultado do trabalho que realizaram.

#### **2.2.4 A capacidade técnica e profissional do auditor interno**

Como se tem vindo a observar ao longo deste trabalho, a auditoria interna procura incentivar o cumprimento dos objetivos da organização, acrescentando valor para a mesma. Para tal, as pessoas que integram o departamento de auditoria interna devem estar dotadas de uma qualificação profissional e humana adequada às características do trabalho a realizar.

Neste âmbito, considera-se útil destacar algumas normas do IIA (2016), de entre as quais a norma 1210 – (Proficiência), que realça a importância de os auditores internos possuírem conhecimentos e dominarem as técnicas e as matérias exigidas para o exercício das suas responsabilidades. A norma 1220 – (Zelo Profissional Devido), que evidencia o cuidado e a técnica que se espera de um auditor interno razoavelmente competente e prudente, e a norma 1230 – (Desenvolvimento Profissional Contínuo), que alerta para a necessidade de um progresso profissional contínuo dos auditores internos, de modo a que estes possam aprimorar as suas capacidades, conhecimentos e outras competências.

Segundo Morais e Martins (2013: 107),

[a]tualmente, o auditor interno deve possuir conhecimentos multidisciplinares, desde contabilidade, finanças, normas de Auditoria geralmente aceites, métodos quantitativos, organização, economia, tecnologias de informação, gestão de risco e fraude, técnicas de comunicação, verbal e escrita, e ainda outros conhecimentos técnicos, de carácter geral, sobre o funcionamento da entidade. Deve ainda ter capacidade de reconhecer a existência de problemas, reais ou potenciais, identificando soluções possíveis.

Marques (1997) defende que, para realizar um bom trabalho de auditoria não é suficiente o auditor interno estar dotado de bons conhecimentos e capacidades técnicas, este deve também reunir um leque de aptidões e características pessoais e comportamentais.

De acordo com o mesmo autor (ibid.: 86),

[n]o psicológico e comportamental, um auditor deve ser honesto, íntegro, objectivo [sic] e independente. Precisa de ser flexível e adaptativo, mas pragmático. Necessita de ter capacidade de iniciativa, criatividade e curiosidade intelectual, poder de observação, saber ouvir, ter capacidade para a percepção [sic] e assimilação rápida, possuir espírito analítico [,] mas saber ser sintético e conclusivo, ter facilidade de comunicação (oral e escrita) e capacidade de persuasão.

Moeller (2009) identifica algumas competências chave que considera essenciais para um bom desempenho do auditor interno, tais como:

- Competências de entrevista – deve ser capaz de obter a informação pretendida, colocando questões pertinentes;
- Competências analíticas – deve ter capacidade para chegar a conclusões preliminares, observando dados e eventos que, por vezes, não têm relação;
- Competências de teste e análise – deve ter a capacidade de avaliar diversos eventos ou populações de dados, a fim de realizar testes que possibilitem aferir se os objetivos da auditoria são eficazes;
- Competências documentais – deve ser capaz de documentar os resultados observados e os testes realizados;
- Recomendações e ações corretivas – com base nos resultados obtidos e respetiva análise, deve ser capaz de desenvolver de forma eficaz recomendações para ações corretivas;
- Competências de comunicação – deve ter a capacidade para comunicar de forma adequada os resultados do trabalho de auditoria, juntamente com as recomendações para as ações corretivas;
- Competências de negociação – deve ser capaz de negociar, de forma eficaz, o resultado final da auditoria, dado que, por vezes, existem diferenças de opinião quanto às conclusões e recomendações da mesma;
- Compromisso de aprendizagem – deve ter o desejo de aprender e fazer formação contínua para poder responder com sucesso aos desafios com que se vai deparando permanentemente.

A formação é efetivamente uma questão relevante para a evolução dos auditores internos, e como tal, deve ser devidamente planificada. No ponto 2.2.3 referiu-se, sucintamente, que o IIA emite o CIA, que é um diploma passado ao auditor interno após ter concluído com sucesso os exames, possibilitando que este exerça as suas funções certificadas em qualquer parte do mundo. Pode considerar-se que o CIA confere uma garantia de qualidade ao auditor interno, no entanto, e de acordo com o IIA (*Administrative Directive Number 4*), para que este possa desempenhar de forma ativa funções de auditoria interna como CIA, tem que realizar quarenta horas de formação anual reconhecida pelo IIA. Para além do CIA, o IIA também disponibiliza outras certificações específicas interessantes para o auditor interno, tais como: *Certification in Control Self-Assessment*, *Certified Government Auditing Professional*, *Certified Financial Services Auditor*, *Certification in Risk Management Assurance* e *Qualification in Internal Audit Leadership*.

Por fim, em relação à formação, Morais e Martins (2013: 108) apontam para a necessidade de os auditores internos terem conhecimentos acerca das novas tecnologias, na medida em que estes «[...] utilizam diariamente a informática para realizarem o seu trabalho [...]

e, por outro [lado], auditam ambientes informatizados, ou seja, temos a informática em Auditoria e a Auditoria Informática, respetivamente».

## **2.2.5 Departamento de auditoria interna**

A auditoria interna é uma atividade que tem vindo a desenvolver-se e, cada vez mais, a sua importância para as organizações é reconhecida por parte da direção das mesmas.

Na abordagem deste tema, de modo a facilitar a sua leitura, optou-se por dividi-lo em: criação e organização do departamento, o seu posicionamento na estrutura orgânica, o relacionamento com outros departamentos e a avaliação do desempenho da auditoria interna.

### **2.2.5.1 Criação e organização do departamento**

O crescimento das organizações em dimensão, a diversificação da respetiva atividade económica e a utilização de meios cada vez mais sofisticados, aumentam a necessidade destas disporem de bons controlos e acentuam a utilidade de criar um departamento de auditoria interna, a fim de assegurar o cumprimento dos objetivos e das normas emitidas pela direção.

A direção deve compreender a função e os benefícios que a auditoria interna pode proporcionar à organização e, portanto, esta deve preparar os responsáveis das várias áreas de responsabilidade para a aceitação da criação de um departamento de auditoria (Morais e Martins, 2013).

Segundo Pinheiro (2014), o responsável do departamento de auditoria interna deve obter junto da direção da organização um documento formal, no qual estejam definidos os objetivos, as responsabilidades e a autoridade da função, considerando relevante que no documento de criação de auditoria interna estejam patentes aspetos como: a posição hierárquica, autorização relativa ao acesso a registos, pessoal e aos bens patrimoniais da organização, âmbito da função, bem como os respetivos objetivos estratégicos da função.

De acordo com o mesmo autor (ibid.: 51) «[a] Auditoria Interna deverá nascer da vontade clara da Administração da empresa, preferencialmente, dos seus accionistas [sic]».

Marçal e Marques (2011: 65) apontam para a necessidade de ter em consideração que

[...] a rendibilidade de um serviço de auditoria interna não é [...] [imediata] nem facilmente quantificável e que os serviços deste departamento permanecem vulneráveis durante os seus primeiros anos de existência, será necessário que, antes da sua implementação, seja efectuada [sic] uma pré-análise “psicológica” dentro da organização.

Assim, antes de se implementar um departamento de auditoria interna, é essencial ter em atenção a questão da economicidade, procedendo-se a uma análise cuidadosa da relação custo/benefício (ibid.).

Para ilustrar esta relação, apresentamos a Tabela 2.1.

**Tabela 2.1** Relação custo/benefício

Custos Típicos	Benefícios Típicos
<ul style="list-style-type: none"> <li>- A implantação do controlo requer, previamente, a análise do tempo que seria despendido de outra maneira em responsabilidades operacionais.</li> <li>- Os sistemas de controlo exigem, frequentemente, documentação que tem um custo associado.</li> <li>- O processo de autorização, num sistema de controlo, envolve várias hierarquias de gestão, exigindo um tempo substancial da gestão de nível superior.</li> <li>- Por vezes, os sistemas de controlo estão em conflito direto com os objetivos operacionais.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- A contabilidade aperfeiçoada, salvaguarda mais eficazmente o património.</li> <li>- O controlo melhorado dos recursos usados na produção.</li> <li>- A concordância com as políticas e procedimentos ocorre, com mais probabilidade, com verificações e comparações consolidadas.</li> <li>- A não preocupação com a eficiência através de medidas de eficácia.</li> </ul>

**Fonte:** Adaptado de Moraes e Martins (2013: 98)

Moraes e Martins (2013: 99) referem que o custo corresponde ao

[...] somatório anual das remunerações, encargos sociais e outros gastos de manutenção da equipa de Auditoria Interna. O benefício é calculado quantificando, o mais objetivamente possível, o somatório anual da redução do risco de perdas (em sentido amplo), acrescentando os possíveis benefícios derivados da redução do custo da contratação dos serviços dos auditores externos, por não realizarem trabalhos de verificação já efetuados pela equipa de Auditoria Interna.

Posto isto, é relevante ter em consideração alguns aspetos para implementar um departamento de auditoria interna, como é o caso da estrutura da organização (níveis hierárquicos da estrutura organizacional), o grau de organização (para se poder avaliar desvios, é necessário que previamente se estabeleçam normas de gestão) e a dispersão ou concentração do capital (quanto mais disperso for o capital, mais solicitada é a atividade de auditoria) (ibid.).

Para além da questão da economicidade, que já foi abordada neste ponto, Marçal e Marques (2011), destacam a dispersão geográfica e o aumento da complexidade organizacional como temas a ter em conta para a criação de um departamento de auditoria interna.

Quanto à questão da dispersão geográfica, à medida que os locais de trabalho são mais dispersos, maior é a dificuldade de se realizar um controlo mais efetivo. Por outro lado, em relação ao aumento da complexidade organizacional, uma distância maior entre os níveis hierárquicos (o topo e o nível mais baixo de realização da tarefa), aumenta a dificuldade da tomada de decisão, aumentando também o risco de ocorrerem deturpações das informações que chegam à direção, bem como as decisões tomadas pela direção não serem compreendidas (ibid.).

O funcionamento e estrutura de um departamento de auditoria interna é influenciado por vários fatores, como: o setor de atividade da organização, o estilo de gestão e cultura, os objetivos, atribuições e dimensão do departamento de auditoria (Marques, 1997).

No âmbito da organização do departamento de auditoria interna, Moeller (2009: 286) afirma que

*[a]n audit department might be divided into three groups of specialists: information systems or IT auditors, financial audit specialists, and purely operational auditors. This approach rests on the logic that individual internal auditors may be most effective if given responsibility for an area in which they have expertise and experience, recognizing that efficiency often is achieved through specialization.*

Importa, assim, fazer uma referência aos meios disponíveis (pessoas e materiais), dado que estes influenciam a eficácia do departamento de auditoria interna. Os meios materiais são essenciais para que a equipa de auditoria possa desenvolver o seu trabalho e os meios humanos devem ser proporcionais às necessidades da auditoria interna, dando condições para esta poder cumprir o seu programa anual de tarefas a realizar (Morais e Martins, 2013).

### **2.2.5.2 Posicionamento do departamento na estrutura orgânica**

Como foi referido no ponto 2.2.3, a independência é vital para que o auditor interno possa atuar de forma livre e objetiva, emitindo opiniões imparciais e sem preconceitos, gozando de autoridade suficiente no exercício das suas funções.

Tendo em conta a importância da independência e da objetividade, Pinheiro (2014: 51) considera que «[a] Auditoria Interna deverá ter, na empresa, um enquadramento adequado de forma a permitir que os auditores desempenhem com objectividade [sic] e independência [...] as responsabilidades inerentes à função».

O mesmo autor (ibid.: 51) defende que

*[a] Auditoria Interna deve posicionar-se, na estrutura da empresa, ao mais alto nível e deverá assumir um papel preponderante de crítica às rotinas estabelecidas e métodos*

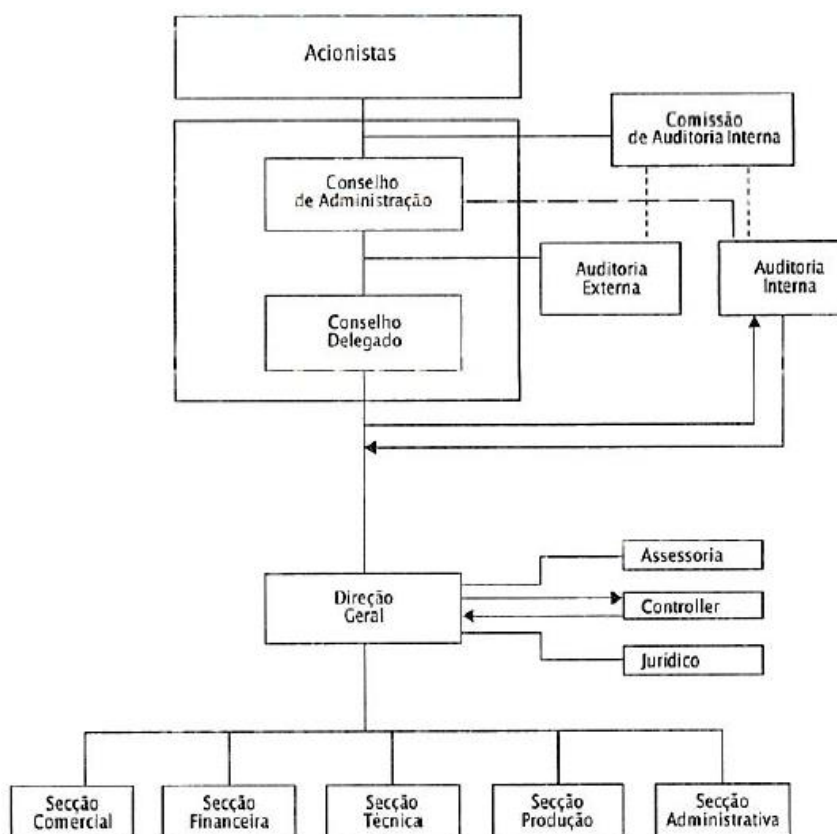
de trabalho sempre com o objectivo [sic] de contribuir para a melhoria da *performance* e rentabilidade da empresa.

Morais e Martins (2013: 101) corroboram esta ideia, fazendo alusão ao facto de que

[a] função tradicional de Auditoria situava-se, no organograma de uma entidade, sob a responsabilidade do diretor administrativo/financeiro em que o seu alcance se limitava às áreas de contabilidade e finanças. Atualmente posiciona-se ao mais alto nível, dependendo do Órgão de Gestão e com o apoio, se existir, da Comissão de Auditoria.

Esta dependência do órgão de gestão permite aos auditores atuarem sobre quase todo o conjunto da organização, não obstante existe o risco deste órgão não ter o tempo necessário para dar continuidade ao trabalho desenvolvido pela auditoria interna. Todavia no caso de existir dependência de uma Comissão de Auditoria, este obstáculo pode ser ultrapassado (ibid.).

Tendo em atenção os aspetos referidos, as mesmas autoras (ibid.) sugerem um organograma no qual pode verificar-se o posicionamento que a auditoria interna deve assumir, conforme Figura 2.2.



**Figura 2.2** Posicionamento da atividade de auditoria interna

**Fonte:** Moraes e Martins (2013: 102)

A importância das Comissões de Auditoria também é reconhecida por Marques (1997:84), ao referir que

[q]uando constituídas por pessoas idóneas, com conhecimentos e experiência profissional adequada, que conheçam a área, sejam capazes e intervenientes, reúnam regularmente com os responsáveis pelos serviços de auditoria interna [...] podem contribuir para [...] dar mais força às apreciações, conclusões e recomendações, contribuir para um melhor aproveitamento dos recursos humanos, estimular a sua capacidade e eficácia, reforçar a sua independência relativamente à administração e a outros níveis de gestão com vista a assegurar que as acções [sic] desenvolvidas sejam sempre realizadas com a profundidade e a amplitude que as circunstâncias aconselharem.

Assim, o departamento de auditoria interna deve estar dependente de um órgão com autoridade suficiente para:

1. Não cortar o alcance das Auditorias a realizar;
  2. Aperfeiçoar a adequada objetividade ao rever as conclusões, deficiências e sugestões mencionadas nas informações;
  3. Permitir que as informações sejam distribuídas aos responsáveis máximos da entidade;
  4. Fomentar a implantação das recomendações sugeridas no trabalho de Auditoria.
- (Morais e Martins, 2013: 101)

### **2.2.5.3 Relacionamento com outros departamentos**

O auditor interno contacta com os diversos departamentos que compõem a organização e aos vários níveis, desde a gestão de topo ao mais simples colaborador, devendo ter uma atitude mental de independência para desempenhar o seu trabalho de forma adequada, procurando pôr em prática as suas competências durante a realização do trabalho de auditoria.

Pinheiro (2014: 255) defende que a relação «[...] com os diversos clientes internos da auditoria interna deve basear-se na observância rigorosa do código de conduta e do código de ética e num respeito escrupuloso pelo papel que os diversos empregados desempenham no sistema de controlo interno [...]».

Como foi referido no ponto anterior, o departamento de auditoria interna deve estar dependente de um órgão com autoridade suficiente dentro da organização. Assim, se eventualmente existir Comissão de Auditoria na organização, a auditoria interna deverá reportar a esta, caso não exista, a relação mais direta será com a administração.

Posto isto, importa destacar a relação entre a auditoria interna e a Comissão de Auditoria e, a este propósito, Moeller (2009: 531) menciona que

*[i]Internal audit's relationship with the board of director's audit committee presents a different challenge to all members of the internal audit team. Internal audit reports to the audit committee, which approves its overall planning activities and reviews the results of internal audits. However, the relationship here is often a bit different from a classic supervisor-subordinate relationship. Audit committees have become much more active in their oversight of internal audit activities [...], but usually the committees are not physically present on a day-to-day basis. Internal audit's chief audit executive [...] is often the main contact with the audit committee and frequently must educate and advise the committee on internal auditing issues.*

#### **2.2.5.4 Avaliação do desempenho da auditoria interna**

O desempenho da função de auditoria interna deve ser avaliado, sendo esta avaliação uma forma de revisão do trabalho realizado pelos membros que integram o departamento de auditoria interna, a fim de estes poderem evoluir e melhorar as suas qualidades.

Morais e Martins (2013: 111) sublinham que «[n]ão basta o grau de autossatisfação dos auditores, é necessário definir instrumentos de medida que permitam quantificar o desempenho da atividade desenvolvida, tais como a Autoavaliação, Indicadores (Rácios), Inquéritos de Opinião e Benchmarking».

De acordo com a norma 1310 – (Requerimento do Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria) do IIA (2016: 7), «[o] programa de garantia de qualidade e melhoria deve incluir tanto avaliações internas quanto externas».

Na norma 1311 – (Avaliações Internas) do IIA (2016: 7), é referido que destas avaliações devem constar as autoavaliações ou avaliações periodicamente realizadas por outras pessoas da organização devidamente qualificadas para o efeito. Por outro lado, estas avaliações devem igualmente incluir um acompanhamento permanente do desempenho da atividade de auditoria interna.

No que concerne às avaliações externas, na norma 1312 – (Avaliações Externas) do IIA (2016: 8) é mencionado que estas «[...] devem ser realizadas pelo menos uma vez a cada cinco anos, por um avaliador, ou uma equip[a] de avaliação, qualificado e independente, externo à organização».

Na opinião de Moraes e Martins (2013: 111) «[o] reconhecimento efetuado por terceiros é a mais importante forma de avaliar, quer seja efetuada pela entidade sujeita a auditoria,

quer por profissionais da área, tais como: auditores externos, Comissão de Auditoria e Instituições fiscalizadoras».

## 2.2.6 Papel do diretor de auditoria interna

A criação de um departamento de auditoria interna implica que haja um responsável para o dirigir, coordenando e planejando o trabalho de auditoria.

Este profissional deve ser alguém que esteja devidamente qualificado para o efeito e com uma vasta experiência em auditoria e supervisão (Morais e Martins, 2013).

Moeller (2009: 278) considera que

*[t]he CAE [Chief Audit Executive] has an important job in both leading an effective internal audit department and delivering internal audit services to the enterprise. Although many members of the internal audit team may have stronger or more specialized knowledge in some areas, the CAE is the key person who represents internal audit to the enterprise.*

De forma sucinta, Morais e Martins (2013: 106) apresentam um conjunto de funções que são da responsabilidade do responsável pelo departamento de auditoria interna:

- ✓ definir a orientação geral do departamento;
- ✓ elaborar programas;
- ✓ definir as políticas e procedimentos de Auditoria;
- ✓ gerir o pessoal do departamento;
- ✓ coordenar o trabalho com os auditores externos;
- ✓ estabelecer um programa que assegure a qualidade da Auditoria;
- ✓ estabelecer a “ponte” com a Comissão de Auditoria.

Ao observar-se as normas internacionais do IIA (2016), podem verificar-se mais aprofundadamente algumas das responsabilidades que competem ao responsável pelo departamento de auditoria interna, tais como:

- Avaliar periodicamente o estatuto de auditoria interna e submetê-lo para aprovação aos órgãos competentes;
- Debater com a administração e com o conselho acerca da definição de auditoria interna, respetivas normas e código de ética;
- Confirmar a independência organizacional da atividade de auditoria interna, no mínimo, anualmente;
- Desenvolver e sustentar um programa de garantia de qualidade e melhoria que abranja os vários pontos da atividade de auditoria interna e comunicar os resultados desse programa à administração e ao conselho;

- Gerir a atividade de auditoria interna de forma eficaz, de modo a garantir que esta acrescenta valor à organização;
- Definir um plano baseado em riscos, por forma a determinar as prioridades da atividade da auditoria interna, estando alinhado com os objetivos da organização;
- Comunicar aos órgãos competentes para revisão e aprovação, quer o planeamento da atividade de auditoria interna, quer os respetivos recursos necessários, advertindo para o impacto resultante da falta de meios;
- Assegurar que os recursos de auditoria interna são apropriados, suficientes e aplicados de modo eficaz na execução do planeamento aprovado;
- Definir políticas e procedimentos, a fim de guiar a atividade de auditoria interna;
- Coordenar atividades com a auditoria externa, de modo a evitar a duplicação de esforços;
- Reportar aos órgãos competentes quanto ao propósito, autoridade e responsabilidade da atividade de auditoria interna, bem como relativamente ao desempenho face ao seu planeamento;
- Referir no reporte temas como a exposição a riscos significativos e de controlo, riscos de fraude, temas de governação e outros assuntos que se considerem relevantes;
- Dialogar com a administração, caso esta aceite um nível de risco que possa ser inaceitável para a organização e comunicar ao conselho tal situação.

### **2.2.7 Carta / estatuto de auditoria interna**

Um aspeto relevante que o responsável pelo departamento de auditoria interna deve ter em atenção é o estatuto de auditoria interna, uma vez que o propósito, a autorização e a responsabilidade da atividade de auditoria interna devem estar formalmente definidos neste estatuto.

Moeller (2009: 274) refere que a carta de auditoria interna «[...] *is a formal document, approved by the audit committee, to describe the mission, independence, objectivity, scope, responsibilities, authority, accountability, and standards of the internal audit function for an enterprise*».

Recorrendo à interpretação da norma 1000 – (Propósito, Autoridade e Responsabilidade) do IIA (2016: 3), é mencionado que

[o] estatuto de auditoria interna é um documento formal que define o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna. O estatuto [...] estabelece a posição da atividade de auditoria interna dentro da organização, incluindo

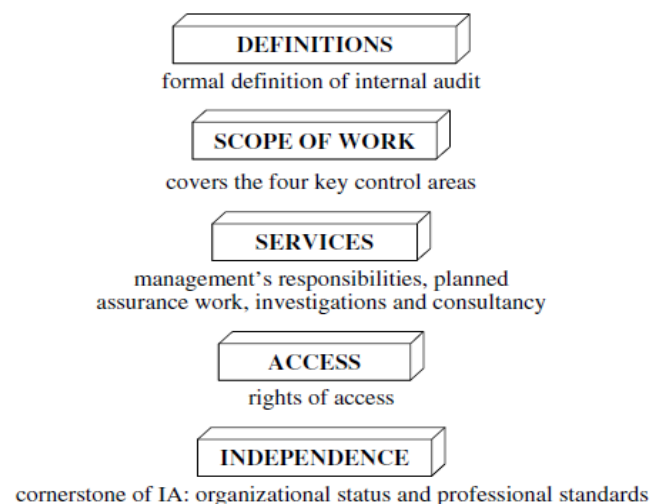
a natureza da relação funcional do executivo chefe de auditoria com o conselho; autoriza o acesso aos registros, aos funcionários e às propriedades físicas relevantes ao desempenho do trabalho da auditoria e define o escopo das atividades de auditoria interna. A aprovação final do estatuto de auditoria interna é de responsabilidade do conselho.

Pickett (2007:113) aponta para a importância de todos os departamentos de auditoria desenvolverem e manterem um estatuto devidamente adequado, salientando que a carta de auditoria interna

*[...] constitutes a formal document that should be developed by the CAE and agreed by the highest level of the organization. If an audit committee exists then it should be agreed in this forum although the final document should be signed and dated by the chief executive officer.*

A carta de auditoria interna estabelece, portanto, a posição da auditoria dentro da organização e vai abordar várias questões, tais como: a natureza da auditoria interna, os seus objetivos, o âmbito do trabalho, responsabilidades e autoridade, e a sua independência (ibid.).

Segundo o mesmo autor (2007), é possível delinear uma estrutura adequada para a carta de auditoria, atendendo aos distintos modelos que são aplicados pelos diferentes tipos de organizações, apresentando um exemplo conforme Figura 2.3.



**Figura 2.3** Estrutura da carta de auditoria

**Fonte:** Pickett (2007: 113)

Moeller (2009: 275) acrescenta que

*[w]hile an internal audit charter is an essential authorization to launch a new internal audit function, many if not most internal audit functions today have a charter that may have been developed and approved in the past but has not been recently reviewed and*

*updated. If one is in place, the CAE should periodically review the existing charter and present it to the audit committee to reaffirm the members' understanding of the role and responsibilities of internal audit.*

## **2.2.8 Manual de auditoria interna**

Os auditores devem dispor de um guia que os auxilie no exercício das suas funções, guia esse que deve descrever, pormenorizadamente, as ações, políticas e procedimentos essenciais para o desenvolvimento dos trabalhos.

Sawyer *et al.* (2003: 856) consideram que os manuais de auditoria

*[...] are a mirror of philosophy of the individual audit activity and its executive. The manual in each audit organization, therefore, will be uniquely structured to carry out the ideas of the individual who charts the activity's course. Consideration also must be given to the structure of the activity, its size, and the complexity of the work performed.*

Para Pinheiro (2014: 61) este manual

[...] deverá servir para definir, aos Auditores Internos, a forma de desenvolver as acções [sic] de auditoria que lhes são cometidas, visando a coordenação de esforços, a definição de um conjunto de princípios orientadores, o modo de relacionamento na auditoria, e deve incluir a missão, visão e estratégia no seio da empresa, tendo sempre em consideração o valor accionista [sic] e a contribuição para a melhoria da performance da empresa.

Perante este cenário, coloca-se uma questão pertinente: sendo o manual de auditoria um instrumento de trabalho que guia o auditor, contemplando um conjunto de princípios orientadores padronizados, até que ponto a existência deste manual afeta a autonomia do auditor, limitando-o na sua capacidade de inovar.

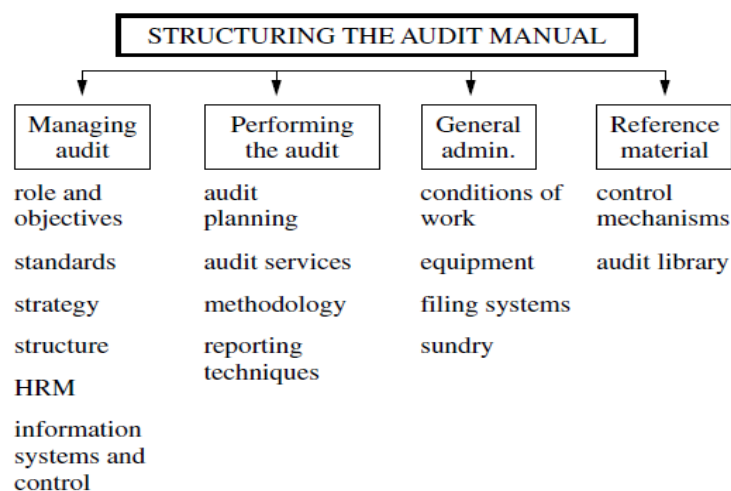
De acordo com Pickett (2007: 194),

*[t]his conflict is akin to the perennial problem of reconciling managerial control and autonomy, where autonomy is defined as the freedom to succeed or fail. Auditors cannot perform if they are unclear as to what is considered successful performance while at the same time little commitment can be achieved within a bureaucratic straitjacket. Audit manuals must recognize this inherent conflict.*

Verifica-se, portanto, uma contradição entre os objetivos subjacentes ao manual de auditoria, que fornece orientações ao longo da função de auditoria, e a necessidade de manter a autonomia profissional, constatando-se que, quanto maior for o grau de orientação fornecida, mais limitados estão os esforços do auditor dado que são condicionados pela padronização dos procedimentos de auditoria. Torna-se, assim,

fundamental conciliar estas duas forças opostas (autonomia e controlo), de modo a que os auditores possam manter o seu toque profissional e imaginação e, em simultâneo, ir ao encontro daquilo que lhes é exigido pelo diretor do departamento de auditoria, tendo em consideração a estratégia de auditoria e a cultura organizacional existentes (ibid.).

Como já foi referido, o manual de auditoria deve ser estruturado tendo em conta a realidade de cada organização, no entanto vamos ilustrar este ponto com um exemplo da estruturação do manual de auditoria, conforme Figura 2.4.



**Figura 2.4** Estruturação do manual de auditoria

**Fonte:** Pickett (2007: 196)

Neste âmbito, Pinheiro (2014: 61-62) aponta uma série de aspetos que a criação deste manual deve permitir:

- Harmonização de procedimentos em aspectos [sic] chave [...] [;]
- Estabelecimento de padrões nas diversas actividades [sic] da empresa;
- Inserção de Códigos de comportamento, ético e deontológico e de responsabilidade da Auditoria Interna;
- Definição do enquadramento da função na estrutura da empresa/ organização;
- Definição das regras de acesso a todos os registos relevantes, pessoal e bens;
- Metodologia de reporte da função Auditoria Interna à Administração, Conselho de Auditoria, Conselho Fiscal;
- Definição das regras de acesso do director [sic] à Administração/Comissão Executiva/Administradores;
- Definição do âmbito da Auditoria Interna, sem limitações de desempenho;
- Definição do modelo de relacionamento com os Auditores Externos;
- Metodologia de avaliação de desempenho de Auditoria;
- Definição da autoridade para obter e avaliar as respostas a Relatórios de Auditoria Interna;

- Definição da autoridade para realizar o seguimento das acções [sic] correctivas [sic] (*Follow-up*);
- Definição de metodologias de elaboração e apresentação dos relatórios da execução das acções [sic], formatos e formas de divulgação e recolha da opinião dos auditados;
- Definição da utilização das tecnologias, designadamente acesso à Web, correio electrónico [sic];
- Definição dos modelos de avaliação de desempenho e controlo dos resultados dos auditores.

## 2.3 Funções de auditoria interna

Tendo em conta a relevância das funções de auditoria interna, reservamos esta secção para abordar a relação entre a auditoria interna e o controlo interno, a relação entre a auditoria interna e a gestão de riscos e, a auditoria interna e o governo das sociedades.

### 2.3.1 A relação entre a auditoria interna e o controlo interno

O crescimento da dimensão das organizações, a complexidade das operações, o alargamento da área de atuação, bem como o recurso, cada vez maior, às tecnologias de informação, são alguns fatores que conduzem à necessidade de adoção de medidas de controlo interno.

A existência de medidas de controlo interno adequadas auxilia as organizações a alcançar os seus objetivos, procurando mitigar os riscos a que estas estão sujeitas.

Inácio (2014: 27) afirma que «[...] a existência de um sistema de controlo interno adequado pode ser sem dúvida uma vantagem competitiva face aos concorrentes, já que permite que toda a organização esteja estrategicamente alinhada e opere com vista a uma finalidade comum, facilitando o sucesso».

Ainda, segundo Inácio (ibid.: 27), «[...] sempre que ocorrem grandes escândalos financeiros existe uma preocupação adicional com as medidas de controlo interno e um reforço desde normativo».

Também Morais e Martins (2013: 34) partilham desta ideia salientando que «[o] controlo interno é uma preocupação constante em muitas autoridades e organismos reguladores, impulsionada sobretudo a partir de 2002 com o surgimento da *Lei de Sarbanes-Oxley Act* [...]».

De acordo com *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) (2013: 3): «[i]nternal control is a process, effected by an entity's board of directors,

*management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives relating to operations, reporting, and compliance».*

De forma genérica, o controlo interno pode ser entendido como um processo organizacional em que a sua implementação está dependente das políticas traçadas pela administração da organização, com o objetivo de mitigar os riscos e atingir metas previamente definidas, cabendo a todos os colaboradores a sua execução.

Como se constatou no ponto 2.2.1, um dos objetivos da atividade de auditoria interna consiste em verificar a existência, o cumprimento e a eficácia dos controlos internos.

Deste modo, Morais e Martins (2013: 39) defendem que

[a] Auditoria é uma função de supervisão, isto é, um controlo *ex-post*, ao passo que o controlo interno tem carácter preventivo ou *ex-ante*. Não obstante, também pode ter uma atuação *ex-post*, mas a sua aplicação só se justifica pela existência de normas preventivas. Assim, o controlo interno pertence ao primeiro nível de monitorização e a auditoria está num patamar superior.

As mesmas autoras (ibid.: 30) advogam que «[o] auditor interno é aquele que no exercício da sua função inclui a avaliação da adequação e eficácia do sistema de controlo interno».

Segundo Pinheiro (2015: 12),

[...] a auditoria interna deve reivindicar a função de auxílio e ser uma profissão especialista em identificar e propor a mitigação dos riscos negativos e disfuncionamentos existentes, com uma característica chave essencial: **a auditoria interna não tem a responsabilidade operacional do controlo interno**, mas compromete-se a avaliá-lo e a propor melhorias correctivas [sic], numa lógica de interacção [sic] com os diversos intervenientes do processo de controlo.

Marçal e Marques (2011: 20) acrescentam que é da competência do «[...] órgão executivo, aprovar e manter em funcionamento o [...] [sistema de controlo interno] adequado às actividades [sic] da entidade, assegurando o seu acompanhamento e avaliação permanente [...]».

Assim sendo, é de realçar que a administração é responsável pela implementação e manutenção de um adequado sistema de controlo interno, que deve ser dinâmico e eficaz, enquanto que à auditoria interna compete avaliar a adequação e eficácia do sistema de controlo interno.

### **2.3.2 A relação entre a auditoria interna e a gestão de riscos**

As organizações existem para fornecer valor aos seus *stakeholders*, todavia, esse valor pode ser corroído por eventos inesperados em todos os níveis da organização e em todas

as atividades, que vão desde as operações regulares à definição de estratégia para o futuro, estando todas essas atividades sujeitas a riscos.

Vivemos hoje num contexto caracterizado por dúvidas e incertezas que expõem as organizações a uma diversidade de riscos que podem ocorrer por diversos motivos, nomeadamente, por situações relacionadas com o desenvolvimento da atividade ou outras circunstâncias, como: as mudanças que surgem no ambiente operacional, adoção de novos sistemas de informação, novas tecnologias, novas linhas de produtos, novos colaboradores, entre outros.

Assim, emerge a necessidade das organizações identificarem os riscos que possam impactar o cumprimento dos seus objetivos e adotarem as medidas adequadas a fim de mitigar esses mesmos riscos.

Neste âmbito, no glossário das NIPPAI (2016: 23), “risco” é definido como «[a] possibilidade de ocorrer um evento que venha a ter impacto no cumprimento dos objetivos. O risco é medido em termos de impacto e de probabilidade».

De acordo com as NIPPAI (norma 2010 – Planeamento) (2016: 10), o responsável pelo departamento de auditoria «[...] deve estabelecer um plano baseado em riscos para determinar as prioridades da atividade de auditoria interna, de forma consistente com as metas da organização».

O auditor deve, portanto, avaliar o tipo de risco presente, bem como aquilo que esse risco representa, de modo a definir as prioridades da atividade de auditoria interna, procurando proteger as organizações das ameaças existentes.

No que concerne à gestão de riscos, esta pode ser entendida como um processo dinâmico que permite identificar, avaliar, gerir e controlar os potenciais riscos que possam impactar o cumprimento dos objetivos da organização (Pickett, 2007).

Pinheiro (2014: 101) refere que

[a] gestão do risco passa pela análise detalhada dos riscos subjacentes ao negócio e assenta em quatro fases: [i]dentificar[,] medir, priorizar e implementar acções [sic] correctivas [sic], tendo em vista mitigar o risco, visando estabelecer os controlos essenciais, que são da competência da gestão de topo e de todos os empregados da empresa, para que as actividades [sic] ou os processos funcionem adequadamente.

De acordo com as NIPPAI (norma 2120 – Gestão de riscos) (2016: 12) a atividade de auditoria interna «[...] deve avaliar a eficácia e contribuir para a melhoria dos processos de [...] [gestão] de riscos».

A este propósito, é de realçar que a conceção, a gestão e manutenção do processo de gestão de risco é da responsabilidade do órgão de gestão, enquanto que à auditoria interna compete avaliar se o processo de gestão de risco é adequado (Morais e Martins, 2013).

Chegados a este ponto, é relevante mencionar que o risco é um aspeto essencial para definir a orientação da auditoria interna, verificando-se também a relação existente entre o risco e o controlo interno. Note-se que, quanto maior é o risco, maior é a exigência de controlo.

### **2.3.3 A auditoria interna e o governo das sociedades**

Nos últimos anos o tema “governo das sociedades” tem vindo, progressivamente, a ganhar maior relevância e notoriedade, fruto dos grandes escândalos financeiros que têm ocorrido um pouco por todo o mundo.

As organizações têm como principal objetivo atingir o nível de desempenho que foi estabelecido, no entanto, devem ser fiéis no cumprimento das normas, regras, leis, políticas e regulamentos que foram definidos dentro da organização (Pickett, 2007).

O governo das sociedades assenta em mecanismos que gerem o processo decisório no seio da organização, consistindo num conjunto de regras com a finalidade de reduzir os problemas de agência, sem interferir na autonomia das organizações mas, sim, promover a conjugação do desempenho competitivo da organização com uma gestão responsável (Marques, 2006).

Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) (2004: 11):

[o] governo das sociedades é uma componente fulcral na melhoria de eficiência e do crescimento [...] [económico], bem como no reforço da confiança do investidor [,] [...] [envolvendo] um conjunto de relações entre a gestão da empresa, o seu órgão de administração, os seus accionistas [sic] e outros sujeitos com interesses relevantes. O governo das sociedades estabelece também a estrutura através da qual são fixados os objectivos [sic] da empresa e são determinados e controlados os meios para alcançar esses objectivos [sic]. Um bom governo das sociedades deve proporcionar incentivos adequados para que o órgão de administração e os gestores prossigam objectivos [sic] que sejam do interesse da empresa e dos seus accionistas [sic] devendo facilitar uma fiscalização eficaz.

Ainda de acordo com a OCDE (2004), não existe um modelo único de bom governo das sociedades, todavia, existem aspetos comuns subjacentes a um bom governo das sociedades. Neste âmbito, esta organização elencou um conjunto de princípios sobre o

governo das sociedades, que acabam por ser um instrumento que compreende normas não vinculativas, boas práticas e linhas orientadoras acerca da sua aplicação, e que são adaptáveis ao contexto específico de cada país e região.

Costa (2014: 94) defende que, no governo das sociedades, um ponto essencial

[...] relaciona-se não só com a distinção entre administrar (a cargo do conselho da administração, liderado por um *chairman*) e gerir (a cargo do conselho de gestão, liderado por um *chief executive officer*) como também com as relações entre tais pessoas e os accionistas [sic], quer maioritários quer minoritários, e restantes *stakeholders*.

Neste contexto, Pinheiro (2006) destaca a importância das organizações adotarem medidas e princípios de governo das sociedades, tais como: fomentar maior credibilidade da informação disponibilizada ao mercado e aos investidores, promovendo melhorias nas regras de transparência, promover a divulgação da informação relativa aos riscos relevantes que possam impactar a atividade da organização, criar uma Comissão de Auditoria composta por administradores independentes e não executivos, promover uma cultura de ética implementando um conselho de ética que facilite o controlo de situações que levantem dúvidas, disponibilizar os relatórios de auditoria interna, reforçar o sistema de controlo interno, identificar potenciais riscos e aplicar as melhores práticas de boa governação.

Por sua vez, Moeller (2009) aponta para a importância de existir um programa de ética assente num código de conduta, sendo este um aspeto essencial para qualquer programa de governo das sociedades.

Pickett (2007: 11) comunga da mesma opinião acrescentando que as políticas e códigos de governo das sociedades

*[...] have come to be relied on to re-establish the performance/conformance balance to ensure integrity, openness and accountability. The codes are supported by structures that promote these three ideals and the internal function is a key component of the structure. Internal audit has a further role in educating top management in the available solutions and to help develop tools and techniques in this respect. The internal auditor who has a sound grasp of corporate governance is best placed to play a major role in the drive to ensuring sustainability as well as success in all business and public service sectors.*

Neste âmbito, é de realçar o papel que vários organismos internacionais (COSO, *Lei de Sarbanes-Oxley Act*, Código de *Cadbury*, OCDE, Basileia, entre outros) têm tido no contributo de dotar os auditores (internos e externos) de maior independência na execução das suas funções, na maioria dos casos sob forma de regulamentação ou de orientação

(recomendações), observando-se que, em Portugal, a discussão sobre esta temática surge pela harmonização dos mercados financeiros, estabelecendo parâmetros de segurança e de organização dos agentes dos mercados, sendo que as primeiras recomendações do governo das sociedades ocorreram em 1999, através da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (Morais e Martins, 2013).

Assim, a auditoria interna deve contribuir para o processo de governo das sociedades, avaliando e recomendando melhorias a serem implementadas, de modo a assegurar o equilíbrio entre a concretização dos objetivos definidos pela organização e a conformidade com os valores da mesma.

## **2.4 A importância da auditoria interna para a gestão das organizações**

Chegamos à última secção do enquadramento teórico, na qual será dado relevo a dois temas: a influência da auditoria interna na tomada de decisão e, a auditoria interna e a gestão eficaz.

### **2.4.1 A influência da auditoria interna na tomada de decisão**

Vivemos num contexto de permanentes e imprevisíveis mudanças, com alterações significativas em vários domínios e que ocorrem em ritmos frequentemente acelerados, que obrigam os responsáveis pelas organizações a serem ágeis na sua atuação.

Deste modo, as organizações devem adotar uma atitude pró-ativa, nomeadamente, desenvolvendo competências para compreender o contexto onde estão inseridas, a fim de prever e antecipar eventos e de agir em tempo útil (Marques, 1997).

Este cenário, caracterizado por dúvidas e incertezas, requer, naturalmente, maior atenção e rigor por parte dos responsáveis pelas organizações, criando-lhes um desafio maior no exercício das suas funções, na medida em que são confrontados constantemente com novas realidades que conduzem a frequentes alterações de estratégias e tomada de decisões.

Teixeira (2013: 99) refere que

[o] processo de tomada de decisões consiste precisamente em gerar e avaliar alternativas, cuja escolha conduza a um curso de acção [sic]. [Assim sendo, a] [...] tomada de decisões é uma constante no dia-a-dia dos gestores, os quais são avaliados fundamentalmente pelos resultados dessas mesmas decisões.

Tendo em conta a importância da tomada de decisões, torna-se relevante mencionar que (ibid.: 102)

[a] generalidade das decisões tem sempre um certo grau, maior ou menor, de incerteza, pois envolvem acontecimentos futuros cuja previsibilidade assume sempre algum grau de dificuldade. Pode dizer-se que, de modo geral, as decisões tomadas por qualquer gestor se situam sempre num ponto de um intervalo contínuo entre a certeza e a incerteza.

Perante esta realidade, os responsáveis pelas organizações devem estar atentos ao meio ambiente, avaliar a sua situação interna, bem como identificar alternativas estratégicas e objetivos estratégicos com a finalidade de pelo menos sustentar a sua posição competitiva no mercado (Marques, 1997).

Sendo a incerteza em relação ao futuro uma dificuldade no processo de decisão, Teixeira (2006: 62) refere que «[...] esta pode ser reduzida com um bom modelo de decisão baseado em informações fidedignas e oportunas, recolhidas pela auditoria interna quase diariamente [...] para alimentar o modelo de decisão do gestor para que ele tome as decisões mais acertadas».

Esta ideia é corroborada por Fonseca (2016: 30) ao defender que sendo uma ferramenta de auxílio ao auditor, possibilitando avaliar eventos significativos, em tempo real, com base em processos automatizados e sequenciais, a «[...] auditoria contínua é fundamental no desenvolvimento de uma auditoria interna, uma vez que promove a eficiência e transparência dos procedimentos e práticas do trabalho de auditoria».

Importa, assim, sublinhar a relevância que as informações assumem no processo de tomada de decisão e, a este respeito, Rodrigues (2013: 38) advoga que a informação «[...] deve ser clara, coesa, fidedigna e tempestiva, e partir de uma fonte detentora de segurança e veracidade, pois só assim a informação estará revestida de credibilidade, e só assim permitirá que os gestores tomem as decisões mais acertadas para a organização».

Teixeira (2006: 60) acrescenta que

[...] a qualidade da informação está directamente [sic] associada a boas decisões [,] [...] sejam elas mais simples ou complicadas, as decisões podem afectar [sic] o resultado de uma situação tanto positiva quanto negativamente, no caso de informações impróprias e inoportunas transmitidas ao gestor.

A mesma autora (ibid.: 63) defende também que

[...] os auditores internos devem conhecer o modelo de gestão adoptado [sic] pela administração da empresa, levando ao gestor as informações que mais se aproximam

do objectivo [sic] pretendido, para que com estas informações a tomada de decisão seja a que [...] [possibilite obter] maiores resultados para a empresa.

Pinheiro (2014: 39-40) partilha desta ideia, referindo que

[a] evolução das estruturas empresariais, os conceitos associados aos riscos negativos e a responsabilidade das administrações/gestão de topo implica que a Auditoria Interna vise, no seu desempenho, fornecer valor accionista [sic] [, ou seja] [...], a empresa existe para ganhar dinheiro e os Auditores internos devem perceber, interiorizar estes conceitos e acompanhar a dinâmica empresarial, que passa, essencialmente, pela gestão adequada do relacionamento com os clientes.

De acordo com Rodrigues (2013: 39), os auditores internos encontram-se numa posição que lhes permite «[...] ajudar as organizações a eliminar desperdícios, simplificar tarefas, reduzir custos, avaliar planos e participar de forma significativa no desenvolvimento de estratégias, de modo a contribuir para [a] optimização [sic] dos resultados da organização».

Assim, no que concerne à influência que a auditoria interna pode ter na tomada de decisão, é de salientar que esta pode assumir um papel relevante, reduzindo os riscos inerentes à tomada de decisões, podendo ser considerada como uma importante função ao serviço da gestão, fornecendo informações, recomendações e sugestões úteis para a tomada de decisão.

#### **2.4.2 A auditoria interna e a gestão eficaz**

As organizações para competirem e melhorarem a sua posição competitiva necessitam de estar atentas às novas tendências, valores e culturas, bem como ter a flexibilidade necessária para inovar e responder às novas exigências do mercado, procurando explorar as oportunidades que vão surgindo.

Começando pelo conceito de “gestão”, Teixeira (2013: 5) afirma que, numa ótica genérica e abrangente e assumindo o pressuposto de que várias pessoas estão envolvidas para em conjunto alcançarem objetivos comuns, a “gestão” pode ser entendida «[...] como o processo de se conseguir obter resultados (bens ou serviços) com o esforço dos outros».

O mesmo autor (ibid.: 5) defende que «[...] cada vez mais se reconhece que o factor [sic] mais significativo na determinação do desempenho e do sucesso de qualquer organização é a qualidade da sua gestão».

As organizações devem, portanto, ser geridas com eficácia de modo a gerarem valor e a alcançar os seus objetivos.

Importa, assim, realçar que, segundo o Manual de Auditoria e de Procedimentos do Tribunal de Contas (1999: 132), a “eficácia” «[...] avalia o grau de realização dos objectivos [sic] e a relação entre os objectivos [sic] fixados e os resultados obtidos».

Na perspectiva de Rodrigues (2013: 39), «[...] não são as características pessoais que tornam os gestores mais ou menos eficazes. O que determina a sua eficácia são as suas acções [sic] e as suas aptidões para as ferramentas de gestão».

No ponto anterior foi dada ênfase à importância da tomada de decisões. Deste modo e, tendo em conta o conceito de eficácia, o alcance dos objetivos traçados relaciona-se com a capacidade de tomar decisões com eficácia e, para tal, os decisores devem ter em atenção os prós e os contras, bem como estarem dotados de informações úteis para decidir com mais conhecimento.

De acordo com Barreiro (2009: 9) «[o] bom gestor sabe de fonte limpa, que a Auditoria Interna pode e deve ser sempre um dos seus braços».

Barreiro (2011: 15) defende ainda, de forma mais vincada, a importância da auditoria interna para a gestão afirmando que

[n]ão é admissível que, nos dias de hoje ainda haja alguém que se disponha aceitar a responsabilidade de gerir organizações empresariais ou instituições sem que possua um mínimo de conhecimentos e sensibilidade para adopção [sic] de um instrumento privilegiado de auxílio à gestão – a auditoria interna.

Perante este cenário, Geada (2012: 11) refere que

[a] crise tem vindo a demonstrar a necessidade de um maior escrutínio das decisões económicas e de gestão, com maior robustez no seu suporte, de uma melhor supervisão dos mercados e de uma disciplina e transparência reforçada o que só poderá ser entendido como um reforço efetivo no papel a ser atribuído à Auditoria e à Auditoria Interna em especial.

Posto isto, a auditoria interna pode assumir um papel relevante no apoio à gestão, e neste âmbito, Morais e Martins (2013: 14) advogam que

[o]s auditores internos estão, hoje, numa situação única para ajudar as entidades a eliminar desperdícios, simplificar tarefas e reduzir custos. Para além dos tradicionais objetivos empresariais de otimização de lucros e de resposta às necessidades dos mercados em que se inserem, num mundo em constante mutação, as entidades deparam-se com novas situações, que conduzem a uma forte motivação, relativamente a preocupações com a eficácia e eficiência dos recursos, ecoeficiência, reputação, ética e social. [...] [Assim,] a Auditoria Interna constitui uma função de apoio à gestão.

Por sua vez, Pinheiro (2015: 11) alude à importância que a auditoria interna deve ter nas organizações, destacando que o papel desta «[...] visa apoiar a gestão de topo e os gestores operacionais, a identificar os riscos negativos das actividades [sic] [...] e contribuir [...] com propostas de acções [sic] correctivas [sic], numa lógica de criação de valor».

Porém, Teixeira (2006: 71) realça que «[...] as actividades [...] de auditoria interna deverão ser planeadas, programadas e desenvolvidas tendo em conta as preocupações e prioridades da gestão e em consonância com os objectivos [sic], estratégias e políticas globais [...] [implementadas], contribuindo para uma gestão eficaz».

De acordo com Marques (1997: 204), no desempenho da função de apoio à gestão, a auditoria interna

[...] pode ter um papel importante [...] [no] processo de mudança, designadamente pelos contributos que também ela pode dar para o aperfeiçoamento e modernização sistemática da organização e do funcionamento das unidades económicas e, assim contribuir para a melhoria da sua posição competitiva.

Deste modo, ao fornecer informações, análises, recomendações e sugestões que são úteis e oportunas para a tomada de decisões, possibilitando mitigar riscos e promover um controlo mais eficaz, a auditoria interna pode assumir um papel relevante no contributo para uma gestão eficaz. No entanto, é de ressaltar que as actividades de auditoria interna devem estar alinhadas com as prioridades da gestão.

### **3 Hipóteses de Investigação e Metodologia**

Este capítulo destina-se a apresentar os objetivos do estudo, as hipóteses de investigação e as linhas metodológicas que serão desenvolvidas no âmbito deste trabalho, nomeadamente, quanto à caracterização do estudo, definição da população e amostra, definição do instrumento de recolha de dados e técnicas de análises de dados.

#### **3.1 Objetivos do estudo e hipóteses de investigação**

O presente trabalho tem como finalidade responder à questão “Qual o contributo da auditoria interna para a gestão das organizações?”, procurando, também, complementar os estudos de Teixeira (2006) e Rodrigues (2013).

Deste modo, pretende-se aferir a perceção dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna e dos órgãos de gestão relativamente ao contributo da auditoria interna para a gestão das organizações, e para tal, foram definidos os seguintes objetivos específicos, nos quais se cingiu a abordagem empírica deste trabalho:

1. Avaliar o envolvimento da organização na auditoria interna;
2. Avaliar os recursos ao dispor da auditoria interna;
3. Avaliar a existência da interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão;
4. Avaliar a qualificação da equipa de auditoria interna;
5. Avaliar a independência da auditoria interna;
6. Avaliar o contributo da atividade de auditoria interna para a gestão;
7. Identificar fatores que influenciam o contributo da atividade de auditoria interna para a gestão.

Em relação a este último objetivo, são definidas cinco hipóteses de investigação, que são essenciais para justificar e orientar o estudo, sendo referido por Carvalho (2002: 108) que a hipótese «[...] formula a solução provisória para o problema, na base de um enunciado geral de relação entre as variáveis ou premissas (factos e opiniões) com coerência externa (compatível com o conhecimento científico) e com coerência interna (consistência lógica)».

Freixo (2012: 193) realça que uma hipótese «[...] deve ser verificável [...] [contendo] variáveis que sejam observáveis, mensuráveis e que possam ser analisadas estatisticamente [...]».

Tendo em atenção que as hipóteses contêm variáveis, Silvestre (2007: 15) menciona que «[u]ma variável representa então os possíveis valores ou medidas da característica».

Deste modo, neste estudo pretende-se testar algumas hipóteses de investigação na perspetiva dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna (H1, H2, H3 e H4) e na perspetiva dos órgãos de gestão (H1, H3 e H5).

- **Hipótese 1**

A implementação do departamento de auditoria interna deve surgir da vontade da direção da organização (Pinheiro, 2014). Esta ideia é, também, defendida por Barreiro (2009) que considera a auditoria interna como um instrumento essencial no auxílio à gestão. Todavia, nos primeiros anos após a implementação de um departamento de auditoria interna, a rendibilidade do seu serviço não é imediata, tendo em conta que esta fase inicial é caracterizada pela sua vulnerabilidade (Marçal e Marques, 2011).

O órgão de gestão deve, portanto, compreender completamente a função e os benefícios que podem ser proporcionados pela auditoria interna à organização, bem como preparar os responsáveis das diversas áreas de responsabilidade para a aceitação da implementação de um departamento de auditoria interna, uma vez que, as atividades inerentes à auditoria interna são amplas e abrangem toda a organização na globalidade das suas operações e níveis de autoridade (Morais e Martins, 2013).

A carta de auditoria interna é outro aspeto relevante, na medida em que é fundamental que exista um documento formal que estabeleça a posição da auditoria interna dentro da organização, e defina questões como a natureza da auditoria interna, os objetivos da auditoria, o âmbito do trabalho de auditoria, as responsabilidades e autoridade da auditoria e a independência da mesma (Pickett, 2007).

Deste modo, foi definida a primeira hipótese de investigação:

H1: O envolvimento da organização na atividade de auditoria interna influencia o contributo desta para a gestão da organização, isto é, quanto maior é o envolvimento, maior tende a ser o contributo.

- **Hipótese 2**

A dispersão geográfica e o aumento da complexidade organizacional são aspetos que podem aportar uma maior necessidade de meios ao dispor do departamento de auditoria interna (Marçal e Marques, 2011).

Marques (1997) defende que fatores como: o setor de atividade da organização, o estilo de gestão e cultura, os objetivos, atribuições e dimensão do departamento de auditoria influenciam o funcionamento e estrutura de um departamento de auditoria interna.

Neste âmbito, os meios materiais são essenciais para que a equipa de auditoria possa desenvolver o seu trabalho e os meios humanos devem ser proporcionais às necessidades da auditoria interna, dando condições para esta poder cumprir o seu programa anual de tarefas a realizar (Morais e Martins, 2013).

Surge desta forma a segunda hipótese de investigação:

H2: Os recursos ao dispor da atividade de auditoria interna influenciam o contributo desta para a gestão da organização, ou seja, quanto mais adequados forem os recursos disponíveis, maior tende a ser o contributo.

- **Hipótese 3**

A atividade de auditoria interna deve ser desenvolvida de forma independente, com base na avaliação do risco, observando o cumprimento e eficácia dos controlos internos, bem como dos processos de *Governance* e, o responsável pelo departamento de auditoria interna deve fazer a “ponte” com o órgão a quem este reporta, competindo ao órgão de gestão aprovar e manter em funcionamento o sistema de controlo interno da organização, bem como assegurar o seu acompanhamento (Marçal e Marques, 2011).

Ao observar-se as normas internacionais do IIA (2016) é possível verificar que compete ao responsável pelo departamento de auditoria interna confirmar junto do conselho, pelo menos anualmente, a independência da atividade de auditoria interna, debater com a administração e com o conselho sobre a definição de auditoria interna, comunicar aos órgãos competentes para revisão e aprovação, quer do planeamento da atividade de auditoria interna, quer dos respetivos recursos necessários, advertindo para o impacto resultante da falta de meios, reportar aos órgãos competentes quanto ao propósito, autoridade e responsabilidade da atividade de auditoria interna, bem como relativamente ao desempenho face ao seu planeamento, cabendo ao conselho aprovar o planeamento.

Assim, definiu-se a terceira hipótese de investigação:

H3: A interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão influencia o contributo desta para a gestão da organização, isto é, quanto maior for a interação, maior tende a ser o contributo.

- **Hipótese 4**

A criação de um manual de auditoria permite definir o modo de realizar as ações de auditoria que competem aos auditores internos, estabelecer um conjunto de princípios orientadores, definir metodologias de elaboração e apresentação de relatórios da execução das ações, bem como recolher a opinião dos auditados (Pinheiro, 2014).

É defendido por Moeller (2009), que o departamento de auditoria interna pode ser dividido em três grupos de especialistas de modo a alcançar maior eficácia, uma vez que estes assumem a responsabilidade por uma área em que têm experiência. Assim, os grupos de especialistas decompõem-se em: especialistas de tecnologias de informação, especialistas em auditoria financeira e especialistas puramente operacionais.

Sendo a atividade de auditoria interna, por natureza, exigente, é mencionado na *Administrative Directive Number 4* do IIA que, para que o auditor interno possa desempenhar de forma ativa funções de auditoria interna como CIA, tem que realizar quarenta horas de formação anual reconhecida pelo IIA.

O auditor interno deve, portanto, dispor de um vasto leque de conhecimentos, tais como: normas de auditoria, contabilidade, economia, tecnologias de informação, técnicas de comunicação, gestão do risco, controlo interno, bem como possuir conhecimentos acerca do funcionamento da entidade onde está a realizar as suas funções (Morais e Martins, 2013).

Neste sentido, definiu-se a quarta hipótese de investigação:

H4: A qualificação da equipa de auditoria interna influencia o contributo desta para a gestão da organização, ou seja, quanto maior for a qualificação, maior é o contributo.

- **Hipótese 5**

A independência é um requisito essencial para que os auditores internos possam realizar o seu trabalho de forma adequada e apropriada e, o departamento de auditoria interna deve ter um enquadramento na organização que possibilite aos auditores realizarem as suas funções com objetividade e independência (Pinheiro, 2014).

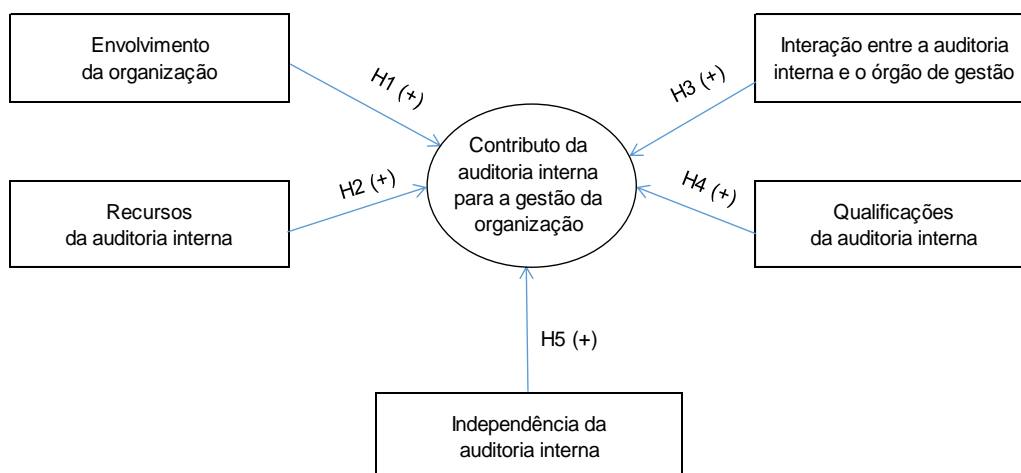
O departamento de auditoria interna deve, assim, depender de um órgão com autoridade suficiente, de modo a que não existam limitações no alcance da atividade de auditoria interna e que seja fomentada a implementação das recomendações sugeridas por esta atividade (Morais e Martins, 2013).

Neste âmbito, a auditoria interna deve reportar ao órgão de gestão e, caso haja uma Comissão de Auditoria, deverá depender hierarquicamente desta, uma vez que esta dependência hierárquica possibilita reforçar a independência da auditoria interna face a outros níveis de gestão, para que a atividade de auditoria interna seja desenvolvida sem qualquer tipo de limitações (Marques, 1997).

Por conseguinte, definiu-se a última hipótese de investigação:

H5: A independência da auditoria interna influencia o contributo da mesma para a gestão da organização, ou seja, quanto maior for a independência, maior é o contributo.

Assim, na Figura 3.1 pode observar-se o modelo conceptual com definição das hipóteses de investigação.



**Figura 3.1** Modelo conceptual com definição das hipóteses de investigação

Posto isto, torna-se relevante salientar que todas estas hipóteses formuladas relacionam a variável dependente com as variáveis independentes.

No que concerne à variável dependente, Freixo (2012: 204) indica que esta «[...] é a variável cujos valores são em princípio o resultado de variações de uma ou mais variáveis independentes e respetivas condições, ou seja, resposta que reflete os efeitos da variável independente manipulada». Neste trabalho a variável dependente é “o contributo da auditoria interna para a gestão da organização”.

Relativamente às variáveis independentes, Sarmiento (2013: 74) sublinha que «[s]ão aquelas variáveis que explicam a variável dependente, cujos efeitos se pretende[m] medir».

Assim sendo, no presente trabalho foram consideradas as seguintes variáveis independentes:

- ✓ Envolvimento da organização na atividade de auditoria interna na perspetiva dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna;
- ✓ Envolvimento da organização na atividade de auditoria interna na perspetiva dos órgãos de gestão;
- ✓ Recursos ao dispor da atividade de auditoria interna;
- ✓ Interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão na perspetiva dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna;
- ✓ Interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão na perspetiva dos órgãos de gestão;
- ✓ Qualificação da equipa de auditoria interna;
- ✓ Independência da auditoria interna.

## **3.2 Metodologia**

De forma sucinta, Sarmiento (2013: 4) define metodologia «[...] como sendo um processo ou método para atingir um fim [, enquanto que, a metodologia científica] [...] significa o estudo do método aplicado à ciência».

Neste contexto, Azevedo (2011: 22) advoga que a descrição da metodologia utilizada «[...] destina-se a dar informação sobre os instrumentos utilizados e a relatar a maneira como os dados foram coligidos».

Por sua vez, Freixo (2012: 205) refere que «[a] fase metodológica inclui todos os elementos que ajudam a conferir à investigação um caminho ou direção». A fase metodológica envolve, portanto, a tomada de um conjunto de decisões no que respeita ao método e técnicas de recolha e análise de dados.

De forma mais detalhada, Freixo (ibid.: 209) defende que nesta fase

[...] o investigador determina o método e procedimentos que utilizará para obter respostas às questões de investigação colocadas e confirmar ou infirmar as hipóteses formuladas. É necessário escolher um método ou procedimento apropriado segundo se trate de explorar, de descrever um fenómeno, de examinar associações e diferenças ou de verificar hipóteses. Nesta fase, igualmente, o investigador define a população e escolhe os instrumentos mais apropriados para efetuar a colheita dos dados, assegurando-se da fiabilidade dos instrumentos para o efeito.

Sendo todas estas decisões metodológicas essenciais para garantir a fiabilidade e a qualidade dos resultados apresentados (ibid.).

Assim, com o propósito de responder à pergunta de partida e, tendo presente os objetivos do estudo, após terem sido formuladas as hipóteses de investigação e definidas as variáveis, segue-se, de forma detalhada, a caracterização do estudo, definição da população e amostra, definição do instrumento de recolha de dados, bem como a seleção das técnicas de análises de dados.

### **3.2.1 Caracterização do estudo**

No que concerne às características deste estudo, entende-se que relativamente:

- ao objetivo geral, enquadra-se no âmbito dos estudos exploratórios que, segundo Vilelas (2009: 119) visam «[...] proporcionar uma maior familiaridade com o problema, no sentido de torná-lo explícito ou de facilitar a formulação de hipóteses». O mesmo vai também ao encontro dos estudos descritivos, que é explicado por Freixo (2012: 118), ao salientar que o método descritivo procura «[...]

fornecer uma caracterização precisa das variáveis envolvidas num fenómeno ou acontecimento». Neste sentido, Vilelas (2009: 120) reforça esta ideia defendendo que «[o]s estudos descritivos procuram conhecer as características de determinada população/fenómeno, ou estabelecer relações entre variáveis»;

- ao modo de abordagem, insere-se no domínio dos estudos quantitativos que, de acordo com Vilelas (ibid.: 103) visam «[...] a apresentação e a manipulação numérica de observações com vista à descrição e à explicação do fenómeno sobre o qual recaem as observações»;
- aos procedimentos técnicos, trata-se de um estudo transversal, sendo referido pelo mesmo autor (ibid.: 136) que «[...] são estudos efectuados [sic] numa população para medir a prevalência de uma exposição a um determinado estímulo e/ou resultado num ponto específico do tempo».

Posto isto, este estudo teve por base as “500 Maiores e Melhores Empresas” a atuarem em Portugal no ano 2014, de acordo com a edição especial da revista Exame publicada em 2015, por entendermos que, em termos gerais, as organizações de maior dimensão apresentam uma estrutura organizacional maior e mais complexa, com maior especialização de funções e, assim, apresentam condições mais favoráveis para a realização deste trabalho.

Note-se que se trata de uma revista prestigiada, cuja metodologia adotada na seleção das empresas teve por base indicadores e rácios como (2015: 108): «[...] crescimento de vendas, crescimento dos resultados líquidos, rentabilidade do ativo, rentabilidade do capital próprio, rentabilidade das vendas aferida pelos resultados operacionais, valor acrescentado bruto por vendas, solvabilidade e liquidez geral».

É defendido pela revista Exame (ibid. 108) que estes indicadores analisados em simultâneo possibilitam «[...] avaliar o contributo das empresas para a economia, verificar o seu dinamismo, medir a sua rentabilidade e compreender o equilíbrio financeiro, que são condições necessárias para garantir o futuro, a perenidade da empresa e a sustentabilidade do negócio».

Parece-nos, portanto, que o leque de organizações que figuram na lista das “500 Maiores e Melhores Empresas” a atuarem em Portugal no ano 2014, de acordo com a edição especial da revista Exame publicada em 2015, assume uma gestão que lhes permite competir e melhorar a posição competitiva, procurando tirar proveito das oportunidades que vão surgindo e, assim, alcançarem os objetivos traçados.

### 3.2.2 Definição da população e amostra

Após terem sido formuladas as hipóteses, definiu-se a população junto da qual foram recolhidos os dados.

De acordo com Freixo (2012: 214) «[...] uma **população** é uma coleção de **elementos** que partilham características comuns e é delimitada por critérios de seleção destes elementos».

Como já foi mencionado, a fim de se proceder à seleção das organizações que deveriam ser consideradas neste trabalho, teve-se por base as “500 Maiores e Melhores Empresas” a atuarem em Portugal no ano 2014, de acordo com a edição especial da revista Exame publicada em 2015, por entendermos serem as organizações que apresentam condições mais favoráveis para a realização deste estudo tendo em consideração as razões explicadas anteriormente.

Todavia, de modo a favorecer ainda mais as condições para a realização deste trabalho, dessas 500 organizações foram selecionadas as 200 (ver Apêndice A) que apresentaram maior “número de colaboradores”, na medida em que consideramos que este critério potencia a necessidade da existência de um departamento de auditoria interna.

De entre as 200 organizações selecionadas (população do estudo) obtiveram-se 25 respostas aos questionários endereçados aos órgãos de gestão e 29 relativamente aos responsáveis pelo departamento de auditoria interna, os quais constituíram a amostra do estudo.

Relativamente à amostra, Silvestre (2007: 6) define que esta é «[...] um subconjunto ou uma parte da população».

Os questionários foram endereçados aos órgãos de gestão e responsáveis pelo departamento de auditoria interna, na medida em que face ao tema em análise, e a tudo aquilo que já foi exposto no enquadramento teórico, estes parecem ser aqueles que estão melhor posicionados para dar o seu contributo a este estudo.

### 3.2.3 Definição do instrumento de recolha de dados

Nesta etapa é fundamental escolher o instrumento de recolha de dados mais adequado ao objetivo do estudo.

Segundo Sarmiento (2013: 105), independentemente do «[...] instrumento de medida é fundamental que esteja calibrado, ajustado, focado e adequado ao que se pretende medir, de modo a que as medições não tenham erros, isto é, tenham acurácia e sejam fidedignas».

Freixo (2012: 225) afirma que o questionário é

[...] um instrumento de colheita de dados que necessita das respostas escritas por parte dos sujeitos, sendo constituído por um conjunto de enunciados ou de questões que permitem avaliar as atitudes, e opiniões dos sujeitos ou colher qualquer outra informação junto desses mesmos sujeitos.

Relativamente à forma como as questões podem ser incluídas nos questionários tanto podem ser questões fechadas, como questões abertas (ibid.).

Neste contexto, é de realçar que o questionário apresenta algumas vantagens, como o facto de possibilitar chegar rapidamente a um elevado número de pessoas residentes em diferentes áreas geográficas, sem grandes custos, e conter questões com as mesmas hipóteses de resposta permitindo efetuar comparações, garantindo o anonimato dos participantes, de modo a que estes possam responder de forma livre.

Assim, neste trabalho optou-se pelo questionário como instrumento de recolha de dados, por entendermos ser o mais adequado na recolha da informação necessária para o estudo realizado.

Desta forma, foram elaborados dois questionários, um endereçado ao órgão de gestão que contém 18 questões (ver Apêndice B) e outro dirigido ao responsável pelo departamento de auditoria interna da mesma organização que inclui 17 questões (ver Apêndice C).

Com o propósito de se poder comparar as respostas de cada um dos grupos entre si, estes questionários apenas incluíram questões de resposta fechada, procurando que os mesmos fossem breves, objetivos e apelativos à participação dos inquiridos.

De acordo com Sarmiento (2013: 106) «[n]as **questões fechadas** as hipóteses de respostas são pré-estabelecidas. O inquirido assinala a sua opinião, mediante as várias opções que lhe são apresentadas, não emitindo parecer».

A correspondência entre objetivos, perguntas do questionário e hipóteses de investigação é apresentada na Tabela 3.1, para os responsáveis pelo departamento de auditoria interna, e na Tabela 3.2, para os órgãos de gestão.

As hipóteses H1 e H3 compreendem os dois grupos alvo do estudo, na medida em que no primeiro caso, está relacionada com o “envolvimento”, que nesta circunstância tem a ver com a participação ativa da organização na atividade de auditoria interna e, no segundo caso, prende-se com a “interação” que, neste âmbito, está associado ao contacto entre o órgão de gestão e a atividade de auditoria interna pelo que, para o estudo em análise é relevante ter a perspetiva dos dois grupos.

Quanto às hipóteses H2 e H4, uma vez que relativamente à primeira se trata de uma avaliação da disponibilidade de recursos existentes e, a segunda, de uma avaliação da qualificação da equipa de auditoria interna, para este estudo torna-se pertinente a participação dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna, pela posição que estes ocupam.

Já no que respeita à hipótese H5, dado que se trata da “independência”, para a realização deste estudo é apropriada a participação dos órgãos de gestão, de forma a avaliar a independência concedida à atividade de auditoria interna.

É de realçar que se recorreu à escala de tipo *Likert* (de cinco pontos), sempre que foi solicitado aos inquiridos para avaliarem a sua concordância ou satisfação que, segundo Freixo (2012: 241) é uma escala de medida «[...] que permite a um sujeito exprimir em que medida está de acordo ou em desacordo com cada um dos enunciados propostos e onde a pontuação total faculta uma indicação da atitude ou opinião do sujeito».

**Tabela 3.1** Relação entre objetivos, perguntas do questionário e hipóteses em análise na perspetiva do responsável pelo departamento de auditoria interna

Objetivos	Hipóteses	Perguntas do questionário
<b>O1</b> – Avaliar o envolvimento da organização na auditoria interna.	<b>H1</b> – O envolvimento da organização na atividade de auditoria interna influencia o contributo desta para a gestão da organização.	<b>Q1</b> - Considera que o órgão de gestão compreende completamente a atividade de auditoria interna? <b>Q2</b> - Considera que os objetivos da atividade de auditoria interna são adequadamente comunicados aos outros departamentos que compõem a organização? <b>Q3</b> - Existe algum documento formalmente aprovado ou estatuto (Carta de Auditoria) que regule o funcionamento da atividade de auditoria interna na organização?
<b>O2</b> – Avaliar os recursos ao dispor da auditoria interna.	<b>H2</b> – Os recursos ao dispor da atividade de auditoria interna influenciam o contributo da mesma para a gestão da organização.	<b>Q4a</b> - Para o desempenho das funções da atividade de auditoria interna, esta dispõe adequadamente de recursos humanos? <b>Q4b</b> - Para o desempenho das funções da atividade de auditoria interna, esta dispõe adequadamente de recursos materiais / tecnológicos? <b>Q4c</b> - Para o desempenho das funções da atividade de auditoria interna, esta dispõe adequadamente de recursos financeiros?
<b>O3</b> – Avaliar a existência da interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão.	<b>H3</b> – A interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão influencia o contributo desta para a gestão da organização.	<b>Q6</b> - Com que frequência a atividade de auditoria interna informa o órgão de quem depende hierarquicamente, acerca da execução do Plano Anual de auditoria interna? <b>Q7</b> - Alguma vez o órgão de gestão limitou ou restringiu o alcance do trabalho de auditoria interna? <b>Q8</b> - Grau de independência concedido à auditoria interna na execução das suas funções?
<b>O4</b> – Avaliar a qualificação da equipa de auditoria interna.	<b>H4</b> – A qualificação da equipa de auditoria interna influencia o contributo desta para a gestão da organização.	<b>Q5</b> - A atividade de auditoria interna possui um manual que contenha as normas e procedimentos aplicáveis à execução dos seus trabalhos? <b>Q15</b> - A atividade de auditoria interna dispõe de um programa adequado de formação para os auditores internos? <b>Q16</b> - Qual o número de horas que cada auditor interno, em média, dedica a ações de formação anualmente? <b>Q17</b> - Considera que a atividade de auditoria interna possui uma equipa com conhecimentos suficientes para desenvolver as funções pelas quais é responsável?
<b>O6</b> - Avaliar o contributo da atividade de auditoria interna para a gestão.	-	<b>Q9</b> - Qual é o papel da atividade de auditoria interna na identificação e avaliação dos riscos nas áreas que a organização opera? <b>Q10</b> - O grau de desempenho da atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno? <b>Q12</b> - Considera que as informações relatadas pela atividade de auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão do órgão de gestão?
<b>O7</b> - Identificar fatores que influenciam o contributo da atividade de auditoria interna para a gestão.	<b>H1, H2, H3 e H4</b>	<b>Todas as acima associadas a estas hipóteses</b>

Note-se que, relativamente às questões Q11, Q13 e Q14, as mesmas não foram incluídas na Tabela 3.1, em virtude de uma reformulação procedida no modelo conceptual.

**Tabela 3.2** Relação entre objetivos, perguntas do questionário e hipóteses em análise na perspetiva do órgão de gestão

Objetivos	Hipóteses	Perguntas do questionário
<b>O1</b> – Avaliar o envolvimento da organização na auditoria interna.	<b>H1</b> – O envolvimento da organização na atividade de auditoria interna influencia o contributo desta para a gestão da organização.	<b>Q2</b> - Há quanto tempo foi implementada a atividade de auditoria interna? <b>Q5</b> - O órgão de gestão esteve envolvido na implementação da atividade de auditoria interna? <b>Q8</b> - O âmbito da atividade de auditoria interna abrange todas as áreas da organização? <b>Q10</b> - Existe algum documento formalmente aprovado ou estatuto (Carta de Auditoria) que regule o funcionamento da atividade de auditoria interna na organização? <b>Q13</b> - Considera que os objetivos de auditoria interna são adequadamente comunicados aos outros departamentos que compõem a organização?
<b>O3</b> – Avaliar a existência da interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão.	<b>H3</b> – A interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão influencia o contributo desta para a gestão da organização.	<b>Q6</b> - O órgão de gestão aprovou o Plano Anual da atividade de auditoria interna? <b>Q7</b> - O órgão de gestão acompanha a execução do Plano Anual da atividade de auditoria interna? <b>Q14a</b> - A organização tem procedimentos de controlo interno que assegurem a eficácia e a eficiência das operações? <b>Q14b</b> - A organização tem procedimentos de controlo interno que assegurem a conformidade legal e regulamentar? <b>Q14c</b> - A organização tem procedimentos de controlo interno que assegurem a fiabilidade do relato financeiro?
<b>O5</b> – Avaliar a independência da auditoria interna.	<b>H5</b> – A independência da auditoria interna influencia o contributo desta para a gestão da organização.	<b>Q3</b> - Número de auditores que integram o departamento de auditoria interna? <b>Q4</b> - Qual é a dependência hierárquica da auditoria interna? <b>Q12</b> - Qual é o grau de independência concedido à atividade de auditoria interna na execução das suas funções?
<b>O6</b> - Avaliar o contributo da atividade de auditoria interna para a gestão.	-	<b>Q9a</b> - Qual é a avaliação que faz sobre o contributo da atividade de auditoria interna em identificar e gerir os riscos de negócio? <b>Q9b</b> - Qual é a avaliação que faz sobre o contributo da atividade de auditoria interna em garantir maior eficácia dos controlos internos? <b>Q9c</b> - Qual é a avaliação que faz sobre o contributo da atividade de auditoria interna em apoiar o órgão gestão na tomada de decisões? <b>Q9d</b> - Qual é a avaliação que faz sobre o contributo da atividade de auditoria interna em acompanhar a implementação das ações corretivas? <b>Q9e</b> - Qual é a avaliação que faz sobre o contributo da atividade de auditoria interna em conferir maior credibilidade na organização? <b>Q11</b> - Como classifica o grau de conhecimento que os auditores internos possuem sobre a organização? <b>Q16</b> - Considera que as informações relatadas pela atividade de auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão do órgão de gestão?
<b>O7</b> - Identificar fatores que influenciam o contributo da atividade de auditoria interna para a gestão.	<b>H1, H3 e H5</b>	<b>Todas as acima associadas a estas hipóteses</b>

Quanto às questões Q17 e Q18, estas não foram incluídas na Tabela 3.2, em consequência de uma reformulação procedida no modelo conceptual. Já em relação às questões Q1 e Q15, embora não estejam incluídas (Tabela 3.2), são referidas no ponto 4.1.2, uma vez que o propósito destas é, apenas, auxiliarem na caracterização de auditoria interna na ótica dos órgãos de gestão.

Os questionários foram enviados via *e-mail* e estiveram disponíveis *on-line* nos seguintes endereços: <https://goo.gl/forms/PbyVVITx93bqjFCt2> para os órgãos de gestão e <https://goo.gl/forms/V6nERQIUduKZGPO2> para os responsáveis pelo departamento de

auditoria interna, durante o período compreendido entre 19 de setembro de 2016 e 10 de outubro de 2016.

### **3.2.4 Técnicas de análise de dados**

Os dados recolhidos foram inseridos numa folha de cálculo para validação da sua qualidade, nomeadamente, no que se refere a erros e às não respostas. Adicionalmente, também se avaliou o grau de variabilidade das respostas, tendo-se identificado em algumas questões igual resposta por todos os inquiridos.

Validados os dados, estes foram importados para o IBM SPSS *Statistics* (v.23) para sua análise. Para o efeito, recorreu-se a técnicas de análise descritiva univariada para caracterizar cada uma das variáveis. Posteriormente e, tendo em consideração que algumas das variáveis independentes do modelo são medidas por diversos itens, contruíram-se índices compósitos, após a avaliação da sua consistência interna, medida pelo *alpha* de *Cronbach*. Em alguns casos, estes índices correspondem à média aritmética das respostas dos inquiridos aos itens e, em outros, à soma de respostas “sim” aos diferentes itens. Para estes índices, foi igualmente realizada uma descrição do seu comportamento.

Para verificar as hipóteses de investigação, recorreu-se a modelos de regressão linear, permitindo, não só avaliar a relação entre cada variável independente e a variável dependente mas, também, qual o impacto da variável independente na variável dependente. No entanto, uma vez que se têm uma pequena amostra, não é possível estimar um único modelo de regressão linear múltipla, já que a literatura aponta para a necessidade de ter um mínimo de 10 casos por cada variável independente incluída no modelo (Laureano, 2013). Por este motivo, foram estimados modelos de regressão linear simples para cada uma das hipóteses de investigação definidas, recorrendo-se aos índices.

Note-se que, de acordo com Laureano (171: 2013), a regressão linear simples «[...] aplica-se quando se têm duas variáveis quantitativas, uma dependente (ou explicada) e outra independente (ou explicativa) e se pretende descrever (através de um modelo linear – a reta de regressão) a relação linear entre elas».

Uma vez que, em alguns casos, os índices relativos às variáveis independentes não apresentaram uma elevada consistência interna, o que pode ter levado a não se encontrarem relações esperadas com os modelos de regressão linear, os resultados são apenas reportados no Apêndice D. Assim, optou-se por avaliar as hipóteses de investigação tendo como variável dependente o índice respeitante ao contributo da

auditoria interna para a gestão e, como variáveis independentes, cada um dos itens que constituem o antecedente do contributo.

Nesta análise recorreu-se a técnicas de estatística descritiva bivariada, designadamente, a tabelas de comparação de medidas descritivas da variável dependente em cada uma das respostas aos itens e, também, a medidas de associação para medir a intensidade da relação entre as duas variáveis (ETA) e, quando a variável independente é qualitativa ordinal (e não nominal como no caso do ETA), também o sentido da relação (coeficiente de correlação ordinal de *Spearman*).

De acordo com o mesmo autor (208: 2013), «[é] usual classificar-se a intensidade da relação segundo a escala: 0 a 0,2 relação muito fraca; 0,2 a 0,4 relação fraca; 0,4 a 0,7 relação moderada; 0,7 a 0,9 relação forte; 0,9 a 1 relação muito forte».

Destaque-se também que, no caso da medida de associação ETA (relação de dependência), “0” significa “ausência de relação”, enquanto que “1” indica “relação perfeita”. Já no caso da medida de associação de Ró de *Spearman* (correlação ordinal), “-1” representa “relação perfeita negativa”; “0” indica “ausência de relação” e, por sua vez “1” significa “relação perfeita positiva” (ibid.).

Por fim, para estas análises foi apresentado o valor do coeficiente  $ETA^2$ , que indica a proporção (ou percentagem, quando multiplicado por 100) da variação da variável dependente (o contributo para a gestão) que é explicada pela variável independente.

## 4 Resultados e sua discussão

No presente capítulo, tendo por base a informação recolhida, pretende-se dar a conhecer os resultados.

Assim, o mesmo inicia-se com a caracterização de auditoria interna na perspetiva dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna e na perspetiva dos órgãos de gestão. De seguida, são testadas as hipóteses formuladas para cada uma das amostras e, por fim procede-se à discussão dos resultados.

### 4.1 Caracterização de auditoria interna

Com base nos dados recolhidos junto de 29 responsáveis pelo departamento de auditoria interna e 25 órgãos de gestão, nesta secção é apresentada a caracterização de auditoria interna na perspetiva dos dois grupos de inquiridos.

#### 4.1.1 Perspetiva dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna

Relativamente ao envolvimento da organização na atividade de auditoria interna, a análise da Tabela 4.1 possibilita aferir que a grande maioria (93,1%) dos respondentes considera que o órgão de gestão compreende completamente a atividade de auditoria interna e que os objetivos desta atividade são adequadamente comunicados aos outros departamentos que compõem a organização (89,66%).

Verifica-se, ainda, que a grande maioria (82,76%) dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna refere que existe um documento formalmente aprovado ou estatuto (carta de auditoria) que regula o funcionamento desta atividade.

**Tabela 4.1** Envolvimento da organização na auditoria interna na ótica do responsável pelo departamento de auditoria interna

		Inquiridos	%	
Q1	Considera que o órgão de gestão compreende completamente a atividade de auditoria interna?	Sim	27	93,10
		Não	2	6,90
		<b>Total</b>	<b>29</b>	<b>100,00</b>
Q2	Considera que os objetivos da atividade de auditoria interna são adequadamente comunicados aos outros departamentos que compõem a organização?	Sim	26	89,66
		Não	3	10,34
		<b>Total</b>	<b>29</b>	<b>100,00</b>
Q3	Existe algum documento formalmente aprovado ou estatuto (Carta de Auditoria) que regule o funcionamento da atividade de auditoria interna na organização?	Sim	24	82,76
		Não	5	17,24
		<b>Total</b>	<b>29</b>	<b>100,00</b>

Tendo em vista obter um indicador do grau de envolvimento no global contaram-se, para cada respondente, o número de respostas “Sim” nas três questões. A Tabela 4.2 evidencia, numa escala de 0 (nenhum envolvimento) a 3 (envolvimento muito forte), que o nível médio de envolvimento é de 2,66 e que 75% dos responsáveis considera o nível máximo de envolvimento (Quartil 1 = 3).

**Tabela 4.2** Grau de envolvimento da organização na atividade de auditoria interna na ótica do responsável pelo departamento de auditoria interna

Inquiridos	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Quartil 1	Mediana	Quartil 3	Máximo
29	2,66	0,72	0,00	3,00	3,00	3,00	3,00

Nota: Alpha de Cronbach = 0,661; Escala de 0 (Nenhum) a 3 (Muito forte).

No que se refere à avaliação dos recursos ao dispor da atividade de auditoria interna, com base na Tabela 4.3, constata-se que a maioria dos respondentes (68,97%) considera que os recursos humanos disponíveis são adequados para o desempenho das funções da atividade de auditoria interna, verificando-se um maior consenso (86,21%) no que respeita aos recursos materiais / tecnológicos.

Já no que concerne aos recursos financeiros, é possível aferir que 82,76% dos responsáveis pelo departamento concorda que a atividade de auditoria interna dispõe dos recursos apropriados.

**Tabela 4.3** Recursos ao dispor da auditoria interna

		Inquiridos	%
Q4a	A auditoria interna dispõe adequadamente de recursos humanos:	Sim	20 68,97
		Não	9 31,03
	<b>Total</b>	<b>29</b>	<b>100,00</b>
Q4b	A auditoria interna dispõe adequadamente de recursos materiais / tecnológicos:	Sim	25 86,21
		Não	4 13,79
	<b>Total</b>	<b>29</b>	<b>100,00</b>
Q4c	A auditoria interna dispõe adequadamente de recursos financeiros:	Sim	24 82,76
		Não	5 17,24
	<b>Total</b>	<b>29</b>	<b>100,00</b>

A fim de obter um indicador do nível de recursos no global contaram-se, para cada respondente, o número de respostas “Sim” nas três questões relativas aos recursos. A Tabela 4.4 evidencia, numa escala de 0 (disponibilidade de recursos muito fraca) a 3 (disponibilidade de recursos muito forte), que o nível médio de recursos é de 2,38 e que metade dos responsáveis considera o nível máximo de recursos (Mediana = 3).

**Tabela 4.4** Nível global de recursos na atividade de auditoria interna

Inquiridos	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Quartil 1	Mediana	Quartil 3	Máximo
29	2,38	0,94	0,00	2,00	3,00	3,00	3,00

Nota: Alpha de Cronbach = 0,690; Escala de 0 (Muito fraco) a 3 (Muito forte).

Um outro aspeto importante no funcionamento da atividade de auditoria interna é a interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão. Na Tabela 4.5 constata-se que a maioria (ligeira) dos responsáveis pelo departamento (51,72%) revela que informa sempre o órgão do qual o departamento de auditoria interna depende hierarquicamente acerca da execução do plano anual de auditoria interna.

Verifica-se, também, que a grande maioria (89,66%) dos respondentes afirma que o órgão de gestão nunca limitou ou restringiu o alcance do trabalho da atividade de auditoria interna e que a grande maioria dos responsáveis pelo departamento (89,66%) considera que o grau de independência concedido a esta atividade é muito ou bastante.

**Tabela 4.5** Interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão na ótica do responsável pelo departamento de auditoria interna

		Inquiridos	%
Q6	Frequência com que a auditoria interna informa o órgão de quem depende hierarquicamente, acerca da execução do Plano Anual de auditoria interna:	Às vezes	2 6,90
		Muitas vezes	12 41,38
		Sempre	15 51,72
		<b>Total</b>	<b>29 100,00</b>
Q7	Alguma vez o órgão de gestão limitou ou restringiu o alcance do trabalho de auditoria interna?	Sim	3 10,34
		Não	26 89,66
		<b>Total</b>	<b>29 100,00</b>
Q8	Grau de independência concedido à auditoria interna na execução das suas funções:	Médio	3 10,34
		Muito	18 62,07
		Bastante	8 27,59
		<b>Total</b>	<b>29 100,00</b>

Para se obter um indicador que possa traduzir o nível global de interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão contaram-se, para cada respondente, o número de respostas “Muitas Vezes” ou “Sempre” na questão 6, de “Sim” na questão 7, e “Muito” ou “Bastante” na questão 8. A Tabela 4.6 evidencia, numa escala de 0 (interação muito fraca) a 3 (interação muito forte), que o nível médio de interação é de 1,93 e que 75% dos responsáveis considera, no mínimo, um nível de interação de 2 (Quartil 1 = 2).

**Tabela 4.6** Nível global de interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão na ótica do responsável pelo departamento de auditoria interna

Inquiridos	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Quartil 1	Mediana	Quartil 3	Máximo
29	1,93	0,37	1,00	2,00	2,00	2,00	3,00

Nota: Escala de 0 (Muito fraco) a 3 (Muito forte).

Quanto às qualificações da equipa de auditoria interna, tendo em conta a Tabela 4.7 é possível aferir que a grande maioria (79,31%) dos respondentes refere que esta atividade dispõe de um manual que contém as normas e os procedimentos aplicáveis à execução dos seus trabalhos e, a maioria (58,62%) considera que existe um programa adequado de formação para os auditores internos.

Constata-se igualmente que a maioria dos responsáveis pelo departamento (65,52%) refere que, em média, cada auditor interno dedica, anualmente, entre uma e vinte horas a ações de formação, observando-se, também, que a grande maioria (89,66%) dos responsáveis pelo departamento considera que a atividade de auditoria interna dispõe de uma equipa com conhecimentos suficientes para desenvolver as funções pelas quais é responsável.

**Tabela 4.7** Qualificação da equipa de auditoria interna

		Inquiridos	%
Q5	A auditoria interna possui um manual que contenha as normas e procedimentos aplicáveis à execução dos seus trabalhos?	Sim	23 79,31
		Não	6 20,69
	<b>Total</b>	<b>29</b>	<b>100,00</b>
Q15	A auditoria interna dispõe de um programa adequado de formação para os auditores internos?	Sim	17 58,62
		Não	12 41,38
	<b>Total</b>	<b>29</b>	<b>100,00</b>
Q16	Número de horas que cada auditor interno, em média, dedica a ações de formação anualmente:	Entre 1 e 20	19 65,52
		Entre 21 e 40	7 24,14
		Mais de 40	3 10,34
		<b>Total</b>	<b>29</b>
Q17	A auditoria interna possui uma equipa com conhecimentos suficientes para desenvolver as suas funções?	Sim	26 89,66
		Não	3 10,34
	<b>Total</b>	<b>29</b>	<b>100,00</b>

Tendo em vista alcançar um indicador do nível de qualificação da equipa de auditoria interna no global contaram-se, para cada respondente, o número de respostas “Sim” nas três questões de resposta “Sim” ou “Não”. A Tabela 4.8 evidencia, numa escala de 0 (qualificação muito fraca) a 3 (qualificação muito forte), que o nível médio de qualificação é de 2,28 e que metade dos responsáveis considera, no máximo, uma qualificação de 2 (Mediana = 2).

**Tabela 4.8** Nível global de qualificação da equipa de auditoria interna

Inquiridos	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Quartil 1	Mediana	Quartil 3	Máximo
29	2,28	0,88	0,00	2,00	2,00	3,00	3,00

Nota: Alpha de Cronbach = 0,574; Escala de 0 (Muito fraco) a 3 (Muito forte).

No que se refere ao contributo da auditoria interna para a gestão, ao observar a Tabela 4.9 pode aferir-se que a maior parte dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna (48,28%) considera que esta atividade tem um papel relevante na identificação e avaliação dos riscos nas áreas em que a organização opera. Verificando-se também que 55,17% dos respondentes consideram que o grau de desempenho da atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno é bom.

Constata-se, ainda, que a grande maioria (79,31%) dos respondentes refere que as informações relatadas por esta atividade têm muitas vezes influência no processo de tomada de decisão do órgão de gestão.

**Tabela 4.9** Contributo da auditoria interna para a gestão da organização na ótica do responsável pelo departamento de auditoria interna

		Inquiridos	%
Q9	A auditoria interna tem um papel na identificação e avaliação dos riscos nas áreas que a organização opera:	Razoável	3 10,34
		Relevante	14 48,28
		Muito relevante	12 41,38
		<b>Total</b>	<b>29 100,00</b>
Q10	Grau de desempenho da auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno:	Razoável	3 10,34
		Bom	16 55,17
		Muito bom	10 34,48
	<b>Total</b>	<b>29 100,00</b>	
Q12	As informações relatadas pela auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão do órgão de gestão:	Às vezes	6 20,69
		Muitas vezes	23 79,31
		<b>Total</b>	<b>29 100,00</b>

A fim de obter um indicador do nível do contributo da atividade de auditoria interna no global, calculou-se a média das respostas às três questões. A Tabela 4.10 evidencia, numa escala de 1 (contributo muito fraco) a 5 (contributo muito forte), que o nível médio de contributo é de 4,11 e que 75% dos responsáveis considera, no mínimo, um contributo de 4 (Quartil 1 = 4).

**Tabela 4.10** Nível global do contributo da atividade de auditoria interna para a gestão na ótica do responsável pelo departamento de auditoria interna

Inquiridos	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Quartil 1	Mediana	Quartil 3	Máximo
29	4,11	0,44	3,33	4,00	4,00	4,67	4,67

Nota: Alpha de Cronbach = 0,641; Escala de 1 (Muito fraco) a 5 (Muito forte).

#### 4.1.2 Perspetiva dos órgãos de gestão

A totalidade dos órgãos de gestão (25) respondeu que a estrutura organizacional contempla a atividade de auditoria interna, verificando-se, igualmente, uma unanimidade no que se refere à existência de um plano de auditoria definido com base na avaliação dos riscos da organização.

Em relação ao envolvimento da organização na atividade de auditoria interna, a análise da Tabela 4.11 possibilita aferir que a maioria dos órgãos de gestão (60%) refere que esta atividade foi implementada na organização há mais de 10 anos e a grande maioria (88%) esteve envolvida na sua implementação.

Verifica-se, também, que 72% dos respondentes referem que a atividade de auditoria interna abrange todas as áreas da organização e, a grande maioria (84%) afirma que existe um documento formalmente aprovado ou estatuto (carta de auditoria) que regula o funcionamento da atividade de auditoria interna. É ainda notório que 96% dos órgãos de gestão revelam que os objetivos desta atividade são adequadamente comunicados aos outros departamentos que compõem a organização.

**Tabela 4.11** Envolvimento da organização na auditoria interna na ótica do órgão de gestão

		Inquiridos	%
Q2	Há quanto tempo foi implementada a atividade de auditoria interna?	Menos de 5 anos	4 16,00
		De 5 a 10 anos	6 24,00
		Mais de 10 anos	15 60,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>
Q5	O órgão de gestão esteve envolvido na implementação da atividade de auditoria interna?	Sim	22 88,00
		Não	3 12,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>
Q8	O âmbito da atividade de auditoria interna abrange todas as áreas da organização?	Sim	18 72,00
		Não	7 28,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>
Q10	Existe algum documento formalmente aprovado ou estatuto (Carta de Auditoria) que regule o funcionamento da atividade de auditoria interna na organização?	Sim	21 84,00
		Não	4 16,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>
Q13	Os objetivos de auditoria interna são adequadamente comunicados aos outros departamentos que compõem a organização?	Sim	24 96,00
		Não	1 4,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>

De forma a alcançar um indicador do grau de envolvimento no global contaram-se, para cada respondente, o número de respostas “Sim” nas quatro questões (Q5, Q8, Q10, Q13). A Tabela 4.12 evidencia, numa escala de 0 (nenhum envolvimento) a 4 (envolvimento muito forte), que o nível médio de envolvimento é de 3,40 e que 75% dos órgãos de gestão considera, no mínimo, um nível de envolvimento de 3 (Quartil 1 = 3).

**Tabela 4.12** Grau de envolvimento da organização na atividade de auditoria interna na ótica do órgão de gestão

Inquiridos	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Quartil 1	Mediana	Quartil 3	Máximo
25	3,40	0,82	1,00	3,00	4,00	4,00	4,00

Nota: Alpha de Cronbach = 0,420; Escala de 0 (Nenhum) a 4 (Muito forte).

Relativamente à interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão, observando a Tabela 4.13 é possível aferir que a grande maioria (88%) dos respondentes afirma que o plano anual da atividade de auditoria interna foi efetivamente aprovado pelo órgão de gestão, verificando-se, também, que 72% dos respondentes referem que o órgão de gestão acompanha muitas vezes a execução desse plano.

Constata-se, igualmente, que a grande maioria (96%) dos órgãos de gestão afirma que a organização tem procedimentos de controlo interno que asseguram a eficácia e eficiência das operações, 92% referem que a organização tem procedimentos de controlo interno que asseguram a conformidade legal e regulamentar e 84% afirmam que a organização tem procedimentos de controlo interno que asseguram a fiabilidade do relato financeiro.

**Tabela 4.13** Interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão na ótica do órgão de gestão

		Inquiridos	%
Q6	O órgão de gestão aprovou o Plano Anual da auditoria interna?	Sim	22 88,00
		Não	3 12,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>
Q7	O órgão de gestão acompanha a execução do Plano Anual da auditoria interna?	Às vezes	2 8,00
		Muitas vezes	18 72,00
		Sempre	5 20,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>
Q14a	A organização tem procedimentos de controlo interno que assegurem a eficácia e a eficiência das operações?	Sim	24 96,00
		Não	1 4,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>
Q14b	A organização tem procedimentos de controlo interno que assegurem a conformidade legal e regulamentar?	Sim	23 92,00
		Não	2 8,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>
Q14c	A organização tem procedimentos de controlo interno que assegurem a fiabilidade do relato financeiro?	Sim	21 84,00
		Não	4 16,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>

Para obter uma visão global do nível de interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão foram criados dois indicadores: um corresponde à contagem, para cada respondente, do número de respostas “Sim” nos três itens da questão 14; outro, corresponde à contagem do “Sim” na questão 6 e “Muitas vezes” ou “Sempre” na questão 7. A Tabela 4.14 evidencia, numa escala de 0 (interação muito fraca) a 2 (interação muito forte), que o nível médio de interação é de 1,80 e que 75% dos órgãos de gestão considera, no mínimo, um nível de interação de 2 (Quartil 1 = 2). Em relação ao papel do controle interno, verifica-se que o nível médio é de 2,72, numa escala de 0 (muito fraco) a 3 (muito forte), o que revela que este é robusto na sua ação.

**Tabela 4.14** Nível global de interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão na ótica do órgão de gestão

	Inquiridos	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Quartil 1	Mediana	Quartil 3	Máximo
Nível global de interação (a)	25	1,80	0,50	0,00	2,00	2,00	2,00	2,00
Papel global do controle interno (b)	25	2,72	0,74	0,00	3,00	3,00	3,00	3,00

Notas: (a) Escala de 0 (Muito fraco) a 2 (Muito forte); (b) Alpha de Cronbach = 0,825, Escala de 0 (Muito fraco) a 3 (Muito forte)

No que respeita à independência da auditoria interna, a maioria dos órgãos de gestão (68%) refere que a auditoria interna é composta por uma equipa que compreende entre dois e cinco auditores internos (Tabela 4.15).

Observa-se, também, que 52% dos respondentes refere que o departamento de auditoria interna depende hierarquicamente do órgão de gestão (administração ou gerência) e a esmagadora maioria dos respondentes (92%) considera que o grau de independência concedido à atividade de auditoria interna na execução das suas funções é muito ou bastante.

**Tabela 4.15** Independência da auditoria interna

		Inquiridos	%
Q3	A auditoria interna é composta por:	Apenas 1 auditor	3 12,00
		Entre 2 e 5 auditores	17 68,00
		Mais de 5 auditores	5 20,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>
Q4	Qual é a dependência hierárquica da auditoria interna?	Comissão de Auditoria	9 36,00
		Órgão de Gestão	13 52,00
		Diretor Financeiro	1 4,00
		Outro	2 8,00
	<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>	
Q12	Grau de independência concedido à auditoria interna na execução das suas funções:	Médio	2 8,00
		Muito	15 60,00
		Bastante	8 32,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>

Pela análise da Tabela 4.16 pode aferir-se que 44% dos órgãos de gestão refere que o contributo da atividade de auditoria interna em identificar e gerir os riscos de negócio é bom. Por outro lado, constata-se que 92% dos respondentes considera que o contributo desta atividade em garantir maior eficácia dos controlos internos é bom ou muito bom.

Em relação ao contributo da atividade de auditoria interna no apoio ao órgão de gestão, no que se refere à tomada de decisões, apura-se que 44% dos respondentes considera tal contributo como bom.

No que concerne ao contributo desta atividade em acompanhar a implementação das ações corretivas, a maioria dos órgãos de gestão divide-se entre o bom (44%) e o muito bom (44%).

Um outro aspeto relevante é o contributo da atividade de auditoria interna em conferir maior credibilidade na organização, em que se apura que 48% dos respondentes considera ser razoável.

Relativamente ao grau de conhecimento que os auditores internos possuem sobre a organização, existe um maior consenso, visto que a maioria dos órgãos de gestão (64%) refere ser bom.

Pode, também, observar-se que a maioria dos respondentes (72%) considera que as informações relatadas pela atividade de auditoria interna têm muitas vezes influência no processo de tomada de decisão.

**Tabela 4.16** Contributo da auditoria interna para a gestão da organização na ótica do órgão de gestão

		Inquiridos	%
Q9a	O contributo da auditoria interna para identificar e gerir os riscos de negócio:	Muito mau	1 4,00
		Razoável	6 24,00
		Bom	11 44,00
		Muito bom	7 28,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>
Q9b	O contributo da auditoria interna para garantir maior eficácia dos controlos internos:	Mau	1 4,00
		Razoável	1 4,00
		Bom	12 48,00
		Muito bom	11 44,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>
Q9c	O contributo da auditoria interna para apoiar o órgão gestão na tomada de decisões:	Mau	1 4,00
		Razoável	6 24,00
		Bom	11 44,00
		Muito bom	7 28,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>
Q9d	O contributo da auditoria interna para acompanhar a implementação das ações corretivas:	Mau	1 4,00
		Razoável	2 8,00
		Bom	11 44,00
		Muito bom	11 44,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>
Q9e	O contributo da auditoria interna para conferir maior credibilidade na organização:	Muito mau	1 4,00
		Mau	3 12,00
		Razoável	12 48,00
		Bom	6 24,00
		Muito bom	3 12,00
<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>		
Q11	Grau de conhecimento que os auditores internos possuem sobre a organização:	Razoável	3 12,00
		Bom	16 64,00
		Muito bom	6 24,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>
Q16	As informações relatadas pela auditoria interna têm influência no processo de tomada de decisão do órgão de gestão:	Às vezes	4 16,00
		Muitas vezes	18 72,00
		Sempre	3 12,00
		<b>Total</b>	<b>25 100,00</b>

A fim de obter um indicador do nível do contributo da atividade de auditoria interna no global, calculou-se a média das respostas aos cinco itens da questão 9. A Tabela 4.17 evidencia, numa escala de 1 (contributo muito fraco) a 5 (contributo muito forte), que o nível médio de contributo é de 3,95 e que 75% dos órgãos de gestão considera, no mínimo, um contributo de 3,6 (Quartil 1 = 3,6).

**Tabela 4.17** Nível global do contributo da atividade de auditoria na ótica do órgão de gestão

Inquiridos	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Quartil 1	Mediana	Quartil 3	Máximo
25	3,95	0,68	1,60	3,60	4,00	4,40	5,00

Nota: Alpha de Cronbach = 0,845; Escala de 1 (Muito fraco) a 5 (Muito forte).

## 4.2 Identificação dos determinantes do contributo da auditoria interna para a gestão das organizações

Neste ponto pretende-se aferir se as hipóteses definidas se confirmam ou se, pelo contrário, são rejeitadas.

Assim, definiu-se que a hipótese está verificada quando, pelo menos, numa das questões em análise a medida de associação é maior que 0,15, isto é, em que não se identifica uma relação entre a variável independente e a variável dependente excessivamente fraca, e cujos resultados obtidos vão ao encontro dos resultados esperados.

### 4.2.1 Perspetiva dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna

Na perspetiva dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna pretende-se validar as seguintes hipóteses:

**Hipótese 1:** O envolvimento da organização na atividade de auditoria interna influencia o contributo desta para a gestão da organização, isto é, quanto maior é o envolvimento, maior tende a ser o contributo.

Relativamente ao contributo global da atividade de auditoria interna em função do envolvimento da organização, pela análise da Tabela 4.18 observa-se que o envolvimento da organização na atividade de auditoria interna contribui para a gestão da organização.

É de salientar que, quando os objetivos da atividade de auditoria interna são adequadamente comunicados aos outros departamentos que compõem a organização, o contributo para a gestão é, em média, superior ( $M=4,14$ ) quando comparado com a situação da inexistência de uma adequada comunicação ( $M=3,89$ ). Também, a existência de um documento formalmente aprovado ou estatuto que regule o funcionamento da atividade de auditoria interna na organização faz com que, em média, o contributo seja superior ( $M=4,15$ ), quando comparado com a não existência de tal documento ( $M=3,93$ ).

Já quanto à compreensão da atividade de auditoria interna pelo órgão de gestão, verifica-se que não existe correlação com o contributo desta para a gestão da organização, uma vez que este é sempre elevado, mesmo nos dois casos em que a resposta à Q1 foi “Não”.

Perante o exposto e tendo em conta os critérios definidos, constatamos que os resultados obtidos vão ao encontro dos resultados esperados, pelo que a hipótese 1 é verificada.

**Tabela 4.18** Contributo global da atividade de auditoria interna em função do envolvimento da organização

		Nº	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Mediana	Máximo	Medida de associação
Q1	Considera que o órgão de gestão compreende completamente a atividade de auditoria interna?	Sim	27	4,11	0,45	3,33	4,00	Eta=0,033; Eta <sup>2</sup> =0,001
		Não	2	4,17	0,24	4,00	4,17	
Q2	Considera que os objetivos da atividade de auditoria interna são adequadamente comunicados aos outros departamentos que compõem a organização?	Sim	26	4,14	0,43	3,33	4,00	Eta=0,178; Eta <sup>2</sup> =0,032
		Não	3	3,89	0,51	3,33	4,00	
Q3	Existe algum documento formalmente aprovado ou estatuto (Carta de Auditoria) que regule o funcionamento da atividade de auditoria interna na organização?	Sim	24	4,15	0,46	3,33	4,00	Eta=0,192; Eta <sup>2</sup> =0,037
		Não	5	3,93	0,28	3,67	4,00	

Nota: escala de 1 (Muito mau) a 5 (Muito bom).

**Hipótese 2:** Os recursos ao dispor da atividade de auditoria interna influenciam o contributo desta para a gestão da organização, ou seja, quanto mais adequados forem os recursos disponíveis, maior tende a ser o contributo.

Ao observar a Tabela 4.19 pode constatar-se que os recursos ao dispor da atividade de auditoria interna não se encontram significativamente relacionados com o contributo desta para a gestão da organização. No entanto, verifica-se que, em média, esta contribuição é sempre elevada, não obstante a não adequabilidade de recursos financeiros ao dispor da auditoria interna ter um contributo para a gestão ligeiramente superior (M=4,33) quando comparado com a situação da adequabilidade de recursos financeiros (M=4,07).

Assim, a hipótese não é verificada, já que não se encontra evidência de que estes recursos influenciam o contributo da auditoria interna para a gestão, dado que os resultados obtidos vão em sentido oposto aos resultados esperados. Note-se que era expectável que a adequabilidade de recursos ao dispor da atividade de auditoria interna conduzisse a um maior contributo desta atividade para a gestão da organização, pelo que importa entender se tal se deve ao reduzido número de respostas “Não” e a um seu comportamento atípico

ou se, de facto, os recursos materiais e financeiros não são determinantes para influenciar este contributo.

**Tabela 4.19** Contributo global da atividade de auditoria interna em função dos recursos ao seu dispor

		Nº	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Mediana	Máximo	Medida de associação
Q4a	A auditoria interna dispõe adequadamente de recursos humanos?	Sim	20	4,15	0,48	3,33	4,00	Eta=0,121; Eta <sup>2</sup> =0,015
		Não	9	4,04	0,35	3,67	4,00	
Q4b	A auditoria interna dispõe adequadamente de recursos materiais / tecnológicos?	Sim	25	4,09	0,45	3,33	4,00	Eta=0,125; Eta <sup>2</sup> =0,016
		Não	4	4,25	0,42	3,67	4,33	
Q4c	A auditoria interna dispõe adequadamente de recursos financeiros?	Sim	24	4,07	0,44	3,33	4,00	Eta=0,231; Eta <sup>2</sup> =0,053
		Não	5	4,33	0,41	3,67	4,33	

Nota: escala de 1 (Muito mau) a 5 (Muito bom).

**Hipótese 3:** A interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão influencia o contributo desta para a gestão da organização, isto é, quanto maior for a interação, maior tende a ser o contributo.

Pela análise da Tabela 4.20 pode aferir-se que a interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão contribui para a gestão da organização.

É de realçar que, à medida que aumenta a frequência com que a atividade de auditoria interna informa o órgão de quem depende hierarquicamente acerca da execução do plano anual de auditoria interna, o contributo para a gestão, em média, também aumenta. Note-se que quando tal comunicação ocorre “Às vezes” (M=4,00), e quando ocorre “Sempre”, o contributo para a gestão, em média, também aumenta (M=4,18).

No que concerne ao facto do órgão de gestão alguma vez ter limitado ou restringido o alcance do trabalho de auditoria interna, constata-se que não existe correlação com o contributo para a gestão da organização, aferindo-se que tal contributo é sempre elevado, quer a resposta seja “Sim”, quer seja “Não”.

Também, em relação ao grau de independência concedido à atividade de auditoria interna no desempenho das suas funções, observa-se que não existe correlação com o contributo para a gestão da organização, aferindo-se que o contributo é sempre elevado.

Com base nos critérios definidos, visto que os resultados obtidos vão ao encontro dos resultados esperados, a hipótese 3 é verificada.

**Tabela 4.20** Contributo global da atividade de auditoria interna em função da interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão

		Nº	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Mediana	Máximo	Medida de associação
Q6 Com que frequência a atividade de auditoria interna informa o órgão de quem depende hierarquicamente, acerca da execução do Plano Anual de auditoria interna?	Às vezes	2	4,00	0,00	4,00	4,00	4,00	Spearman=-0,171; Eta <sup>2</sup> =0,024
	Muitas vezes	12	4,06	0,40	3,33	4,00	4,67	
	Sempre	15	4,18	0,50	3,33	4,33	4,67	
Q7 Alguma vez o órgão de gestão limitou ou restringiu o alcance do trabalho de auditoria interna?	Sim	3	4,11	0,51	3,67	4,00	4,67	Eta=0,003; Eta <sup>2</sup> =0,000
	Não	26	4,12	0,44	3,33	4,00	4,67	
Q8 Considera que o grau de independência concedido à atividade de auditoria interna na execução das suas funções é:	Médio	3	4,00	0,58	3,67	3,67	4,67	Spearman=-0,109; Eta <sup>2</sup> =0,070
	Muito	18	4,20	0,40	3,33	4,00	4,67	
	Bastante	8	3,96	0,49	3,33	4,00	4,67	

Nota: escala de 1 (Muito mau) a 5 (Muito bom).

**Hipótese 4:** A qualificação da equipa de auditoria interna influencia o contributo desta para a gestão da organização, ou seja, quanto maior for a qualificação, maior é o contributo.

Relativamente ao contributo global da atividade de auditoria interna em função da qualificação da equipa de auditoria interna, ao observar a Tabela 4.21, verifica-se que a existência de um manual que contenha as normas e os procedimentos aplicáveis à execução dos seus trabalhos tem um contributo para a gestão, em média, superior (M=4,16) quando comparado com a situação de inexistência de tal manual (M=3,94).

Outro aspeto prende-se com o facto de quando a atividade de auditoria dispõe de uma equipa com conhecimentos suficientes para desenvolver as funções pelas quais é responsável o seu contributo ser, em média, superior (M=4,14) àquele que é verificado na situação oposta (M=3,89). Quanto à adequabilidade de um programa de formação para os auditores internos, verifica-se que não existe correlação com o contributo para a gestão da organização, visto que este é sempre elevado. A mesma situação, também acontece em relação ao número de horas que cada auditor interno dedica anualmente a ações de formação.

Posto isto, tendo em conta os critérios definidos e que os resultados obtidos vão ao encontro dos resultados esperados, então a hipótese 4 é verificada.

**Tabela 4.21** Contributo global da atividade de auditoria interna em função da qualificação da equipa de auditoria

		Nº	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Mediana	Máximo	Medida de associação
Q5	A auditoria interna possui um manual que contenha as normas e procedimentos aplicáveis à execução dos seus trabalhos?	Sim	23	4,16	0,42	3,33	4,00	Eta=0,202; Eta <sup>2</sup> =0,041
		Não	6	3,94	0,49	3,33	3,83	
Q15	A atividade de auditoria interna dispõe de um programa adequado de formação para os auditores internos?	Sim	17	4,12	0,47	3,33	4,00	Eta=0,007; Eta <sup>2</sup> =0,000
		Não	12	4,11	0,41	3,33	4,00	
Q16	Qual o número de horas que cada auditor interno, em média, dedica a ações de formação anualmente:	Entre 1 e 20	19	4,19	0,48	3,33	4,00	Spearman=-0,237; Eta <sup>2</sup> =0,063
		Entre 21 e 40	7	3,95	0,23	3,67	4,00	
		Mais de 40	3	4,00	0,58	3,33	4,33	
Q17	Considera que a atividade de auditoria interna possui uma equipa com conhecimentos suficientes para desenvolver as funções pelas quais é responsável?	Sim	26	4,14	0,44	3,33	4,00	Eta=0,178; Eta <sup>2</sup> =0,032
		Não	3	3,89	0,38	3,67	3,67	

Nota: escala de 1 (Muito mau) a 5 (Muito bom).

#### 4.2.2 Perspetiva dos órgãos de gestão

Na perspetiva dos órgãos de gestão pretende-se validar as seguintes hipóteses:

**Hipótese 1:** O envolvimento da organização na atividade de auditoria interna influencia o contributo desta para a gestão da organização, isto é, quanto maior é o envolvimento, maior tende a ser o contributo.

Ao observar a Tabela 4.22 constata-se que a antiguidade da implementação da atividade de auditoria interna contribui para a gestão da organização, verificando-se que, em média, o contributo de um departamento com mais de dez anos é de 4,27, revelando-se bastante superior, quando comparado com contributo de um departamento com menos de cinco anos (M=3,10).

No que concerne ao envolvimento do órgão de gestão na implementação da atividade de auditoria interna, pode aferir-se que tal envolvimento contribui efetivamente para a gestão da organização, observando-se que quando o órgão de gestão esteve envolvido na implementação da atividade de auditoria interna, em média, o contributo para a gestão é bastante superior (M=4,09) quando comparado com a situação oposta (M=2,93).

Quanto ao âmbito da atividade de auditoria interna, verifica-se que quando a sua área de atuação abrange todas as áreas da organização, o contributo para a gestão é, em média, superior ( $M=4,11$ ) à situação oposta ( $M=3,54$ ).

Relativamente à questão dos objetivos de auditoria interna serem adequadamente comunicados aos outros departamentos que compõem a organização, constata-se que, em média, o contributo para a gestão é muito superior quando estes objetivos são adequadamente comunicados ( $M=4,05$ ), quando comparado com a situação contrária ( $M=1,60$ ). Por outro lado, em relação à existência de um documento formalmente aprovado que regule o funcionamento da atividade de auditoria interna na organização, verifica-se que não existe correlação com o contributo para a gestão da organização, visto este ser sempre considerável.

Assim, ao constatar-se que os resultados obtidos vão ao encontro dos resultados esperados, considera-se a hipótese 1 verificada<sup>3</sup>.

**Tabela 4.22** Contributo global da atividade de auditoria interna em função do envolvimento da organização

		Nº	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Mediana	Máximo	Medida de associação
Q2	Há quanto tempo foi implementada a atividade de auditoria interna?	Menos de 5 anos	4	3,10	1,01	1,60	3,50	Spearman=0,647; Eta <sup>2</sup> =0,420
		De 5 a 10 anos	6	3,73	0,41	3,40	4,40	
		Mais de 10 anos	15	4,27	0,43	3,40	4,20	
Q5	O órgão de gestão esteve envolvido na implementação da atividade de auditoria interna?	Sim	22	4,09	0,48	3,40	4,10	Eta=0,563; Eta <sup>2</sup> =0,317
		Não	3	2,93	1,17	1,60	3,40	
Q8	O âmbito da atividade de auditoria interna abrange todas as áreas da organização?	Sim	18	4,11	0,44	3,40	4,20	Eta=0,382; Eta <sup>2</sup> =0,146
		Não	7	3,54	1,02	1,60	3,60	
Q10	Existe algum documento formalmente aprovado ou estatuto (Carta de Auditoria) que regule o funcionamento da atividade de auditoria interna na organização?	Sim	21	3,96	0,73	1,60	4,00	Eta=0,034; Eta <sup>2</sup> =0,001
		Não	4	3,90	0,38	3,40	4,00	
Q13	Considera que os objetivos de auditoria interna são adequadamente comunicados aos outros departamentos que compõem a organização?	Sim	24	4,05	0,48	3,40	4,00	Eta=0,719; Eta <sup>2</sup> =0,517
		Não	1	1,60	-	1,60	1,60	

Nota: escala de 1 (Muito mau) a 5 (Muito bom).

<sup>3</sup> Note-se que esta é a única hipótese que é, igualmente, verificada recorrendo ao modelo de regressão linear, em que o índice é utilizado para medir o envolvimento da organização (ver Apêndice D).

**Hipótese 3:** A interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão influencia o contributo desta para a gestão da organização, isto é, quanto maior for a interação, maior tende a ser o contributo.

Pela análise da Tabela 4.23 verifica-se que, em média, o contributo para a gestão da organização é superior na situação em que o órgão de gestão aprovou o plano anual da atividade de auditoria interna (M=4,02), em comparação com a situação em que o órgão de gestão não aprovou o plano anual da atividade de auditoria interna (M=3,47).

Relativamente ao facto do órgão de gestão acompanhar a execução do plano anual da atividade de auditoria interna, constata-se que não existe correlação com o contributo para a gestão da organização, visto que este é sempre considerável. Por outro lado, quanto à organização dispor de procedimentos de controlo interno que assegurem a eficácia e a eficiência das operações, a conformidade legal e regulamentar, bem como a fiabilidade do relato financeiro, verifica-se, igualmente, que não existe correlação com o contributo para a gestão da organização, visto que este é sempre considerável.

Assim, tendo em conta os critérios definidos e visto que os resultados obtidos vão ao encontro dos resultados esperados, então a hipótese 3 é verificada.

**Tabela 4.23** Contributo global da atividade de auditoria interna em função da interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão

			Nº	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Mediana	Máximo	Medida de associação
Q6	O órgão de gestão aprovou o Plano Anual da atividade de auditoria interna?	Sim	22	4,02	0,49	3,40	4,00	5,00	Eta=0,268; Eta <sup>2</sup> =0,072
		Não	3	3,47	1,63	1,60	4,20	4,60	
Q7	O órgão de gestão acompanha a execução do Plano Anual da atividade de auditoria interna?	Às vezes	2	4,20	0,57	3,80	4,20	4,60	Spearman=-0,105; Eta <sup>2</sup> =0,013
		Muitas vezes	18	3,92	0,79	1,60	4,00	5,00	
		Sempre	5	3,96	0,22	3,80	3,80	4,20	
Q14a	A organização tem procedimentos de controlo interno que assegurem a eficácia e a eficiência das operações:	Sim	24	3,93	0,69	1,60	4,00	5,00	Eta=0,137; Eta <sup>2</sup> =0,019
		Não	1	4,40	-	4,40	4,40	4,40	
Q14b	A organização tem procedimentos de controlo interno que assegurem a conformidade legal e regulamentar:	Sim	23	3,96	0,70	1,60	4,00	5,00	Eta=0,023; Eta <sup>2</sup> =0,001
		Não	2	3,90	0,71	3,40	3,90	4,40	
Q14c	A organização tem procedimentos de controlo interno que assegurem a fiabilidade do relato financeiro:	Sim	21	3,95	0,72	1,60	4,00	5,00	Eta=0,001; Eta <sup>2</sup> =0,000
		Não	4	3,95	0,53	3,40	4,00	4,40	

Nota: escala de 1 (Muito mau) a 5 (Muito bom).

**Hipótese 5:** A independência da auditoria interna influencia o contributo da mesma para a gestão da organização, ou seja, quanto maior for a independência, maior é o contributo.

Ao observar-se a Tabela 4.24, constata-se que à medida que o número de auditores que integram o departamento de auditoria interna aumenta, em média, o contributo para a gestão, é bastante superior. Note-se que no caso de existirem mais de cinco auditores (M=4,28), quando o departamento é composto apenas por um auditor (M=2,87).

Em relação à dependência hierárquica da atividade de auditoria interna, observa-se que, em média, o contributo para a gestão é superior quando esta atividade depende de uma Comissão de Auditoria (M=4,09), quando comparado com a dependência do órgão de gestão (M=3,82). Comparativamente com a situação de dependência do órgão de gestão, o contributo para a gestão é, em média, superior quando a atividade de auditoria interna depende do diretor financeiro (M=4,00) ou de outro departamento específico (M=4,20), todavia este resultado advém, apenas, de três respostas em vinte e cinco.

Quanto ao grau de independência concedido à atividade de auditoria interna na execução das suas funções, verifica-se que o contributo para a gestão é, em média, superior quando esse grau de independência é bastante (M=4,20), quando comparado com um grau de independência médio (M=3,40).

Considerando aquilo que foi referido e, tendo em conta que os resultados obtidos vão ao encontro dos resultados esperados, a hipótese 5 é verificada.

**Tabela 4.24** Contributo global da atividade de auditoria interna em função da independência da auditoria

		Nº	Média	Desvio-padrão	Mínimo	Mediana	Máximo	Medida de associação
Q3	Número de auditores que integram a atividade de auditoria interna:	Apenas 1	3	2,87	1,10	1,60	3,40	Spearman=0,473; Eta <sup>2</sup> =0,379
		Entre 2 e 5	17	4,05	0,47	3,40	4,00	
		Mais de 5	5	4,28	0,50	3,40	4,40	
Q4	Qual é a dependência hierárquica da atividade de auditoria interna:	Comissão de Auditoria	9	4,09	0,40	3,40	4,00	Eta=0,219; Eta <sup>2</sup> =0,048
		Órgão de Gestão	13	3,82	0,85	1,60	3,80	
		Diretor Financeiro	1	4,00	-	4,00	4,00	
		Outro	2	4,20	0,85	3,60	4,20	
Q12	Considera que o grau de independência concedido à atividade de auditoria interna na execução das suas funções é:	Médio	2	3,40	-	3,40	3,40	Spearman=0,379; Eta <sup>2</sup> =0,103
		Muito	15	3,89	0,79	1,60	4,00	
		Bastante	8	4,20	0,41	3,40	4,30	

Nota: escala de 1 (Muito mau) a 5 (Muito bom).

### 4.3 Discussão dos resultados

Com base nos resultados obtidos e, começando pela caracterização da atividade de auditoria interna na perspectiva dos responsáveis por este departamento, apurou-se que, em relação ao envolvimento da organização nesta atividade, a grande maioria dos respondentes considera existir um envolvimento global muito forte. Quanto à avaliação dos recursos ao dispor da atividade de auditoria interna, conclui-se que a maioria dos respondentes considera haver uma forte disponibilidade de recursos.

Outro aspeto abordado prende-se com o nível global de interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão, cuja maioria dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna considera existir um nível de interação assinalável. Por outro lado, no que toca ao nível de qualificação da equipa de auditoria interna, no global verificou-se que a maioria dos respondentes considera que existe uma qualificação forte.

Por sua vez, em relação ao contributo da atividade de auditoria interna no global, aferiu-se que a maioria dos responsáveis por este departamento considera que esse contributo é forte.

Relativamente à caracterização da atividade de auditoria interna na perspectiva dos órgãos de gestão, é possível aferir que a totalidade dos respondentes mencionou que esta atividade existe nas suas organizações e, regista-se, igualmente, uma unanimidade no que se refere à existência de um plano de auditoria que é definido com base na avaliação dos riscos da organização.

Já quanto ao grau de envolvimento da organização nesta atividade, na ótica dos órgãos de gestão, a maioria dos respondentes considera existir um nível de envolvimento forte e, em relação à interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão, apurou-se que a maioria dos respondentes considera existir um nível de interação muito forte e, no que respeita ao papel do controlo interno, verifica-se que é robusto na sua ação.

No que concerne ao contributo desta atividade para a gestão da organização, no global aferiu-se que a maioria dos órgãos de gestão considera que esse contributo é forte.

Centrando agora a análise na identificação dos determinantes do contributo da auditoria interna para a gestão das organizações, com recurso à Tabela 4.25, observa-se que com exceção da hipótese 2, todas as outras hipóteses foram verificadas.

**Tabela 4.25** Resultado da validação das hipóteses

Hipóteses	Sinal esperado	Sinal obtido	Resultado
<b>Responsáveis pelo departamento de auditoria interna</b>			
H1	+	+	Verificada
H2	+	-	Não verificada
H3	+	+	Verificada
H4	+	+	Verificada
<b>Órgãos de gestão</b>			
H1	+	+	Verificada
H3	+	+	Verificada
H5	+	+	Verificada

Relativamente à hipótese 1 (o envolvimento da organização na atividade de auditoria interna influencia o contributo desta para a gestão da organização, isto é, quanto maior é o envolvimento, maior tende a ser o contributo), na perspetiva dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna, observou-se que, em média, o contributo de tal envolvimento para a gestão da organização é superior quando os objetivos desta atividade são adequadamente comunicados aos outros departamentos da organização e, o mesmo acontece quando existe um documento formalmente aprovado ou estatuto que regule o funcionamento desta atividade na organização, verificando-se que esta hipótese é corroborada pela teoria que a suporta.

Importa, no entanto, salientar que outro item analisado foi o facto do órgão de gestão compreender na íntegra a atividade de auditoria e, neste caso, o mesmo não teve influência para que a hipótese em análise se verificasse.

Na perspetiva dos órgãos de gestão, no que concerne à hipótese 1 (o envolvimento da organização na atividade de auditoria interna influencia o contributo desta para a gestão da organização, isto é, quanto maior é o envolvimento, maior tende a ser o contributo), verificou-se que, em média, o contributo de um departamento de auditoria interna é superior em função da sua antiguidade, verificando-se, também, que quando o órgão de gestão esteve envolvido na implementação da atividade de auditoria interna, em média, o contributo desta atividade para a gestão é superior. Neste domínio, aferiu-se ainda que quando o âmbito desta atividade abrange todas as áreas da organização, o contributo para a gestão é, em média, superior. Acresce que o facto dos objetivos de auditoria interna serem adequadamente comunicados aos outros departamentos que compõem a organização, conduz a um maior contributo para a gestão das organizações por parte da atividade de auditoria interna.

Por outro lado, a existência de um documento formalmente aprovado ou estatuto que regule o funcionamento da atividade de auditoria interna na organização, não teve influência para que a hipótese se verificasse.

No que concerne à hipótese 2 (os recursos ao dispor da atividade de auditoria interna influenciam o contributo desta para a gestão da organização, ou seja, quanto mais adequados forem os recursos disponíveis, maior tende a ser o contributo), constatou-se que embora exista uma relação no caso dos recursos financeiros, em média, a não adequabilidade de recursos financeiros ao dispor da auditoria interna tem um contributo para a gestão da organização ligeiramente superior, quando comparado com a adequabilidade dos mesmos, aferindo-se, portanto, que o resultado vai em sentido oposto àquilo que é indicado pela teoria. Já em relação à adequabilidade dos recursos humanos e recursos materiais / tecnológicos não se verificou qualquer influência para a validação ou rejeição da hipótese.

Note-se que este resultado, decorrente do modelo utilizado, teria sido no sentido inverso se se trabalhasse com a mera interpretação das respostas recolhidas que na sua esmagadora maioria vão ao encontro da teoria em que nos baseámos.

Quanto à hipótese 3 (a interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão influencia o contributo desta para a gestão da organização, isto é, quanto maior for a interação, maior tende a ser o contributo), na ótica dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna é possível concluir que à medida que a frequência com que a atividade de auditoria interna informa o órgão de quem depende hierarquicamente acerca da execução do plano anual de auditoria interna, o contributo para a gestão, em média, também aumenta.

Refira-se como itens que não tiveram influência na verificação da hipótese em análise, o facto do órgão de gestão alguma vez ter limitado ou restringido o alcance do trabalho de auditoria interna, bem como o grau de independência concedido à atividade de auditoria interna na execução das suas funções.

Para os órgãos de gestão, relativamente à hipótese 3 (a interação entre a auditoria interna e o órgão de gestão influencia o contributo desta para a gestão da organização, isto é, quanto maior for a interação, maior tende a ser o contributo) pode concluir-se que, em média, o contributo para a gestão é superior na situação em que o órgão de gestão aprovou o plano anual da atividade de auditoria interna, o que vai ao encontro da teoria que suporta a hipótese.

Verificou-se ainda que os restantes itens que concorreram para que a hipótese fosse validada não tiveram influência na validação da mesma, como é o facto do órgão de gestão acompanhar a execução do plano anual da atividade de auditoria interna, bem como a

organização ter procedimentos de controlo interno que assegurem a eficácia e a eficiência das operações, a conformidade legal e regulamentar e a fiabilidade do relato financeiro.

Relativamente à hipótese 4 (a qualificação da equipa de auditoria interna influencia o contributo desta para a gestão da organização, ou seja, quanto maior for a qualificação, maior é o contributo), aferiu-se que a existência de um manual que contenha as normas e os procedimentos aplicáveis à execução dos seus trabalhos tem um contributo efetivo para a gestão. Por outro lado o facto da atividade de auditoria interna possuir uma equipa com conhecimentos suficientes para desenvolver as funções pelas quais é responsável, também aumenta o contributo desta atividade para a gestão da organização, indo ao encontro da teoria que serviu de base para este estudo.

Não obstante, os itens referentes à adequabilidade de um programa de formação para os auditores internos, bem como o número de horas anuais que cada auditor interno dedica, em média, a ações de formação não tiveram influência para a verificação desta hipótese. Posto isto, este resultado poderá ser explicado pelo facto da equipa de auditoria interna possuir auditores com experiência e que invistam por sua iniciativa em formação fora do âmbito daquilo que é assegurado pelas organizações, já que, por exemplo, para poderem desempenhar de forma ativa funções de auditoria interna como CIA, estes têm que realizar quarenta horas de formação anual reconhecida pelo IIA.

Note-se que, como foi referido, é considerado pela esmagadora maioria (89,66%) dos respondentes que no departamento que dirigem existe uma equipa com conhecimentos suficientes para desenvolver as suas funções e, por outro lado, em relação ao número de horas, existe disposição legal nessa matéria.

Já quanto à não existência de um programa adequado de formação para os auditores internos, acaba por ser uma situação que vai ao encontro da questão do número de horas, uma vez que a maioria dos responsáveis (65,52%) refere dedicar-se entre uma e vinte horas, o que manifestamente fica aquém das exigências feitas pelo IIA.

Por fim, no âmbito da hipótese 5 (a independência da auditoria interna influencia o contributo da mesma para a gestão da organização, ou seja, quanto maior for a independência, maior é o contributo), aferiu-se que à medida que o número de auditores que integra esta atividade aumenta, em média, o contributo para a gestão também aumenta. Verifica-se, igualmente, que em média o contributo para a gestão é superior quando a dependência hierárquica resulta de uma Comissão de Auditoria, quando comparado com a dependência do órgão de gestão e, pode concluir-se, ainda, que à medida que o grau de independência concedido à atividade de auditoria interna na

execução das suas funções vai aumentando, o contributo para a gestão, em média, é superior. Deste modo, os resultados vão ao encontro da teoria que os suporta.

Ainda em relação à dependência hierárquica, note-se que as opções “outro” ou “diretor financeiro” apenas se cingiram a três respostas em vinte e cinco.

## 5 Conclusões

Neste capítulo são apresentadas as conclusões gerais do estudo, os contributos do mesmo e as limitações que surgiram no âmbito da sua realização, bem como sugestões para futuras investigações.

### 5.1 Resumo do trabalho realizado

Com este trabalho pretendeu-se demonstrar a relevância que a auditoria interna pode assumir no seio das organizações, nomeadamente, através do seu contributo para a gestão das mesmas.

Para tal, pretendeu-se aferir a perceção dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna e dos órgãos de gestão relativamente ao contributo da auditoria interna para a gestão das organizações, sendo definidos objetivos específicos, nos quais se cingiu a abordagem empírica deste trabalho, tais como: avaliar o envolvimento da organização na auditoria interna, avaliar os recursos ao dispor desta, avaliar a interação existente entre a auditoria interna e o órgão de gestão, avaliar a qualificação da equipa de auditoria interna, avaliar a independência da auditoria interna, avaliar o contributo da atividade de auditoria interna para a gestão e identificar fatores que influenciam o contributo da atividade de auditoria interna para a gestão.

Com base num questionário a vinte e nove responsáveis pelo departamento de auditoria interna e outro, distinto, a vinte e cinco órgãos de gestão das “500 Maiores e Melhores Empresas” a atuarem em Portugal no ano 2014, de acordo com a edição especial da revista Exame publicada em 2015, consideramos que os objetivos propostos foram atingidos.

De facto, verificou-se que em todas as organizações alvo do estudo existe um departamento de auditoria interna, aferindo-se que o envolvimento da organização na atividade de auditoria interna está presente, sendo ligeiramente mais acentuado na perspetiva dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna. Por outro lado, estes departamentos dispõem de recursos para o desenvolvimento da atividade, havendo organizações com os recursos adequados nas suas três vertentes (humanos, materiais / tecnológicos e financeiros).

Em relação à interação existente entre a atividade de auditoria interna e o órgão de gestão, a mesma é, também, evidente, observando-se de forma mais clara na perspetiva dos órgãos de gestão, na qual o controlo interno é robusto na sua ação. Já quanto à qualificação da equipa de auditoria interna, os responsáveis pelo departamento de auditoria

interna consideraram que tal qualificação é notória, na medida em que no departamento que dirigem existe uma equipa com conhecimentos suficientes para desenvolver as suas funções.

Relativamente à independência concedida à atividade de auditoria interna, conclui-se que a esmagadora maioria das organizações que fizeram parte deste estudo, gozam de um grau de independência que lhes permite desenvolver o seu trabalho de forma livre e objetiva, reportando hierarquicamente a um órgão com autoridade suficiente para que esta atividade não seja limitada na sua ação.

Posto isto, constatou-se que o contributo da atividade de auditoria interna para a gestão da organização é evidente, de forma mais acentuada na ótica dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna, nomeadamente, através da combinação dos seguintes aspetos: papel desta atividade na identificação e avaliação dos riscos nas áreas em que organização opera, avaliação do sistema de controlo interno, e pela influência que as informações relatadas por esta atividade tem no processo de tomada de decisão do órgão de gestão.

Com base nos resultados obtidos, foram verificadas todas as hipóteses, com exceção da segunda (os recursos ao dispor da atividade de auditoria interna influenciam o contributo desta para a gestão da organização).

Assim, importa destacar os principais determinantes que tiveram maior preponderância na obtenção destes resultados. Na perspetiva dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna, assume especial relevância o facto dos objetivos da atividade de auditoria interna serem adequadamente comunicados aos restantes departamentos que compõem a organização, bem como a existência de um documento formalmente aprovado que regule o funcionamento desta atividade na organização, de modo a que a sua posição, objetivos, âmbito, responsabilidades, autoridade e independência estejam devidamente definidos.

Por outro lado, a frequência com que esta atividade informa o órgão de quem depende hierarquicamente acerca da execução do plano anual de auditoria, a existência de um manual que contenha as normas e os procedimentos aplicáveis à execução dos seus trabalhos, bem como o facto da equipa de auditoria interna estar dotada de conhecimentos suficientes para desenvolver as funções pela qual é responsável, são fatores, igualmente, determinantes para que esta atividade possa aumentar o seu contributo para a gestão das organizações.

Na perspetiva dos órgãos de gestão, os principais determinantes para se apurar os resultados espelhados no ponto anterior, são, sobretudo, a antiguidade da implementação da atividade de auditoria na organização, o seu próprio envolvimento na implementação

desta atividade (assumindo, portanto, a sua vontade na implementação desta atividade e reconhecendo a mesma como um instrumento útil à gestão). Também a abrangência desta atividade ao cobrir todas as áreas da organização e o facto dos objetivos da atividade serem adequados aos demais departamentos que integram a organização, são fatores relevantes no alcance destes resultados.

São aspetos, igualmente, essenciais para este grupo de inquiridos, o facto de eles próprios aprovarem o plano anual da atividade de auditoria interna, assumindo também que, com um maior número de auditores internos o contributo da atividade de auditoria interna para a gestão das organizações aumenta, sendo a dependência hierárquica a que esta atividade está sujeita outro fator a ter em consideração. Um outro elemento a ter em conta, é o grau de liberdade concedido à atividade de auditoria interna na execução das suas funções, visto que é essencial que os auditores internos possam desempenhar as funções que lhes são cometidas de forma livre e objetiva, possibilitando-lhe atingir melhores resultados.

## **5.2 Contributos**

Este trabalho permitiu mostrar as perspetivas de dois grupos distintos acerca do contributo da atividade de auditoria interna para a gestão da organização, grupos esses que pela posição específica que ocupam na organização, terão certamente perceções relevantes sobre o tema em análise.

Ao utilizar-se como critério de seleção da população alvo deste estudo, as organizações com “maior número de colaboradores” de entre as “500 Maiores e Melhores Empresas” a atuarem em Portugal no ano 2014, em detrimento de outros critérios, nomeadamente, aqueles que foram utilizados nos estudos que tivemos em consideração na elaboração deste trabalho (valor acrescentado bruto por vendas e o volume de negócios), bem como a construção de um modelo conceptual para a validação das hipóteses, permitiu identificar os principais determinantes que concorreram para mostrar o contributo da atividade de auditoria interna para a gestão das organizações, na perspetiva dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna e na ótica dos órgãos de gestão.

## **5.3 Limitações do estudo e perspetivas futuras**

Na realização deste trabalho, as limitações que surgiram prendem-se essencialmente com a grande dificuldade na obtenção de respostas aos questionários endereçados à população em estudo, o que se refletiu numa amostra de dimensão reduzida, ficando aquém daquilo que era expectável.

Adicionalmente, o facto dos questionários medirem as perceções que cada indivíduo tem acerca de uma situação, pode contribuir para o enviesamento dos resultados. Por outro lado, o anonimato das respostas aos questionários impossibilita a comparação dos resultados das hipóteses em comum aos dois grupos de inquiridos.

Com a elaboração deste estudo e, sem o propósito de esgotar o tema em análise, surgiram questões que poderão ser objeto de outras investigações, entre as quais, o recurso à entrevista, de modo a poder-se comparar as perceções dos responsáveis pelo departamento de auditoria interna com as perceções dos órgãos de gestão dentro da mesma organização.

Seria, igualmente, interessante perceber como a atividade de auditoria interna pode auxiliar as organizações na gestão de riscos.

Outro aspeto que também poderá ser alvo de estudo é a relação entre a auditoria interna e a auditoria externa, principalmente, quanto aos benefícios que poderão decorrer da cooperação entre ambas.

## Referências Bibliográficas

- ALMEIDA, Bruno José Machado de – **Auditoria e Sociedade: Diferenças de Expectativas**. Lisboa: Publisher Team, 2005. ISBN 989-6001-013-7.
- ALMEIDA, José Joaquim Marques de – **Auditoria Previsional e Estratégica**. Lisboa: Vislis Editores, 2000. ISBN 972-52-0082-9.
- AZEVEDO, Mário – **Teses, Relatórios e Trabalhos Escolares: Sugestões para Estruturação da Escrita**. 8.<sup>a</sup> ed. Lisboa: Universidade Católica, 2011. ISBN 978-972-54-0298-6.
- BARREIRO, Manuel Marques – Auditoria Interna em Tempo de Crise. **Auditoria Interna**. ISSN 2183-346X. 35 (2009) 8-9.
- BARREIRO, Manuel Marques – Da incompetência na gestão. **Auditoria Interna**. ISSN 2183-346X. 44 (2011) 15-16.
- BURKE, Frank M.; GUY, Dan M.; TATUM, Kay W. – **Audit Committees: A Guide for Directors, Management and Consultants**. 5.<sup>a</sup> ed. Chicago: CCH, 2008. ISBN 978-0-8080-9164-6. pp. 13.14-13.25
- CARNEIRO, Alberto – **Auditoria e Controlo de Sistemas de Informação**. Lisboa: FCA, 2009. ISBN 978-972-722-407-4.
- CARVALHO, J. Eduardo – **Metodologia do Trabalho Científico: «Saber-Fazer» da Investigação para Dissertações e Teses**. Lisboa: Escolar Editora, 2002. ISBN 972-592-147-X.
- COSSERAT, Graham W.; RODDA, Neil – **Modern auditing**. 3.<sup>a</sup> ed. England: John & Sons Ltd, 2009. ISBN 978-0-470-31973-4.
- COSTA, Carlos Baptista da – **Auditoria Financeira – Teoria & Prática**. 10.<sup>a</sup> ed. Lisboa: Rei dos Livros, 2014. ISBN 978-989-8305-64-0.
- EXAME – 500 Maiores & Melhores. **Revista Exame**. (2015).
- FREIXO, Manuel João Vaz – **Metodologia Científica – Fundamentos, Métodos e Técnicas**. 4.<sup>a</sup> ed. Lisboa: Instituto Piaget, 2012. ISBN: 978-989-659-114-4.
- FONSECA, Luís José Pinto da – **A Auditoria Contínua como Resposta ao Risco de Fraude**. Lisboa: Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. 2016. Dissertação de Mestrado.
- GEADA, Fátima – Auditoria Interna: um novo paradigma?. **Auditoria Interna**. ISSN 2183-346X. 49 (2012) 9-11.
- INÁCIO, Helena Coelho – **Controlo Interno – Enquadramento Teórico e Aplicação Prática**. Lisboa: Escolar Editora, 2014. ISBN: 978-972-592-454-9.
- INSTITUTO PORTUGUÊS DE AUDITORIA INTERNA – **O que é o IPAI?** [Em linha]. [Consult. 30 Jan. 2016]. Disponível em: <http://www.ipai.pt/faq/faq.php?id=44#78>.
- LAUREANO, Raul M. S. – **Testes de Hipóteses com o SPSS: O Meu Manual de Consulta Rápida**. 2.<sup>a</sup> ed. Lisboa: Edições Sílabo, 2013. ISBN: 978-972-618-735-6.
- MARQUES, Madeira – **Auditoria e Gestão**. Lisboa: Editorial Presença, 1997. ISBN: 972-23-2151-X.
- MARQUES, Maria da Conceição da Costa – A Corporate Governance no Sector Público: princípios, elementos e enquadramento conceptual. **Auditoria Interna**. ISSN 2183-346X. 23 (2006) 8-13.

- MARÇAL, Nelson e MARQUES, Fernando Luís – **Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público**. Lisboa: Edições Sílabo, 2011. ISBN: 978-972-618-623-6.
- MOELLER, Robert R. – **Brink's Modern Internal Auditing: a Common Body of Knowledge**. 7.<sup>a</sup> ed. New Jersey: John Wiley & Sons, 2009. ISBN 978-0-470-29303-4.
- MORAIS, Georgina; MARTINS Isabel – **Auditoria Interna: Função e Processo**. 4.<sup>a</sup> ed. Lisboa: Áreas Editora, 2013. ISBN 978- 989- 8058-81-2.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO – **Os Princípios da OCDE sobre o Governo das Sociedades** [Em linha]. (2004). [Consult. 14 Ago. 2016]. Disponível em: <http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/33931148.pdf>.
- OLIVEIRA, José António – **Método de Auditoria a Sistemas de informação**. Porto: Porto Editora, 2006. ISBN 978-972-0-45021-0.
- PICKETT, K. H. Spencer – **The Essential Handbook of Internal Auditing**. England: John Wiley & Sons Ltd, 2007. ISBN 13 978-0-470-01316-8.
- PINHEIRO, Joaquim Leite – Auditoria Interna: comportamentos éticos. **Auditoria Interna**. ISSN 2183-346X. 23 (2006) 4-5.
- PINHEIRO, Joaquim Leite – **Auditoria Interna: Auditoria Operacional - Manual Prático para Auditores Internos**. 3.<sup>a</sup> ed. Lisboa: Rei dos Livros, 2014. ISBN 978-989-8305-74-9.
- PINHEIRO, Joaquim Leite – Risco, controlo e auditoria: que paradigma. **Auditoria Interna**. ISSN 2183-346X. 58 (2015) 11-12.
- RODRIGUES, Sara Patrícia da Silva – **O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz**. Porto: Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto. 2013. Dissertação de Mestrado.
- SÁ, António Lopes de – **Curso de Auditoria**. 10.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2002. ISBN 85-224-3146-9.
- SARMENTO, Manuela – **Metodologia Científica para a Elaboração, Escrita e Apresentação de Teses**. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2013. ISBN 978-989-640-143-6.
- SAWYER, Lawrence B.; DITTENHOFER, Mortimer A.; SCHEINER, James H. – **Sawyer's Internal Auditing – The Practice of Modern Internal Auditing**. 5.<sup>a</sup> ed. Florida: IIA, 2003. ISBN 0-89413-509-0.
- SILVESTRE, António Luís – **Análise de Dados e Estatística Descritiva**. Lisboa: Escolar Editora, 2007. ISBN 978-972-592-208-8.
- TEIXEIRA, Maria de Fátima – **O Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz**. Coimbra: Universidade Aberta. 2006. Dissertação de Mestrado.
- TEIXEIRA, Sebastião – **Gestão das Organizações**. 3.<sup>a</sup> ed. Lisboa: Escolar Editora, 2013. ISBN 978-972-592-407-5.
- THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS – **Internal Control – Integrated Framework: Executive Summary** [Em linha]. (2013). [Consult. 11 Ago. 2016]. Disponível em: [http://www.coso.org/documents/990025P\\_Executive\\_Summary\\_final\\_may20\\_e.pdf](http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may20_e.pdf).
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – **About the IIA** [Em linha]. (2016). [Consult. 12 Jan. 2016]. Disponível em: <https://na.theiia.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>.

- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – **About the Profession** [Em linha]. (2016). [Consult. 12 Jan. 2016]. Disponível em: <https://na.theiia.org/about-us/about-ia/Pages/About-the-Profession.aspx>.
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – **Certification Administrative Directives** [Em linha]. (2016). [Consult. 25 Out. 2016]. Disponível em: <https://na.theiia.org/certification/Public%20Documents/Administrative-Directive-No-4.pdf>.
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – **Certified Internal Auditor (CIA): Strengthen Your Core** [Em linha]. (2016). [Consult. 14 Fev. 2016]. Disponível em: <https://na.theiia.org/certification/cia-certification/Pages/CIA-Certification.aspx>.
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – **Code of Ethics** [Em linha]. (2016). [Consult. 27 Jan. 2016]. Disponível em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Code-of-Ethics.aspx>.
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – **Definition of Internal Auditing** [Em linha]. (2016). [Consult. 27 Jan. 2016]. Disponível em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>.
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – **Drive Your Career Forward with IIA Global Certifications and Qualifications** [Em linha]. (2016). [Consult. 14 Fev. 2016]. Disponível em: <https://na.theiia.org/certification/Pages/Certification.aspx>.
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – **Introduction to the Standards** [Em linha]. (2016). [Consult. 27 Jan. 2016]. Disponível em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Standards-With-Introduction.aspx>.
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – **Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas)** [Em linha]. (2016). [Consult. 17 Abr. 2017]. Disponível em: <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Portuguese.pdf>.
- THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS – **Standards & Guidance — International Professional Practices Framework (IPPF)** [Em linha]. (2016). [Consult. 27 Jan. 2016]. Disponível em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>.
- TRIBUNAL DE CONTAS – **Manual de Auditoria e de Procedimentos** [Em linha]. (1999). [Consult. 21 Ago. 2016]. Disponível em: <http://www.tcontas.pt/pt/actos/manual/Manual.pdf>.
- VILELAS, José – **Investigação – O Processo de Construção do Conhecimento**. Lisboa: Edições Sílabo, 2009. ISBN 978-972-618-557-4.

## **Apêndice A – Listagem das organizações inquiridas**

NOME	EMPREGADOS
PINGO DOCE - DISTRIBUIÇÃO ALIMENTAR, S.A.	22117
MODELO CONTINENTE - HIPERMERCADOS, S.A.	22115
RANDSTAD RECURSOS HUMANOS, EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, S.A.	15070
CTT - CORREIOS DE PORTUGAL, S.A.	10904
AUCHAN PORTUGAL - HIPERMERCADOS, S.A.	7827
KELLY SERVICES - EMPRESA DE TRABALHO TEMPORÁRIO, UNIPessoal, LDA	7718
MEO - SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES E MULTIMÉDIA, S.A.	7649
CENTRO HOSPITALAR E UNIVERSITÁRIO DE COIMBRA, E.P.E.	7363
TRANSPORTES AÉREOS PORTUGUESES, S.A.	7153
PROSEGUR - COMPANHIA DE SEGURANÇA, LDA	6909
TEMPO TEAM SERVIÇOS, LDA	6480
CENTRO HOSPITALAR LISBOA NORTE, E.P.E.	6064
CENTRO HOSPITALAR DE SÃO JOÃO, E.P.E.	5387
MOTA-ENGIL - ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO ÁFRICA, S.A.	5207
ANDRADE GUTIERREZ - EUROPA, ÁFRICA, ÁSIA, S.A.	5175
MANPOWERGROUP SOLUTIONS, UNIPessoal, LDA	5147
SECURITAS - SERVIÇOS E TECNOLOGIA DE SEGURANÇA, S.A.	4998
SERVIÇO DE SAÚDE DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA, E.P.E.	4700
GERTAL - COMPANHIA GERAL DE RESTAURANTES E ALIMENTAÇÃO, S.A.	4161
CENTRO HOSPITALAR DO PORTO, E.P.E.	3993
CENTRO HOSPITALAR DO ALGARVE, E.P.E.	3965
CENTRO HOSPITALAR DE LISBOA OCIDENTAL, E.P.E.	3741
TEIXEIRA DUARTE - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.	3730
RANDSTAD II - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, LDA	3592
DIA PORTUGAL - SUPERMERCADOS, SOCIEDADE UNIPessoal, LDA	3444
VOLKSWAGEN AUTOEUROPA, LDA	3409
WORTEN - EQUIPAMENTOS PARA O LAR, S.A.	3228
EDP DISTRIBUIÇÃO - ENERGIA, S.A.	3017
CENTRO HOSPITALAR DE VILA NOVA DE GAIA/ESPINHO, E.P.E.	2998
ITAU - INSTITUTO TÉCNICO DE ALIMENTAÇÃO HUMANA, S.A.	2925
CONTINENTE HIPERMERCADOS, S.A.	2905
TELEPERFORMANCE PORTUGAL, S.A.	2896
EL CORTE INGLÊS - GRANDES ARMAZÉNS, S.A.	2835
CP - COMBOIOS DE PORTUGAL, E.P.E.	2718
COINDU - COMPONENTES PARA A INDÚSTRIA AUTOMÓVEL, S.A.	2697
INFRAESTRUTURAS DE PORTUGAL, S.A.	2510
EUREST (PORTUGAL) - SOCIEDADE EUROPEIA DE RESTAURANTES, LDA	2472
JMR - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA A DISTRIBUIÇÃO, S.A.	2399
HOSPITAL GARCIA DE ORTA, E.P.E.	2377
UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO ALTO MINHO, E.P.E.	2355
CENTRO HOSPITALAR DE TRÁS-OS-MONTES E ALTO DOURO, E.P.E.	2349
MOTA-ENGIL, ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO, S.A.	2312
ESCALA BRAGA - SOCIEDADE GESTORA DO ESTABELECIMENTO, S.A.	2305
ZARA PORTUGAL - CONFECÇÕES, S.A.	2288
SPDH - SERVIÇOS PORTUGUESES DE HANDLING, S.A.	2281
CENTRO HOSPITALAR TONDELA-VISEU, E.P.E.	2215
UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DE MATOSINHOS, E.P.E.	2131
DOCTRANS - TRANSPORTES RODOVIÁRIOS DE MERCADORIAS, LDA	2068
COMPANHIA CARRIS DE FERRO DE LISBOA, S.A.	2054
BOSCH CAR MULTIMÉDIA PORTUGAL, S.A.	1954
INSTITUTO PORTUGUÊS DE ONCOLOGIA DO PORTO FRANCISCO GENTIL, E.P.E.	1922
PORTWAY - HANDLING DE PORTUGAL, S.A.	1911
CENTRO HOSPITALAR DE LEIRIA, E.P.E.	1809
CONTINENTAL MABOR - INDÚSTRIA DE PNEUS, S.A.	1737

RECHEIO - CASH & CARRY, S.A.	1717
PETRÓLEOS DE PORTUGAL - PETROGAL, S.A.	1714
TYCO ELECTRONICS - COMPONENTES ELECTROMECAÑICOS, LDA	1689
CENTRO HOSPITALAR DE ENTRE O DOURO E VOUGA, E.P.E.	1672
UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DA GUARDA, E.P.E.	1663
YAZAKI SALTANO DE OVAR - PRODUTOS ELÉCTRICOS, LDA	1661
NESTLÉ - PORTUGAL, S.A.	1642
UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO BAIXO ALENTEJO, E.P.E.	1627
DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS - PORTUGAL, S.A.	1603
UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO NORTE ALENTEJANO, E.P.E.	1578
OGMA - INDÚSTRIA AERONÁUTICA DE PORTUGAL, S.A.	1563
LACTOGAL - PRODUTOS ALIMENTARES, S.A.	1525
FAURECIA - ASSENTOS DE AUTOMÓVEL, LDA	1505
IKEA PORTUGAL - MÓVEIS E DECORAÇÃO, LDA	1452
VODAFONE PORTUGAL - COMUNICAÇÕES PESSOAIS, S.A.	1448
SISTEMAS MCDONALD'S PORTUGAL, LDA	1422
SGHL - SOCIEDADE GESTORA DO HOSPITAL DE LOURES, S.A.	1414
METROPOLITANO DE LISBOA, E.P.E.	1409
HOSPITAL DISTRITAL DE SANTARÉM, E.P.E.	1409
IKEA INDUSTRY PORTUGAL, LDA	1405
HOSPITAL DA SENHORA DA OLIVEIRA GUIMARÃES, E.P.E.	1405
FNAC PORTUGAL - ACTIVIDADES CULTURAIS E DISTRIBUIÇÃO DE LIVROS, DISCOS MULTIMÉDIA E PRODUTOS	1388
SDSR - SPORTS DIVISION SR, S.A.	1368
GABOR PORTUGAL - INDÚSTRIA DE CALÇADO, LDA	1330
SOMAGUE - ENGENHARIA, S.A.	1280
NOS COMUNICAÇÕES, S.A.	1272
AFAVIAS - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.	1242
HOSPITAL DA LUZ, S.A.	1232
SIEMENS, S.A.	1211
BRISA O&M, S.A.	1202
SPDAD - SOCIEDADE PORTUGUESA DE DISTRIBUIÇÃO DE ARTIGOS DE DESPORTO, UNIPESSOAL, LDA	1198
UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DE CASTELO BRANCO, E.P.E.	1190
MAKRO - CASH & CARRY PORTUGAL, S.A.	1176
LUSÍADAS, S.A.	1176
INSCO - INSULAR DE HIPERMERCADOS, S.A.	1175
BRICODIS - DISTRIBUIÇÃO DE BRICOLAGE, S.A.	1146
EFACEC ENERGIA - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ELÉCTRICOS, S.A.	1129
ANA - AEROPORTOS DE PORTUGAL, S.A.	1107
VISTEON PORTUGUESA, LTD	1077
BARATA & RAMILO, S.A.	1075
SUMOL+COMPAL MARCAS, S.A.	1074
VIAGENS ABREU, S.A.	1073
EDP - GESTÃO DA PRODUÇÃO DE ENERGIA, S.A.	1070
GALPGESTE - GESTÃO DE ÁREAS DE SERVIÇO, S.A.	1064
SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES SOARES DA COSTA, S.A.	1062
SOMINCOR - SOCIEDADE MINEIRA DE NEVES-CORVO, S.A.	1058
LIDO SOL II - DISTRIBUIÇÃO DE PRODUTOS ALIMENTARES, S.A.	1058
EP - ESTRADAS DE PORTUGAL, S.A.	1051
LUSIAVES - INDÚSTRIA E COMÉRCIO AGRO-ALIMENTAR, S.A.	1044
PATINTER - PORTUGUESA DE AUTOMÓVEIS TRANSPORTADORES, S.A.	1043
SONAE CENTER SERVIÇOS II, S.A.	1041
MODALFA - COMÉRCIO E SERVIÇOS, S.A.	1035
SOLVERDE - SOCIEDADE DE INVESTIMENTOS TURÍSTICOS DA COSTA VERDE, S.A.	1032
LENA - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.	1029
C.M.E. - CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO ELECTROMECAÑICA, S.A.	1026
MANUEL RUI AZINHAI NABEIRO, LDA	1025

ECCO'LET (PORTUGAL) - FÁBRICA DE SAPATOS, LDA	1010
CALZEDONIA PORTUGAL, LDA	1009
AMORIM & IRMÃOS, S.A.	1005
NAVEGAÇÃO AÉREA DE PORTUGAL - NAV PORTUGAL, E.P.E.	1003
PHARMACONTINENTE - SAÚDE E HIGIENE, S.A.	993
BA VIDRO, S.A.	969
RENAULT CACIA, S.A.	958
LUSÍADAS - PARCERIAS CASCAIS, S.A.	940
COLEP PORTUGAL, S.A.	926
CAETANO - AUTO, S.A.	918
PEUGEOT CITRÔEN AUTOMÓVEIS PORTUGAL, S.A.	909
MSF ENGENHARIA, S.A.	904
BOSCH TERMOTECNOLOGIA, S.A.	890
EDP - ESTUDOS E CONSULTORIA, S.A.	884
UNICER BEBIDAS, S.A.	873
VILA GALÉ - SOCIEDADE DE EMPREENDIMENTOS TURÍSTICOS, S.A.	873
COFINA MEDIA, S.A.	840
RIOPELE - TÊXTEIS, S.A.	840
LUÍS SIMÕES LOGÍSTICA INTEGRADA, S.A.	833
CGITI PORTUGAL, S.A.	829
PORTUCEL, S.A.	793
RÁDIO POPULAR - ELECTRODOMÉSTICOS, S.A.	778
EEM - EMPRESA DE ELECTRICIDADE DA MADEIRA, S.A.	772
PT INOVAÇÃO E SISTEMAS, S.A.	738
ELEVOLUTION - ENGENHARIA, S.A.	731
EDA - ELECTRICIDADE DOS AÇORES, S.A.	729
STAPLES PORTUGAL - EQUIPAMENTO DE ESCRITÓRIO, S.A.	720
PULL & BEAR (PORTUGAL) - CONFECÇÕES, S.A.	719
EFACEC - ENGENHARIA E SISTEMAS, S.A.	717
BERSHKA (PORTUGAL) - CONFECÇÕES, S.A.	716
SAIPEM (PORTUGAL) - COMÉRCIO MARÍTIMO, SOCIEDADE UNIPESSOAL, LDA	701
EPAL - EMPRESA PORTUGUESA DAS ÁGUAS LIVRES, S.A.	691
HOSPOR - HOSPITAIS PORTUGUESES, S.A.	690
SOPORCEL - SOCIEDADE PORTUGUESA DE PAPEL, S.A.	677
IMPrensa NACIONAL - CASA DA MOEDA, S.A.	658
SCC - SOCIEDADE CENTRAL DE CERVEJAS E BEBIDAS, S.A.	656
EUROPEAN SEAFOOD INVESTMENTS PORTUGAL, S.A.	655
SATA INTERNACIONAL, AZORES AIRLINES, S.A.	647
SOPROPÉ - ORGANIZAÇÕES DE CALÇADO, S.A.	633
GROHE PORTUGAL - COMPONENTES SANITÁRIOS, LDA	629
HOVIONE FARMACIÊNCIA, S.A.	627
CTT EXPRESSO - SERVIÇOS POSTAIS E LOGÍSTICA, S.A.	624
ESTORIL SOL (III) - TURISMO, ANIMAÇÃO E JOGO, S.A.	621
ITALCO-MODA ITALIANA, S.A.	620
MAHLE - COMPONENTES DE MOTORES, S.A.	611
SICASAL - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES, S.A.	605
MONTE D'ALVA - ALIMENTAÇÃO, S.A.	604
C & A MODAS, UNIPESSOAL, LDA	601
SOGRAPE VINHOS, S.A.	593
ACCENTURE - CONSULTORES DE GESTÃO, S.A.	587
RENOVA - FÁBRICA DE PAPEL DO ALMONDA, S.A.	579
CP CARGA - LOGÍSTICA E TRANSPORTES FERROVIÁRIOS DE MERCADORIAS, S.A.	577
SONAE INDÚSTRIA - PRODUÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE DERIVADOS DE MADEIRA, S.A.	576
PREH PORTUGAL, LDA	570
ROCA, S.A.	570
EDP - SOLUÇÕES COMERCIAIS, S.A.	565

CIN - CORPORAÇÃO INDUSTRIAL DO NORTE, S.A.	563
PT CONTACT - TELEMARKETING E SERVIÇOS DE INFORMAÇÃO, S.A.	561
PETRATEX - CONFECÇÕES, S.A.	561
SANTOS BAROSA - VIDROS, S.A.	560
CONDURIL - ENGENHARIA, S.A.	547
EUGSTER & FRISMAG - ELECTRODOMÉSTICOS, LDA	544
SIC - SOCIEDADE INDEPENDENTE DE COMUNICAÇÃO, S.A.	539
CAETANO - BAVIERA - COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, S.A.	537
LABESFAL - LABORATÓRIOS ALMIRO, S.A.	536
FROMAGERIES BEL PORTUGAL, S.A.	532
E.P.O.S. - EMPRESA PORTUGUESA DE OBRAS SUBTERRÂNEAS, S.A.	528
ALDI PORTUGAL - SUPERMERCADOS, LDA	527
DOMINGOS DA SILVA TEIXEIRA, S.A.	525
GALP ENERGIA, S.A.	515
E.I.P. - ELECTRICIDADE INDUSTRIAL PORTUGUESA, S.A.	514
COMPANHIA I.B.M. PORTUGUESA, S.A.	513
TOYOTA CAETANO PORTUGAL, S.A.	502
AMTROL-ALFA, METALOMECÂNICA, S.A.	500
SAKTHI PORTUGAL, S.A.	484
SAICA PACK PORTUGAL, S.A.	482
T.V.I.- TELEVISÃO INDEPENDENTE, S.A.	481
DHL EXPRESS PORTUGAL, LDA	480
REPSOL POLÍMEROS, S.A.	474
GESPOST - GESTÃO E ADMINISTRAÇÃO DE POSTOS DE ABASTECIMENTO, UNIPESSOAL, LDA	474
AVIPRONGO - PRODUTOS ALIMENTARES, S.A.	474
DALPHI-METAL PORTUGAL, S.A.	469
KIRCHHOFF AUTOMOTIVE PORTUGAL, S.A.	469
AUTO-SUECO, LDA	465
GESTAMP AVEIRO - INDÚSTRIA DE ACESSÓRIOS DE AUTOMÓVEIS, S.A.	459
PROPEL - PRODUTOS DE PETRÓLEO, LDA	458
AMORIM - REVESTIMENTOS, S.A.	458
CEREALIS - PRODUTOS ALIMENTARES, S.A.	440
LFP - LOJAS FRANCAS DE PORTUGAL, S.A.	431
TABAQUEIRA - EMPRESA INDUSTRIAL DE TABACOS, S.A.	431

## **Apêndice B – Questionário endereçado ao órgão de gestão**

## Questionário a preencher pelo Órgão de Gestão

O presente questionário foi elaborado no âmbito da realização da dissertação do Mestrado em Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), sob a orientação da Professora Ana Marinho Pires, cujo tema assenta no contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz.

Recordo que será assegurado o anonimato e confidencialidade das informações por si fornecidas, e que estas informações apenas se destinam a serem utilizadas nesta investigação.

1.  
**1 - A estrutura organizacional da empresa contempla a atividade de auditoria interna?**  
*Marcar apenas uma oval.*  
 Sim  
 Não
  
2.  
**2 - Há quanto tempo foi implementada a atividade de auditoria interna?**  
*Marcar apenas uma oval.*  
 Menos de 5 anos  
 De 5 a 10 anos  
 Mais de 10 anos
  
3.  
**3 - A atividade de auditoria interna é composta por:**  
*Marcar apenas uma oval.*  
 Apenas 1 auditor  
 Entre 2 e 5 auditores  
 Mais de 5 auditores
  
4.  
**4 - Qual é a dependência hierárquica da atividade de auditoria interna?**  
*Marcar apenas uma oval.*  
 Comissão de Auditoria  
 Órgão de Gestão (Administração ou Gerência)  
 Diretor Financeiro  
 Outro
  
5.  
**5 - O órgão de gestão esteve envolvido na implementação da atividade de auditoria interna?**  
*Marcar apenas uma oval.*  
 Sim  
 Não

6. **6 - O órgão de gestão aprovou o Plano Anual da atividade de auditoria interna?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim  
 Não

7. **7 - O órgão de gestão acompanha a execução do Plano Anual da atividade de auditoria interna:**

*Marcar apenas uma oval.*

- Nunca  
 Raramente  
 Às vezes  
 Muitas vezes  
 Sempre

8. **8 - O âmbito da atividade de auditoria interna abrange todas as áreas da organização?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim  
 Não

9. **9 - Qual é a avaliação que faz sobre o contributo da atividade de auditoria interna nas seguintes áreas:**

*Marcar apenas uma oval por linha.*

	Muito mau	Mau	Razoável	Bom	Muito bom
Identificar e gerir os riscos de negócio	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Garantir maior eficácia dos controlos internos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Apoiar o órgão gestão na tomada de decisões	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Acompanhar a implementação das ações corretivas	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Conferir maior credibilidade na organização	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

10. **10 - Existe algum documento formalmente aprovado ou estatuto (Carta de Auditoria) que regule o funcionamento da atividade de auditoria interna na organização?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim  
 Não

11.

**11 - Como classifica o grau de conhecimento que os auditores internos possuem sobre a organização?***Marcar apenas uma oval.*

- Muito mau
- Mau
- Razoável
- Bom
- Muito bom

12.

**12 - Considera que o grau de independência concedido à atividade de auditoria interna na execução das suas funções é:***Marcar apenas uma oval.*

- Muito pouco
- Pouco
- Médio
- Muito
- Bastante

13.

**13 - Considera que os objetivos de auditoria interna são adequadamente comunicados aos outros departamentos que compõem a organização?***Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não

14.

**14 - A organização tem procedimentos de controlo interno que assegurem:***Marcar apenas uma oval por linha.*

	Sim	Não
A eficácia e a eficiência das operações	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A conformidade legal e regulamentar	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
A fiabilidade do relato financeiro	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

15.

**15 - O Plano de Auditoria é definido com base na avaliação dos riscos da organização?***Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não

16.

**16 - Considera que as informações relatadas pela atividade de auditoria interna tem influência no processo de tomada de decisão do órgão de gestão?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Nunca
- Raramente
- Às vezes
- Muitas vezes
- Sempre

17.

**17 - Considera que o orçamento disponibilizado para a atividade de auditoria interna é adequado face às necessidades desta para cumprir convenientemente com as suas funções?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não

18.

**18 - Em que medida está satisfeito ou insatisfeito com o desempenho da atividade de auditoria interna?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Muito insatisfeito
- Insatisfeito
- Nem satisfeito, nem insatisfeito
- Satisfeito
- Muito satisfeito

**Apêndice C – Questionário endereçado ao responsável pelo  
departamento de auditoria interna**

## Questionário a preencher pelo Responsável do Departamento de Auditoria Interna

O presente questionário foi elaborado no âmbito da realização da dissertação do Mestrado em Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa (ISCAL), sob a orientação da Professora Ana Marinho Pires, cujo tema assenta no contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz.

Recordo que será assegurado o anonimato e confidencialidade das informações por si fornecidas, e que estas informações apenas se destinam a serem utilizadas nesta investigação.

1. **1 - Considera que o órgão de gestão compreende completamente a atividade de auditoria interna?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim  
 Não

2. **2 - Considera que os objetivos da atividade de auditoria interna são adequadamente comunicados aos outros departamentos que compõem a organização?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim  
 Não

3. **3 - Existe algum documento formalmente aprovado ou estatuto (Carta de Auditoria) que regule o funcionamento da atividade de auditoria interna na organização?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim  
 Não

4. **4 - Para o desempenho das funções da atividade de auditoria interna, esta dispõe adequadamente de:**

*Marcar apenas uma oval por linha.*

	Sim	Não
Recursos humanos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Recursos materiais / tecnológicos	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Recursos financeiros	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

5. **5 - A atividade de auditoria interna possui um manual que contenha as normas e procedimentos aplicáveis à execução dos seus trabalhos?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim  
 Não

6.

**6 - Com que frequência a atividade de auditoria interna informa o órgão de quem depende hierarquicamente, acerca da execução do Plano Anual de auditoria interna?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Nunca
- Raramente
- Às vezes
- Muitas vezes
- Sempre

7.

**7 - Alguma vez o órgão de gestão limitou ou restringiu o alcance do trabalho de auditoria interna?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim
- Não

8.

**8 - Considera que o grau de independência concedido à atividade de auditoria interna na execução das suas funções é:**

*Marcar apenas uma oval.*

- Muito pouco
- Pouco
- Médio
- Muito
- Bastante

9.

**9 - A atividade de auditoria interna na identificação e avaliação dos riscos nas áreas que a organização opera tem um papel:**

*Marcar apenas uma oval.*

- Irrelevante
- Pouco relevante
- Razoável
- Relevante
- Muito relevante

10.

**10 - O grau de desempenho da atividade de auditoria interna como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno é:**

*Marcar apenas uma oval.*

- Muito mau
- Mau
- Razoável
- Bom
- Muito bom

11.

**11 - Considera que o orçamento disponibilizado para a atividade de auditoria interna é adequado face às necessidades desta para cumprir convenientemente com as suas funções?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim  
 Não

12.

**12 - Considera que as informações relatadas pela atividade de auditoria interna tem influência no processo de tomada de decisão do órgão de gestão?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Nunca  
 Raramente  
 Às vezes  
 Muitas vezes  
 Sempre

13.

**13 - Existe colaboração entre a atividade de auditoria interna e a de auditoria externa?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim  
 Não

14.

**14 - A atividade de auditoria interna é sujeita a avaliação?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim  
 Não

15.

**15 - A atividade de auditoria interna dispõe de um programa adequado de formação para os auditores internos?**

*Marcar apenas uma oval.*

- Sim  
 Não

16.

**16 - Qual o número de horas que cada auditor interno, em média, dedica a ações de formação anualmente:**

*Marcar apenas uma oval.*

- Nenhuma  
 Entre 1 e 20  
 Entre 21 e 40  
 Mais de 40

17.

**17 - Considera que a atividade de auditoria interna possui uma equipa com conhecimentos suficientes para desenvolver as funções pelas quais é responsável?**

*Marcar apenas uma oval.*

Sim

Não

**Apêndice D - Verificação das hipóteses de investigação com  
modelos de regressão linear**

Conforme referido na metodologia, a verificação das hipóteses de investigação seria efetuada com base em modelos de regressão linear múltipla, permitindo não só avaliar a relação entre cada variável independente e a variável dependente mas, também, qual o impacto da variável independente na variável dependente. No entanto, devido à dimensão reduzida da amostra e à fraca consistência interna dos índices referentes às variáveis independentes, a aplicação da técnica de regressão pode não ser a mais adequada, dado os seus resultados não serem muito fiáveis.

No entanto, a título de complemento das análises efetuadas no capítulo 4, apresentam-se os resultados dos modelos de regressão simples estimados, primeiro na perspetiva do responsável pelo departamento de auditoria interna e, depois, na perspetiva do órgão de gestão.

### Na perspetiva do responsável pelo departamento de auditoria interna

Pode constatar-se, portanto, que os resultados abaixo apresentados dos quatro modelos de regressão que permitem verificar as hipóteses H1 a H4 com base nos índices definidos na secção 4.1 evidenciam que nenhuma das variáveis independentes explica significativamente o contributo da auditoria interna para a gestão das organizações, pelo que as quatro hipóteses de investigação são rejeitadas.

Modelo	Variáveis independentes	Coefficientes	Erro padrão	Coefficientes estandardizados	Teste t	Qualidade do modelo
1.1.	Constante	3,844	0,317		12,110 ***	Não significativo
	Envolvimento da organização na AI	0,102	0,116	0,167	0,882 ns	
1.2.	Constante	4,204	0,228		18,417 ***	Não significativo
	Nível de recursos de auditoria	-0,037	0,089	-0,080	-0,419 ns	
1.3.	Constante	3,833	0,444		8,642 ***	Não significativo
	Interação entre a AI e o órgão de gestão	0,146	0,226	0,123	0,646 ns	
1.4.	Constante	3,932	0,230		17,087 ***	Não significativo
	Qualificação da equipa de auditoria interna	0,080	0,094	0,161	0,848 ns	

Nota: \*\*\* se sig ≤ 0,001; \*\* se sig ≤ 0,01; \* se sig ≤ 0,05; + se sig ≤ 0,1; ns se sig > 0,1; n=29

### Na perspetiva do órgão de gestão

Verifica-se que os resultados abaixo apresentados dos quatro modelos de regressão que permitem verificar as hipóteses H1 (modelo 1.1), H3 (modelos 1.2 e 1.3) e H5 (modelo 1.4), com base nos índices definidos na secção 4.1 evidenciam que apenas o envolvimento da organização na atividade de auditoria interna contribui significativamente para a explicação do contributo desta atividade para a gestão das organizações. De facto, verifica-se que quando o envolvimento varia um ponto na sua escala, o contributo varia, em média e no

mesmo sentido, 0,530 pontos da sua escala, evidenciando uma relação forte entre as duas características. Assim, ao constatar-se que o envolvimento explica 40,3% da variação do contributo da auditoria para a gestão, a hipótese 1 é verificada.

Como referido, as restantes duas hipóteses de investigação testadas na perspetiva do órgão de gestão não são verificadas, isto é, são rejeitadas.

Modelo	Variáveis independentes	Coefficientes	Erro padrão	Coefficientes estandardizados	Teste t	Qualidade do modelo
1.1.	Constante	2,150	0,469		4,580 ***	R <sup>2</sup> = 40,3%
	Envolvimento da organização na AI	0,530	0,134	0,635	3,943 ***	
1.2.	Constante	4,022	0,542		7,418 ***	Não significativo
	Papel do controlo interno	-0,026	0,193	-0,028	-0,134 ns	
1.3.	Constante	3,664	0,526		6,960 ***	Não significativo
	Interação entre a AI e o órgão de gestão	0,160	0,282	0,117	0,567 ns	
1.4.	Constante	2,422	0,966		2,508 *	Não significativo
	Independência da AI (Q12)	0,361	0,226	0,316	0,124 ns	

Nota: \*\*\* se sig ≤ 0,001; \*\* se sig ≤ 0,01; \* se sig ≤ 0,05; + se sig ≤ 0,1; ns se sig > 0,1; n=25