



**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE
COIMBRA – ISCAC**

FERNANDA LUNA BATISTA FERREIRA LIMA

**A PERCEPÇÃO DE AUDITORES E AUDITADOS SOBRE OS PRINCIPAIS
ASPECTOS RELATIVOS ÀS BOAS PRÁTICAS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA
INTERNA**

**Coimbra
2014**

FERNANDA LUNA BATISTA FERREIRA LIMA

**A PERCEÇÃO DE AUDITORES E AUDITADOS SOBRE OS PRINCIPAIS
ASPECTOS RELATIVOS ÀS BOAS PRÁTICAS PROFISSIONAIS DE AUDITORIA
INTERNA**

Dissertação realizada sob a orientação:

Professora Doutora Maria Georgina da Costa Tamborino Moraes

Dissertação realizada sob a coorientação:

Professor Doutor Alexandre Miguel Fernandes Gomes da Silva

Apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e
Administração de Coimbra – ISCAC como parte das exigências do
Programa de Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública para
obtenção do título de *Magister Scientiae*.

**Coimbra
2014**

DEDICATÓRIA

Aos meus pais Carlos Ferreira Lima e Sebastiana Batista Lima e irmão Leonardo Frederico Batista Ferreira Lima, que deram-me forças, inspiraram e mostraram a importância desta fase académica à vida social, crescimento pessoal e, mesmo a distância, possibilitaram, incentivaram e conscientizaram da importância do estudo em minha vida.

AGRADECIMENTOS

Ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Aos professores do curso de Auditoria Empresarial e Pública.

Em especial a professora Doutora e orientadora Georgina Morais e professor Doutor Alexandre Miguel Fernandes Gomes da Silva, pela orientação competente, conhecimento transmitido, conselhos, críticas, enfim, pela essencial presença na elaboração deste estudo.

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

*“A informação deve ser tratada como qualquer outro produto que esteja disponível para consumo.
Ela deve ser desejada, para ser necessária. Para ser necessária, deve ser útil.
Cabe a nós, auditores, construir essa mercadoria com qualidade.”*
(Clovis Padoveze)

RESUMO

A atividade de auditoria interna tem sucedido por significativa expansão e valorização nos últimos anos. O objetivo do estudo foi avaliar a percepção de auditores internos e empresas auditadas em relação às práticas de auditoria interna e analisar se possuem percepções convergentes no que tange às boas práticas da atividade. A pesquisa analisou diferentes aspectos da atividade de auditoria interna, nomeadamente: os principais benefícios da auditoria interna; o relacionamento entre auditores e gestores; a qualidade dos serviços da auditoria interna; o processo de auditoria e reporte e a qualidade da equipa de auditoria interna. Os auditores internos e auditados apontaram que, de forma geral, os resultados das atividades da auditoria interna atendem às expectativas da organização e que a atividade garante maior eficiência dos processos internos. Também apresentaram uma percepção positiva sobre o relatório de auditoria interna refletir adequadamente a situação atual das áreas auditadas e suportado por evidências apropriadas e o acesso irrestrito a documentos, informações e funcionários para a execução dos seus trabalhos. A pesquisa revelou uma divergência perceptiva da frequência de respostas positivas entre auditores e auditados. Ainda que sutil, os auditores internos compreendem as funções com maior significância comparado aos auditados. A percepção do uso de boas práticas de auditoria interna por entre os inquiridos é coerente e corrobora com os atributos de qualidade citados na literatura, indicando a presença na avaliação da qualidade do serviço de auditoria interna. Esta pesquisa esteve sujeita a limitação na obtenção das respostas aos questionários, que se repercutiu no tamanho da amostra por parte das empresas auditadas. Contudo, foi possível concluir que, os sujeitos da amostra, consideram que a atividade de auditoria interna contribui para uma gestão eficaz. Visando ampliar a base de conhecimento sobre o tema, sugere-se a realização de estudos que relacionem os atributos de qualidade observados à noção de eficácia da auditoria interna, bem como pesquisas que proponham e testem novos modelos de avaliação da qualidade do serviço de auditoria interna.

Palavras-chave: Auditoria interna. Auditados. Boas práticas. Atributos de qualidade.

ABSTRACT

The internal audit activity has succeeded by significant expansion and enhancement in recent years. The aim of the study was to evaluate the perception of internal auditors and audited firms for internal audit practices and analyze if they have convergent perceptions regarding good practice function. The research analyzed different aspects of the internal audit activity, namely: the main benefits of the internal audit; the relationship between auditors and managers; the quality of internal audit services; the audit process and reporting and the quality of the internal audit team. The internal auditors and audited indicated that, in general, the results of the internal audit activities meet the expectations of the organization and that the activity ensures greater efficiency of internal processes. Also had a positive perception of the internal audit report accurately reflect the current situation of the areas audited and supported by appropriate evidence and unrestricted access to documents, information and staff to carry out their work. The survey revealed a perceptual difference in the frequency of positive responses between auditors and auditees. Although subtle, internal auditors understand the functions with greater significance compared to audit. The perception of the use of internal audit best practices among the respondents is consistent with and corroborates the quality attributes cited in the literature, indicating the presence in assessing the quality of the internal audit service. This research was subject to limitation in obtaining the answers to the questionnaires, which was reflected in the sample size by the audited company. However, it was concluded that the sample subjects, consider that the internal audit activity contributes to effective management. Aiming to expand the knowledge base on the topic, it is suggested to conduct studies that relate quality attributes observed the notion of effectiveness of internal audit, as well as research to propose and test new models for evaluating the quality of the internal audit service.

Keywords: Internal Audit. Audited. Practice. Quality Attributes.

SUMÁRIO

<u>CAPÍTULO I – REVISÃO DE LITERATURA</u>	3
1.1 O SURGIMENTO E A EVOLUÇÃO DA AUDITORIA INTERNA	3
1.2 A AUDITORIA INTERNA E SEU MEIO ENVOLVENTE	5
1.2.1 A RELAÇÃO DO CONTROLO INTERNO E A AUDITORIA INTERNA	9
1.2.2 A GESTÃO DE RISCO COMO O NOVO PARADIGMA DA AUDITORIA INTERNA	13
1.2.3 A AUDITORIA INTERNA NO CONTEXTO DA GOVERNAÇÃO CORPORATIVA	19
1.2.4 A AUDITORIA INTERNA E O <i>COMPLIANCE</i>	23
1.2.5 O RELATÓRIO DA AUDITORIA INTERNA E A IMPORTÂNCIA DAS SUAS RECOMENDAÇÕES	25
1.3 ESTUDOS EMPÍRICOS RELACIONADOS COM A PERCEPÇÃO DOS ATRIBUTOS DE QUALIDADE DAS BOAS PRÁTICAS DA AUDITORIA INTERNA	27
<u>CAPÍTULO II – ANÁLISE EMPÍRICA</u>	31
2.1 JUSTIFICAÇÃO	31
2.2 METODOLOGIA	31
2.2.1 A POPULAÇÃO E AMOSTRA	33
2.2.2 O QUESTIONÁRIO	34
2.3 HIPÓTESES E OBJETIVOS DE INVESTIGAÇÃO	35
2.4 AUDITORES INTERNOS: ANÁLISE DOS RESULTADOS	37
2.4.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA	37
2.4.2 SEÇÃO 1: OS PRINCIPAIS BENEFÍCIOS DA AUDITORIA INTERNA	40
2.4.3 SEÇÃO 2: O RELACIONAMENTO ENTRE AUDITORES E GESTORES	42
2.4.4 SEÇÃO 3: QUALIDADE DOS SERVIÇOS DA AUDITORIA INTERNA	43
2.4.5 SEÇÃO 4: PROCESSO DE AUDITORIA E REPORTE	45
2.4.6 SEÇÃO 5: QUALIDADE DA EQUIPA DE AUDITORIA INTERNA	46
2.5 EMPRESAS AUDITADAS: ANÁLISE DOS RESULTADOS	47
2.5.1 CARACTERIZAÇÃO DA AMOSTRA	48
2.5.2 SEÇÃO 1: OS PRINCIPAIS BENEFÍCIOS DA AUDITORIA INTERNA	54
2.5.3 SEÇÃO 2: O RELACIONAMENTO ENTRE AUDITORES E GESTORES	55
2.5.4 SEÇÃO 3: QUALIDADE DOS SERVIÇOS DA AUDITORIA INTERNA	57
2.5.5 SEÇÃO 4: PROCESSO DE AUDITORIA E REPORTE	58
2.5.6 SEÇÃO 5: QUALIDADE DA EQUIPA DE AUDITORIA INTERNA	59
<u>CAPÍTULO III – RESULTADOS FINAIS</u>	61
3.1 COMPARAÇÃO ENTRE AUDITORES INTERNOS E EMPRESAS AUDITADAS	61

3.1.1 AUDITORES VS AUDITADOS: PRINCIPAIS BENEFÍCIOS DA AUDITORIA INTERNA	61
3.1.2 AUDITORES VS AUDITADOS: RELACIONAMENTO ENTRE OS AUDITORES E GESTORES	62
3.1.3 AUDITORES VS AUDITADOS: QUALIDADE DOS SERVIÇOS DA AUDITORIA INTERNA	63
3.1.4 AUDITORES VS AUDITADOS: PROCESSO DE AUDITORIA E REPORTE	64
3.1.5 AUDITORES VS AUDITADOS: QUALIDADE DA EQUIPA DE AUDITORIA INTERNA	65
3.1.6 ANÁLISE DE DADOS: TESTE QUI QUADRADO	66
3.2 COMPARAÇÃO ENTRE ESTUDOS EMPÍRICOS E OS RESULTADOS OBTIDOS	68
CONCLUSÃO	76
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	79
APÊNDICE I - CARTA DE APRESENTAÇÃO – INQUÉRITO ÀS EMPRESAS QUESTIONADAS	84
APÊNDICE II - INQUÉRITO ÀS EMPRESAS QUESTIONADAS	86
APÊNDICE III - INQUÉRITO AOS AUDITORES INTERNOS	87
ANEXO I - 500 MAIORES & MELHORES EMPRESAS PORTUGUESAS (2013) – UNIVERSO DAS EMPRESAS QUESTIONADAS	88
ANEXO II - 500 MAIORES & MELHORES EMPRESAS PORTUGUESAS (2013) – POPULAÇÃO DAS EMPRESAS QUESTIONADAS	94

ÍNDICE QUADROS

QUADRO 1 - OS PARADIGMAS DA AUDITORIA INTERNA.....	9
QUADRO 2 - TIPOS DE CONTROLO INTERNO	12
QUADRO 3 - TIPOS DE RISCO EMPRESARIAL	15
QUADRO 4 - PRINCÍPIOS DA GESTÃO DE RISCO.....	16
QUADRO 5 - REQUISITOS BÁSICOS RELATÓRIO DE AUDITORIA INTERNA	26
QUADRO 6 - DETERMINANTES DA EFICÁCIA DA AUDITORIA INTERNA	29
QUADRO 7 - ATRIBUTOS DA QUALIDADE DA AUDITORIA AUTORIA INTERNA	36
QUADRO 8 - AUDITORES INTERNOS: PRINCIPAIS BENEFÍCIOS DA AUDITORIA INTERNA	41
QUADRO 9 - AUDITORES INTERNOS: RELACIONAMENTO ENTRE AUDITORES E GESTORES	42
QUADRO 10 - AUDITORES INTERNOS: QUALIDADE DOS SERVIÇOS DA AUDITORIA INTERNA.....	44
QUADRO 11 - AUDITORES INTERNOS: PROCESSO DE AUDITORIA E REPORTE	45
QUADRO 12 - AUDITORES INTERNOS: QUALIDADE DA EQUIPA DE AUDITORIA INTERNA.....	46
QUADRO 13 - AUDITADOS: PRINCIPAIS BENEFÍCIOS DA AUDITORIA INTERNA	54
QUADRO 14 - AUDITADOS: RELACIONAMENTO ENTRE AUDITORES E GESTORES.....	55
QUADRO 15 - AUDITADOS: QUALIDADE DOS SERVIÇOS DA AUDITORIA INTERNA	57
QUADRO 16 - AUDITADOS: PROCESSO DE AUDITORIA E REPORTE.....	58
QUADRO 17 - AUDITADOS: QUALIDADE DA EQUIPA DE AUDITORIA INTERNA	60
QUADRO 18 - VARIAÇÃO DE FREQUÊNCIAS DE RESPOSTAS ENTRE AUDITORES E AUDITADOS.....	66
QUADRO 19 - AUDITORES INTERNOS: VARIAÇÃO DE FREQUÊNCIAS DE RESPOSTAS	67
QUADRO 20 - AUDITADOS: VARIAÇÃO DE FREQUÊNCIAS DE RESPOSTAS.....	67

ÍNDICE DE ILUSTRAÇÕES

ILUSTRAÇÃO 1 - POSICIONAMENTO ORGANIZACIONAL IDEAL DA AUDITORIA INTERNA.....	6
ILUSTRAÇÃO 2 - ELEMENTOS DA ESTRUTURA DE CONTROLO INTERNO.....	11
ILUSTRAÇÃO 3 - COLABORAÇÃO ENTRE A AUDITORIA INTERNA E A GOVERNAÇÃO	22
ILUSTRAÇÃO 4 - AUDITORES INTERNOS: GÉNERO	38
ILUSTRAÇÃO 5 - AUDITORES INTERNOS: IDADE.....	38
ILUSTRAÇÃO 6 - AUDITORES INTERNOS: FORMAÇÃO ACADÉMICA	38
ILUSTRAÇÃO 7 - AUDITORES INTERNOS: SETOR EMPRESARIAL	39
ILUSTRAÇÃO 8 - AUDITORES INTERNOS: ANTIGUIDADE NA FUNÇÃO	39
ILUSTRAÇÃO 9 - AUDITORES INTERNOS: CERTIFICAÇÃO PROFISSIONAL	40
ILUSTRAÇÃO 10 - AUDITORES INTERNOS: MEMBROS IPAI	40
ILUSTRAÇÃO 11 - AUDITORES INTERNOS: OS PRINCIPAIS BENEFÍCIOS DA AUDITORIA INTERNA	41
ILUSTRAÇÃO 12 - AUDITORES INTERNOS: RELACIONAMENTO ENTRE AUDITORES E GESTORES.....	43
ILUSTRAÇÃO 13 - AUDITORES INTERNOS: QUALIDADE DOS SERVIÇOS DA AUDITORIA INTERNA	44
ILUSTRAÇÃO 14 - AUDITORES INTERNOS: PROCESSO DE AUDITORIA E REPORTE.....	46
ILUSTRAÇÃO 15 - AUDITORES INTERNOS: QUALIDADE DA EQUIPA DE AUDITORIA INTERNA	47
ILUSTRAÇÃO 16 - AUDITADOS: SETOR EMPRESARIAL	48
ILUSTRAÇÃO 17 - AUDITADOS: ANTIGUIDADE DA FUNÇÃO DE AUDITORIA INTERNA	48
ILUSTRAÇÃO 18 - AUDITADOS: NÚMERO DE AUDITORES QUE COMPÕE A EQUIPA	49
ILUSTRAÇÃO 19 - AUDITADOS: ÁREAS DE ABRANGÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA 1	49
ILUSTRAÇÃO 20 - AUDITADOS: ÁREAS DE ABRANGÊNCIA DA AUDITORIA INTERNA 2	50
ILUSTRAÇÃO 21 - AUDITADOS: HIERARQUIA DA ATIVIDADE DE AUDITORIA INTERNA	50
ILUSTRAÇÃO 22 - AUDITADOS: COORDENAÇÃO DAS ATIVIDADES DA AUDITORIA INTERNA	51
ILUSTRAÇÃO 23 - AUDITADOS: PROCEDIMENTOS DA AUDITORIA INTERNA	51
ILUSTRAÇÃO 24 - AUDITADOS: GÉNERO	52
ILUSTRAÇÃO 25 - AUDITADOS: IDADE	52
ILUSTRAÇÃO 26 - AUDITADOS: FORMAÇÃO ACADÉMICA.....	52
ILUSTRAÇÃO 27 - AUDITADOS: ÁREA DE ATUAÇÃO DOS INQUIRIDOS NA ORGANIZAÇÃO	53
ILUSTRAÇÃO 28 - AUDITADOS: CARGO DE OCUPAÇÃO DOS INQUIRIDOS NA ORGANIZAÇÃO	53
ILUSTRAÇÃO 29 - AUDITADOS: TEMPO DE ATIVIDADE NA ATIVIDADE.....	54
ILUSTRAÇÃO 30 - AUDITADOS: PRINCIPAIS BENEFÍCIOS DA AUDITORIA INTERNA.....	55
ILUSTRAÇÃO 31 - AUDITADOS: RELACIONAMENTO ENTRE AUDITORES E GESTORES.....	56
ILUSTRAÇÃO 32 - AUDITADOS: QUALIDADE DOS SERVIÇOS DA AUDITORIA INTERNA	58
ILUSTRAÇÃO 33 - AUDITADOS: PROCESSO DE AUDITORIA E REPORTE	59
ILUSTRAÇÃO 34 - AUDITADOS: QUALIDADE DA EQUIPA DE AUDITORIA INTERNA	60
ILUSTRAÇÃO 35 - AUDITORES VS AUDITADOS: PRINCIPAIS BENEFÍCIOS DA AUDITORIA INTERNA.....	61

ILUSTRAÇÃO 36 - AUDITORES VS AUDITADOS: RELACIONAMENTO ENTRE AUDITORES E GESTORES .	62
ILUSTRAÇÃO 37 - AUDITORES VS AUDITADOS: QUALIDADES DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA INTERNA	63
ILUSTRAÇÃO 38 - AUDITORES VS AUDITADOS: PROCESSO DE AUDITORIA E REPORTE	64
ILUSTRAÇÃO 39 - AUDITORES VS AUDITADOS: QUALIDADE DA EQUIPA DE AUDITORIA INTERNA	65
ILUSTRAÇÃO 40 - ESTUDOS EMPÍRICOS: O PRINCIPAIS BENEFÍCIOS DA AUDITORIA INTERNA	68
ILUSTRAÇÃO 41 - RESULTADOS OBTIDOS: O PRINCIPAIS BENEFÍCIOS DA AUDITORIA INTERNA	69
ILUSTRAÇÃO 42- ESTUDOS EMPÍRICOS VS RESULTADOS OBTIDOS: RELACIONAMENTO ENTRE OS AUDITORES E GESTORES I	70
ILUSTRAÇÃO 43 - ESTUDOS EMPÍRICOS VS RESULTADOS OBTIDOS: RELACIONAMENTO ENTRE OS AUDITORES E GESTORES II	70
ILUSTRAÇÃO 44 - ESTUDOS EMPÍRICOS VS RESULTADOS OBTIDOS: QUALIDADE DOS SERVIÇOS DA AUDITORIA INTERNA I	71
ILUSTRAÇÃO 45 - ESTUDOS EMPÍRICOS VS RESULTADOS OBTIDOS: QUALIDADE DOS SERVIÇOS DA AUDITORIA INTERNA II	72
ILUSTRAÇÃO 46 - ESTUDOS EMPÍRICOS VS RESULTADOS OBTIDOS: PROCESSO DE AUDITORIA E REPORTE I	72
ILUSTRAÇÃO 47 - ESTUDOS EMPÍRICOS VS RESULTADOS OBTIDOS: PROCESSO DE AUDITORIA E REPORTE II	73
ILUSTRAÇÃO 48 - ESTUDOS EMPÍRICOS VS RESULTADOS OBTIDOS: QUALIDADE DA EQUIPA DE AUDITORIA INTERNA I	74
ILUSTRAÇÃO 49 - ESTUDOS EMPÍRICOS VS RESULTADOS OBTIDOS: QUALIDADE DA EQUIPA DE AUDITORIA INTERNA II	74

LISTA DE ABREVIATURA E SIGLAS

AAA – American Accounting Association

AICPA – American Institute of Certified Public Accountants

CEO – Chief Executive Officers

CFO – Chief Financial Officers

CIA – Certified Internal Auditor

CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

COBIT – Control Objectives for Information and Related Technology

COSO – Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission

CPA – Certified Public Accountant

ERM – Enterprise Risk Management

FEI – Financial Executives Institute

IIA – Institute of Internal Auditors

IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna

ISA – International Standards on Auditing

ISO - International Organization for Standardization

ITGI – Information Technology Governance Institute

ITIL – Information Technology Infrastructure Library

NAA – National Association of Accountants

NIPPAI – Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna

OECD – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

SOX – Lei Sarbanes Oxley

TI – Tecnologia da Informação

INTRODUÇÃO

A crescente internacionalização e globalização da economia, o aumento da competitividade e as constantes alterações no ambiente de negócio provocou a necessidade de estruturas empresariais internas mais fortes, com normas e procedimentos para gestão e operação dos processos corporativos e mecanismos eficazes de monitorização, de modo a reduzir a dependência de supervisão da gestão de topo. Nesta conjuntura de dinâmica e complexidade, com o surgimento das grandes organizações em substituição das pequenas empresas, a atividade de auditoria interna passou a ser mais difundido dentro das organizações.

O conceito de auditoria tem evoluído com o decurso do tempo, e reflete não só as transformações no desenvolvimento das organizações e na ponderação dos interesses mas, também, os em objetivos cada vez mais amplos.

A discussão de um rol de atributos de qualidade da atividade de auditoria, a partir da avaliação da presença desses atributos e das percepções de qualidade de auditores e auditados, proporciona uma importante contribuição à literatura e para a profissão, já que existem poucos estudos que discutiram o tema, diminuindo assim algumas lacunas existentes. Se a percepção atividade da autoria interna for positiva e vista como estritamente necessária pelas organizações, a atividade continuará favoravelmente a expandir-se.

E neste contexto, levantou-se o problema: Qual é a percepção de auditores e auditados sobre os principais aspetos relativos às boas práticas profissionais de auditoria interna?

Neste âmbito, o objetivo geral do estudo será: Avaliar a percepção de auditores e auditados em relação às práticas profissionais de auditoria com base nas empresas de maior dimensão em Portugal, uma vez que são elas as maiores empregadoras da atividade de auditoria interna.

E como objetivos específicos: a) Verificar se as características da auditoria interna são associadas por auditores e auditados à qualidade desse serviço; b) Analisar se os auditores e auditados possuem percepções convergentes no que tange às boas práticas da atividade e; c) Verificar se a presença de algumas características de qualidade da atividade de auditoria interna apontadas na literatura são confirmativas em relação à eficácia da auditoria interna.

A nível pessoal, este estudo trás um suporte prático – *estruto senso* – após a fase de estudo teórico, para a obtenção de grau académico, que possibilitará conhecer melhor os

processos da atividade da auditoria interna e as práticas da profissão, bem como a contribuição desta profissão para a realidade social e das organizações.

Como metodologia, este estudo caracterizar-se-á por exploratório-descritivo, uma abordagem quantitativo e transversal. Para o efeito, será realizado pesquisas e análises de literatura. Recolha de dados numa população de grandes empresas portuguesas, sediadas em território nacional, através da elaboração de um questionário eletrónico. E, aplicado o mesmo grupo de questões, presencialmente, em eventos direcionados aos profissionais da auditoria interna. Utilizando a aplicação *online* Google Docs, a informação será tratada recorrendo à ferramenta Excel e, numa fase final, o *software* SPSS versão 2.0 para um teste de hipóteses não paramétrico.

Essa dissertação encontra-se dividida em três capítulos.

No primeiro capítulo, será descrita a revisão de literatura que abordará a evolução do paradigma de auditoria interna, com particular análise na relação do controlo interno, na gestão de risco, a relação entre a auditoria interna e a governação corporativa e, também, o *compliance*. Abordar-se-á, também, os benefícios do relatório da auditoria interna e a importância das suas recomendações e, por conseguinte, alguns estudos, a nível mundial, relacionados com a percepção dos atributos de qualidade das boas práticas da auditoria interna.

No segundo capítulo, tratar-se-á de uma análise empírica com justificativa, metodologia de investigação descritas e formulação das hipóteses a estudar no sentido de analisar a percepção sobre certos aspectos da auditoria interna entre os auditores e auditados, designadamente: os principais benefícios da auditoria interna; o relacionamento entre auditores e gestores; a qualidade dos serviços da auditoria interna; o processo de auditoria e reporte e a qualidade da equipa de auditoria interna.

No terceiro capítulo, será discutida a relação e comparados os resultados entre os auditores e auditados, realizado um teste de hipóteses de investigação e o resultado da relação entre outros estudos e as respostas obtidas nesta pesquisa.

Finalmente, apresentar-se-á as principais conclusões decorrentes da revisão de literatura e do estudo empírico realizado, deixando orientações para investigação futura.

CAPÍTULO I – REVISÃO DE LITERATURA

1.1 O SURGIMENTO E A EVOLUÇÃO DA AUDITORIA INTERNA

A auditoria tem evoluído ao longo dos anos e rigorosamente sendo discutida a sua importância e a adequação de normas para cumprir com as necessidades e a realidades das organizações. A auditoria interna tem acompanhado o crescimento acelerado da auditoria externa, porém com objetivos mais convergentes no que diz respeito ao auxiliar e ajudar o cumprimento dos objetivos de uma organização.

Historicamente, o auditor tem coadunado, examinado e avaliado provas tendo em conta critérios predefinidos relatando posteriormente os resultados às partes interessadas. Pode-se assim depreender, conforme defende O'Regan (2003), que a auditoria é um processo evolutivo em que o auditor atua como intermediário entre duas ou mais partes.

Para o mesmo autor, o contexto em que a auditoria emerge tem sido frequentemente apresentado em termos de “Teoria da Agência”. A teoria propõe que a assimetria de informação se verifica quando os proprietários dos recursos económicos (o principal) delegam o controlo dos seus recursos a administradores (agentes). Se os “principais” estão impossibilitados de monitorar adequadamente o que os “agentes” estão a representar na totalidade os seus interesses, podem procurar a ajuda de elementos externos (os auditores) para emitirem uma opinião independente sobre o comportamento dos referidos “agentes”. Com o aparecimento da separação dos detentores do capital e os gestores que o administram, pode-se precisamente aplicar a mesma ideia. Para monitorar a adequada gestão e controlo dos investimentos, os auditores oferecem aos detentores do capital uma opinião independente e objetiva.

É difícil precisar o surgimento exato da auditoria, pois a profissão pode ser entendida como aquela realizada por todos que possuam a atividade de verificar a legitimidade das contas e prestando um relato aos superiores.

A auditoria começa em época tão remota quanto a contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em mais ou menos extensão, a outra, a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara (BOYNTON et al, 2002:22).

Segundo alguns autores¹, há conhecimento que por volta de 4.000 anos a.C. decorriam auditorias na China, Babilônia e no Egito principalmente relacionadas com a cobrança de

¹ *Principles of Auditing: an Introduction to International Standards on Auditing*

impostos e com o controlo dos armazéns dos faraós. E por volta de 1.800 a.C., existem referências bíblicas de controlo interno e realização de auditorias durante o império romano, onde inspecionavam as contabilidades das diversas províncias.

Em Inglaterra, na Idade Média, a execução de auditoria era habitualmente praticada por iletrados, resultando dessa situação que fosse apresentada oralmente o que foi ouvido.

Apesar de, nos dias de hoje, a auditoria ser marcada pela importância da documentação rigorosa, o termo ainda se mantém remontando assim à “auditoria por ouvido”. Aliás, a palavra “auditoria” deriva da palavra em latim “*audire*” (ouvir). Os auditores nessa altura, eram vistos como os “ouvidos” do Rei, pronunciando-se sobre o seu património e sobre a forma como estava a ser gerido.

Em meados do século XIX é que a auditoria surge tal como entendida nos tempos modernos. Na conjuntura da Revolução Industrial, teve seu início na Grã-Bretanha, especificamente em Edimburgo, onde foram publicadas as primeiras normas de relato financeiro e de auditoria e criado em 1854 o primeiro organismo profissional de contabilistas e auditores a nível mundial, o *The Society of Accountants in Edinburgh* (BAPTISTA DA COSTA, 2010).

É no contexto da atual que surgiu a necessidade de criar uma auditoria que, permanentemente, estivesse presente dentro da organização, a fim de verificar os controlos contabilísticos, conjuntamente com controlos administrativos, para convaler as operações e objetivos de uma organização, entendido agora como auditoria interna.

A auditoria interna, assim como o conceito de auditoria, remota às práticas desde as antigas civilizações, mas surgiu formalmente em 1941, nos Estados Unidos da América, com o *Institute of Internal Auditors* – IIA. E, por conseguinte, em 1947, foi emitido a primeira norma de responsabilidade da profissão, o *Statement of Responsibilities of the Internal Auditor*. Contudo, somente em 1971, com a revisão desta norma, é que a atividade da auditoria interna veio distanciar-se definitivamente do conceito de auditoria externa, com o objetivo principal às áreas operacionais, em detrimento da económico-financeira.

Em 1968 foi criado o primeiro Código de Ética e dez anos após, as primeiras normas para a prática profissional.

Para Jin & Dunjia (1997), a principal razão para o rápido desenvolvimento da auditoria interna após a década de quarenta está no facto do âmbito da auditoria interna se ter expandido, ao assumir um importante papel na estratégia das organizações.

Por outro lado, Dittenhofer (2001) salienta que a emergência da profissão de auditoria interna foi o resultado do esforço de um grupo de auditores proativos que acreditavam ser a altura oportuna para reconhecer a disciplina de auditoria interna como uma disciplina de gestão, e também, como resultado das condições económicas vividas no início da década de quarenta, uma vez que, devido às condições da guerra, os recursos eram limitados, levando as organizações a procurar a economia e eficiência operacional.

A auditoria interna continuou a evoluir a nível mundial e foi profissionalizada a através da criação do organismo internacional. Nesse contexto, no início da década de 1990, em Portugal, os profissionais da área da Auditoria interna sentiram a necessidade de uma associação representativa da profissão, já existente na maioria dos países europeus. Desta forma, em Março de 1992, foram aprovados os estatutos da organização profissional da Auditoria interna no país, através da criação do Instituto Português de Auditoria Interna – IPAI, Instituto que representa os interesses da profissão de auditoria interna, para o que promove a associação de todos os profissionais e estudiosos de auditoria interna, gestão de risco e controlo interno nas organizações.

1.2 A AUDITORIA INTERNA E SEU MEIO ENVOLVENTE

A definição de auditoria interna tem sido tenuemente adaptado às mudanças no decorrer da evolução do meio empresarial, da complexidade dos controlos internos e solidificação da própria atividade, na tentativa de orientar e definir os objetivos, a natureza e âmbito envolvente a profissão. A mais recente definição aprovada pelo Institute of Internal Auditors – IIA em Junho de 1999 e reafirmada em 2004:

A auditoria interna é uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização a alcançar os seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação² (IIA, 2004:3).

Para o reconhecimento e progressão da auditoria interna tem sido fundamental o contributo do IIA, organismo de referência mundial na área de auditoria interna. Para além do desenvolvimento e adaptação de Normas Internacionais e Práticas Recomendadas, o IIA tem fomentado a formação contínua e os programas de certificação profissional, em que se destaca o Certified Internal Auditor (CIA). Para além do CIA são ainda disponibilizadas as

² Tradução realizada pelo Instituto Português de Auditoria Interna – IPAI

certificações CFSA (área financeira), CCSA (Controlo) e CGAP (setor público) e CRMA (risco).

Alguns dos conceitos expressos nas Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna – NIPPAI, nomeadamente: (i) a independência; (ii) os serviços de garantia e consultoria; a seguir, características estas, incondicionais, à prática profissional e para figura do auditor interno.

i) A Independência

Desde sempre que a independência é um dos aspectos mais importantes da profissão do auditor. De acordo com a Norma 1100 (IIA, 2004:16) “a atividade de auditoria interna deverá ser independente e livre de interferências ao determinar o âmbito da auditoria interna, no desempenho do seu trabalho e na comunicação dos resultados”.

O auditor não deve sujeitar-se a condições que ameacem a capacidade da atividade de auditoria interna e, da mesma forma, a Norma 1120 do IIA dita que o responsável pela auditoria deverá cumprir com as suas responsabilidades de forma imparcial, mantendo uma postura autônoma de qualquer conflito de interesses.

Morais e Martins (2013) concordam que a independência permite que os auditores internos emitam juízos imparciais e sem preconceitos, o que é essencial para a adequada realização das auditorias.

Conforme a Ilustração 1 pode-se evidenciar o posicionamento ideal a nível hierárquico da atividade de auditoria interna.

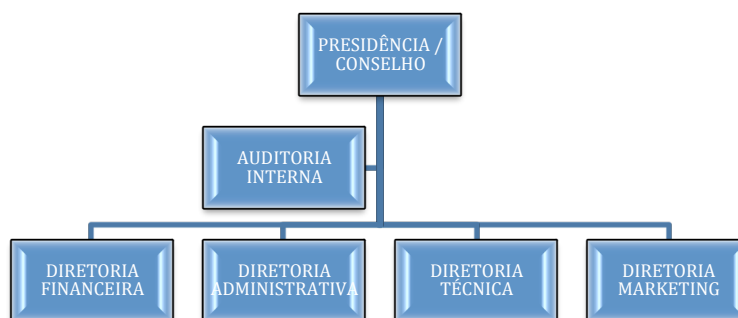


Ilustração 1 - Posicionamento Organizacional Ideal da Auditoria Interna
Fonte: Elaboração própria

O IIA (2004) recomenda que área de auditoria esteja posicionada ao mais alto nível e recomenda como ideal duas linhas de reporte ao funcional e ao administrativo, pois entende que desse modo seria mais independente do que se vinculada à diretoria.

ii) Os Serviços de Garantia e Consultoria

Segundo McCall (2002) a inclusão dos serviços de consultoria na atual definição de auditoria interna implica um novo desafio para os auditores internos, concretamente no que respeita ao fornecimento dos serviços de consultoria sem comprometer a objetividade no desempenho dos serviços de auditoria, pois para alguns auditores internos a consultoria poderá condicionar a sua independência.

Os serviços de consultoria prestados pelo auditor interno devem envolver a avaliação objetiva da evidência necessária para fornecerem uma opinião ou conclusões independentes, relativas a uma entidade, operação, atividade, processo, sistema ou outra matéria.

Os auditores internos têm o desafio de fornecerem serviços de consultoria sem comprometerem a objetividade no desempenho das auditorias. A este propósito, o IIA emitiu um *Position Paper –The role of Internal Auditing in ERM* – onde expõe as salvaguardas necessárias para proteger a independência e objetividade dos serviços tradicionais (*assurance*) de auditoria.

A natureza e o âmbito dos compromissos de garantia são determinados pelo auditor interno. Ao executar trabalhos de consultoria o auditor interno deve sempre manter a objetividade e não assumir qualquer responsabilidade de gestão.

Para Richards (2001), de facto, não restam dúvidas que os auditores internos que conseguirem com sucesso um equilíbrio entre os serviços de auditoria e os serviços de consultoria terão a oportunidade de acrescentar um valor significativo à organização, potenciando a credibilidade da atividade de auditoria interna.

Não obstante, de acordo com Miñon & Dominguez (2003), a tendência evidente da auditoria interna em caminhar para uma atividade de consultoria parece não resultar exclusivamente da inclusão da consultoria na atual definição do IIA, pois os conhecimentos técnicos do negócio e da cultura das empresas fazem dos auditores internos os consultores mais qualificados.

De acordo a introdução às Normas Internacionais Para a Prática Profissional de Auditoria Interna –emitido pelo IIA³(2004:2):

A auditoria interna é conduzida em diversos ambientes legais e culturais; entre organizações que variam de propósito, tamanho, complexidade e estrutura; e por pessoas dentro ou fora da organização. Enquanto as diferenças possam afetar a prática de auditoria interna em cada ambiente, a conformidade com as Normas

³ Tradução realizada pelo Instituto Português de Auditoria Interna – IPAI em Agosto/2009.

Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna do IIA é essencial para o atendimento das responsabilidades dos auditores internos e da atividade de auditoria interna.

Ramamoorti (2003) observa que o IIA tem ampliado consideravelmente a declaração de responsabilidade da auditoria interna, que atualmente inclui: a) rever e avaliar a qualidade, adequação e aplicação do controlo contabilístico, financeiro e operacional; b) determinar a extensão de cumprimento das políticas, planos e procedimentos estabelecidos; c) determinar em que extensão os ativos da empresa são corretamente registados e protegidos contra danos ou perdas de quaisquer naturezas; d) determinar a fiabilidade dos dados contabilísticos e de outros dados originados dentro da organização; e) avaliar o desempenho dos gerentes em cumprirem as responsabilidades definidas.

O objetivo da auditoria é entendida por alguns autores como uma análise detalhada das transações afim de detectar erros e fraudes. Mas com a evolução das organizações e dos seus complexos sistemas de controlo interno, o objetivo da auditoria se desenvolveu e se estendeu para o além daqueles iniciais.

Para Moraes e Martins (2013), a auditoria interna constitui uma atividade contínua, completa e independente, desenvolvida por pessoas afetas à organização, com o intuito de verificar a existência, o cumprimento, a eficácia e a otimização dos controlos internos, contribuindo para o cumprimento dos objetivos organizacionais. Embora essa definição não mencione diretamente as verificações financeiras e, ao invés disso, enfoque os controlos internos, a atividade abrange outras importantes áreas de atuação.

Para Salvador (2001) entende que a evolução do conceito de auditoria pode ser analisada sob duas perspectivas: a tradicional e a integral. Na visão tradicional refere que nasce com a missão essencial de detectar erros. A sua metodologia parte, por isso, da desconfiança da direção sobre a própria organização e o seu fim último é o de aplicar medidas corretivas sobre a execução da respectiva prestação. O conceito integral, que defende ser o atual, a auditoria é baseada numa confiança na própria organização e na finalidade preventiva e de melhoria contínua.

Por outro lado, Castanheira (2007) informa que a auditoria interna já passou por dois paradigmas e encontra-se hoje num terceiro. O primeiro paradigma tinha como enfoque a observação e a contabilização e perdurou por muito tempo. Com o nascimento da prática profissional contemporânea da auditoria interna por meio da fundação do IIA, em 1941, e da

publicação do primeiro livro de auditoria interna⁴, com o conceito de “sistema de controlos internos”, surgiu, assim, o segundo paradigma, o do controlo que ainda se encontra bastante enraizado no processo de auditoria. Hoje, no entanto, a auditoria interna enfrenta um novo paradigma, que se baseia na visão dos processos com foco nos riscos do negócio e nas práticas de governação corporativa, trazendo uma nova contribuição da atividade para as empresas.

Quadro 1 - Os Paradigmas da Auditoria Interna

CARACTERÍSTICAS	VELHO PARADIGMA	NOVO PARADIGMA
Foco da Auditoria Interna	Controlo Interno	Riscos de Negócio
Resposta da Auditoria Interna	Reactiva, após os factos, descontínua, observadora das iniciativas de planeamento estratégico	Proactiva, tempo real, monitorização contínua, participante nos planos estratégicos
Avaliação de Risco	Factores de Risco	Planeamento por Cenários
Testes de Auditoria Interna	Controlos Importantes	Riscos Importantes
Métodos de Auditoria Interna	Ênfase em Testes de Controlo Detalhados e Completos	Ênfase na Importância e Abrangência dos Riscos de Negócio Cobertos
Recomendações da Auditoria Interna	Controlo Interno: Reforço; Custo-benefício; Eficiência e Eficácia	Gestão de Risco: Evitar/Diversificar o Risco; Partilhar/Transferir o Risco; Controlar/Aceitar o Risco
Relatórios de Auditoria Interna	Dirigidos aos Controlos Funcionais	Dirigidos aos Riscos dos Processos
Papel da Auditoria Interna na Organização	Atividade de Avaliação Independente	Integra a Gestão de Risco e a Governação da Organização

Fonte: McNamee & Selim (1998:5)

1.2.1 A Relação do Controlo Interno e a Auditoria Interna

A auditoria interna tem a seu cargo a grande responsabilidade de avaliar o controlo interno, no que diz respeito à funcionalidade dos diversos sectores da organização, e como objetivo final emitir a sua opinião de forma sustentada. Para este fim, elabora um relatório afim de estabelecer o planeamento, a avaliação do risco e verificar o funcionamento do sistema de controlo interno instituído no seio da organização. Esta forma de comunicação traz grandes vantagens aos órgãos de gestão que permite tomadas de decisões mais céleres.

Algumas entidades – públicas, de capital aberto e instituições financeiras – são obrigadas, pela Lei Sarbanes Oxley – SOX e pelo Banco Central (no caso das instituições financeiras) a emitir um relatório anual de controlo interno, que contenha a avaliação da eficácia e estrutura do controlo interno. Contudo, esta obrigatoriedade, ou simples

⁴ Victor Brink's *Modern Internal Auditing*

necessidade, de emissão dos relatórios é encarada de forma bastante positiva pelas diversas empresas na medida em que identifica os pontos fracos da organização, no decorrer das suas atividades.

Para definir a ideia de “controle” o IIA (2004) designa como qualquer ação empreendida pela gestão, pelo Conselho e outras entidades para gerir o risco e melhorar a probabilidade da consecução dos objetivos e metas da organização.

O termo “controle interno” foi utilizado pela primeira vez em 1934 num estudo desenvolvido por pelo *American Institute of Certified Publics Accountants* – AICPA. Existem algumas formas de encarar o controle, porém todas convergem, nos dias de hoje, para o modelo imposto pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Comission* – COSO⁵.

De acordo com o COSO (1994:14), controle interno é:

[...] um processo resultante das ações de um comité de diretores, Conselho de Administração e outras pessoas de dentro da organização para prover razoável segurança relativa ao alcance de objetivos nas seguintes categorias: eficácia e eficiência das operações, confiabilidade das informações e obediência (*compliance*) as leis e regulamentos aplicáveis⁶.

O controle interno manifesta-se numa forma de organização que pressupõe a existência de um plano de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e de irregularidades ou minimizar as suas consequências e maximizar o desempenho da organização em que se insere.

O COSO (1994) apresenta cinco elementos da estrutura de controle interno: ambiente de controle; avaliação de risco; atividades de controle; informação e comunicação; e supervisão; que se relacionam entre si conforme a Ilustração 2.

5 Grupo de trabalho constituído por vários organismos internacionais com o objetivo de definir um novo conceito de Controlo Interno. Organismos esses representados pelo AAA, AICPA, NAA, FEI e o IIA.

O COSO foi criado no ano de 1985, nos Estados Unidos, com o objetivo de padronizar as técnicas internacionais de auditoria, relativas ao controlo interno, bem como, o seu cumprimento e observância dos procedimentos para a tentativa da diminuição das fraudes que envolviam as demonstrações financeiras, sobretudo, pela aplicação da ética e efetividade na aplicação e cumprimento dos controlos internos.

⁶ Tradução Livre



Ilustração 2 - Elementos da Estrutura de Controlo Interno
Fonte: Adaptado COSO (1994)

O modelo reflete o dinamismo dos sistemas de controlo interno. Como exemplo: a avaliação dos riscos, influencia as atividades de controlo, mas também pode realçar necessidades de atividades de informação e comunicação ou de supervisão, pois estes poderão considerar algum impacto nesta avaliação dos riscos.

Coopers e Lybrand (1997) considera que o ambiente de controlo é a base para os outros componentes e comporta o ambiente em que os indivíduos desenvolvem suas atividades e cumprem com suas responsabilidades. Dentro deste meio, os gestores avaliam os riscos relacionados com o cumprimento de determinados objetivos. As atividades de controlo estabelecem-se para ajudar a assegurar que se ponham em prática as diretrizes da direção para fazer frente a estes riscos. Entretanto, a informação relevante capta-se e distribui por toda a organização. Onde, todo esse processo é supervisionado e modificado segundo às circunstâncias.

Os componentes do controlo interno não são, e nem devem ser, iguais em todos os casos. As organizações e as suas necessidades de controlo interno variam muito dependendo do sector de empresa em que operam, da sua dimensão, da sua cultura e da sua filosofia de gestão. Embora todas as organizações necessitem de cada uma das componentes para manter o controlo das suas atividades, o sistema de controlo interno de uma empresa pode assemelhar-se muito pouco com o de outra empresa.

Então qualquer sistema de controlo interno deve incluir os controlos adequados para tentar minimizar os riscos inerentes à prossecução dos objetivos da organização. Morais e Martins (2013: 32) classificam os tipos de controlo de acordo com o Quadro 2.

Quadro 2 - Tipos de Controlo Interno

Tipos de Controlo	
Preventivos	servem para impedir que factos indesejáveis ocorram. São considerados controlos à priori, que entram imediatamente em funcionamento, impedindo que determinados factos indesejáveis se processem
Detetivos	servem para detectar ou corrigir os factos indesejáveis que tenham ocorrido. São considerados controlos à posteriori
Diretivos ou Orientativos	servem para provocar ou encorajar a ocorrência de um facto desejável, isto é para produzir efeitos “positivos”, porque boas orientações previnem que más aconteçam
Corretivos	servem para retificar problemas identificados
Compensatórios	servem para compensar eventuais fraquezas de controlo noutras áreas da entidade

Fonte: Morais e Martins (2013: 32)

A Norma 2120 do IIA (2004) estabelece que a auditoria interna deverá apoiar a organização no estabelecimento dos controlos efetivos, através da avaliação da sua eficácia, visando um aperfeiçoamento contínuo: ou seja, que controlo eficaz é que se tem quando a Gestão dirige os sistemas de modo a assegurar que os objetivos e metas estabelecidos para a empresa sejam cumpridos.

O Treadway Commission (1987) divulgou um relatório em que enfatiza a importância dos controlos internos na redução das ocorrências de fraudes em divulgações financeiras e que afirmava que todas as companhias abertas devem manter uma estrutura de controlos internos sobre demonstrações financeiras, que proporcionassem razoável segurança de deteção de fraudes antes da publicação das demonstrações.

É importante frisar que o controlo interno não extingue a possibilidade de fraude e erros, contudo é apenas uma ferramenta preventiva para limitar os riscos ao máximo.

O § 37 AU 319 AICPA considera que ao avaliar a eficácia do controlo interno, o auditor, ao expressar uma opinião, acumula provas suficientes sobre a eficácia e efetividade operacional; considera se o controlo é devidamente projetado para prevenir ou detectar distorções relevantes em tempo útil. Ao avaliar a eficácia operacional, o auditor considera: como o controlo foi aplicado, a consistência com que foi aplicado e por quem foi aplicado.

O auditor poderá obter informação acerca do funcionamento do controlo interno da organização a efetuar indagações à gerência e aos envolvidos nos processos, através de

observações, leitura de manuais de contabilidade e de controle interno, de procedimentos e instruções internas e informações similares.

Nesse contexto, os auditores, deverão reunir também provas documentadas para sustentar as suas observações e o conhecimento do controle interno baseados na aplicação de questionários de controle interno, fluxogramas, através de métodos descritivos sobrevividos da expressão por escrito da realidade do controle interno, ou mistos (junção dos métodos descritivos e de fluxogramas) deverá estabelecer planos, a fim de determinar as prioridades da atividade de Auditoria interna consistentes com os objetivos da organização.

Loebbecke e McFarland et al (1996:57) citam que dentro de outras possíveis recomendações que aplicáveis a avaliações de controles internos, o auditor interno:

- (i) não deve modificar os sistemas de controles se ele estiver adequado as necessidades organizacionais;
- (ii) melhorar o sistema de controle interno, modificando controles insatisfatórios ou criando novos controles;
- (iii) reduzir o risco em certos processos em que não há como implementar ou melhorar os controles, por meio de contratação de seguros.

Antes da Lei Sarbanes-Oxley - SOX, as atividades de auditoria interna focavam a detecção e não a prevenção. Roth (2002) ressalta que, a partir da Lei, os auditores internos mudaram sua abordagem do confronto para a parceria e do controle para o risco, bem como passaram a focar atividades consultivas. Conforme Hass, Abdolmohammadi, e Burnaby (2006), essas mudanças são necessárias para responder ao complexo ambiente externo e interno da organização contemporânea, devido aos impactos da regulação, tecnologia e outros fatores.

A necessidade da adequação à crescente complexidade dos organismos empresariais, tem-se notado o alude de novas exigências, além da necessidade do fortalecimento estruturas de controle para responder aos riscos que circundam as organizações. Da mesma forma, Krell (2005) afirma que, atualmente, o sucesso de uma atividade de auditoria interna, e da empresa como um todo, depende da gestão dos riscos da organização.

1.2.2 A Gestão de Risco Como o Novo Paradigma da Auditoria Interna

Nos últimos anos, o processo de Gestão de Riscos Empresarial (termo também conhecido como Enterprise Risk Management – ERM) tem alcançado grande destaque dentro das organizações, uma vez que e por meio dele é possível gerir reduzir as ameaças ao alcance das metas organizacionais e de seus objetivos estratégicos.

O foco na gestão de risco, com o uso de uma variedade de técnicas para a identificação e a avaliação de riscos, não apenas facilita a definição dos controles internos, mas também está alinhado a mudança no debate sobre a governação corporativa, de um foco na qualidade dos reportes financeiros para um conceito de que os mecanismos de governação corporativa não devem impedir os negócios da empresa (CASTANHEIRA, 2007:28).

Antes da Lei Sarbanes-Oxley – SOX, as atividades de auditoria interna focavam a detecção e não a prevenção. Roth (2002) ressalta que, a partir da Lei, os auditores internos mudaram sua abordagem do confronto para a parceria e do controlo para o risco, bem como passaram a focar atividades consultivas. Conforme Hass, Abdolmohammadi, e Burnaby (2006), essas mudanças são necessárias para responder ao complexo ambiente externo e interno da organização contemporânea, devido aos impactos da regulação, tecnologia e outros fatores.

Krell (2005) afirma que, atualmente, o sucesso de uma atividade de auditoria interna, e da empresa como um todo, depende da avaliação dos riscos da organização. Nesse sentido, os auditores internos devem não somente ser capazes de avaliar os riscos de sua organização, mas também efetuar a análise completa de riscos incluindo a sua atividade de auditoria. Para tanto, os auditores internos precisam possuir elevado nível de pensamento crítico, análise, tomada de decisão e lógica.

A atividade de auditoria interna, como parte integrante de apoio à gestão, necessita, não somente, em detetar e avaliar os riscos corporativos, mas também elaborar um plano para a gestão destes. A atividade possui meios de detetar os riscos que podem afetar os processos e, adequar os controlos necessários para a mitigação dos riscos.

Mas nesse contexto, como se define o “Risco”?

De acordo com o IIA (2004:19) o Risco é “a possibilidade de ocorrência de um evento que tenha um impacto sobre o alcance de objetivos”. Sendo medido em termos de impacto versus probabilidade de ocorrência.

McNamee e McNamee (1993) observam que o conceito de risco possui os seguintes elementos: “(i) a ocorrência de eventos futuros (ameaças); (ii) a incerteza de resultados; e (iii) a exposição dos ativos para a perda física ou financeira”. Além disso, os autores vêm a ocorrência de perda como um evento aleatório com alguma probabilidade de ocorrência que dependem do tipo de risco, ambiente, controlos internos e planeamento de gestão.

Ainda, para Young e Tippins (2001) os riscos empresariais podem ser classificados em três grandes dimensões ou áreas, cada uma delas com um certo número de grupos de risco

incluídos. Alguns desses riscos pertencem a mais do que uma área. As três principais classes do risco empresarial, são discriminadas no Quadro 3.

Quadro 3 - Tipos de Risco Empresarial

Tipos de Risco	
Riscos de propriedade	estão associados à mobilização, aquisição, manutenção e disposição dos ativos (com exceção dos ativos humanos)
Riscos de processo	originam do uso ou da operação dos ativos para alcançar os objetivos empresariais
Riscos comportamentais	estão vinculados à aquisição, manutenção, utilização e disposição dos ativos empresariais de base humana, entre as quais se encontra a capacidade de gestão

Fonte: Adaptado de Young e Tippins (2001:17)

Segundo Bergamini Jr. (2005: 43):

“O Risco é um facto da vida corporativa. Assumir e gerir riscos é parte do que as empresas precisam para obter lucros e criar valor para seus acionistas. Na medida em que todas as atividades empresariais envolvem riscos, o empresário deve avaliar e mensurar os riscos envolvidos em determinada decisão e deve administrá-los com base em sua propensão ou apetite para o risco.”

Nesse contexto, para o IIA (2004:18) a Gestão de Risco é “um processo para identificar, avaliar, gerir e controlar potenciais eventos ou situações, que permita uma garantia razoável de que os objetivos da organização serão alcançados.” (IIA, 2004:18).

Segundo o COSO (2004:4) a Gestão de Risco é:

“[...] um processo desenvolvido pela Administração, Gestão e outras pessoas, aplicado na definição estratégica da organização, desenhado para identificar potenciais eventos que podem afectar a entidade, e gerir os riscos para níveis aceitáveis, fornecendo uma garantia razoável de que os objectivos da organização serão alcançados.”

Tradicionalmente, têm-se visto nas organizações uma gestão de riscos informal e descentralizada, onde cada área da organização gere os seus próprios riscos. A descentralização da gestão de riscos em cada uma das unidades de negócio pode ajudar a criar uma consciência de prevenção de riscos na organização. Contudo, a longo prazo a centralização e formalização de um processo de gestão de risco facilita uma visão global dos diferentes riscos e suas interdependências, pelo que o caminho natural do processo de gestão de risco é aquele que leva a uma maior centralização da atividade, até chegar à gestão integrada dos riscos (CASTANHEIRA, 2007:16).

Uma abordagem integrada de gestão de risco representa, de acordo com Busman & Zuiden (1998), um processo dinâmico para otimizar o nível de risco que as organizações assumem em busca dos objetivos. Mais do que se concentrar em riscos ao acaso, a abordagem integrada procura implementar processos consistentes que considerem todos os eventos que

podem afetar adversamente as empresas. É neste contexto que surgiu a Gestão de Risco Empresarial (ERM – Enterprise Risk Management) como um novo paradigma na gestão do risco do negócio.

Para a ISO 31000 (2009:6) uma gestão de risco eficaz deve atender os princípios de acordo com o Quadro 4.

Quadro 4 - Princípios da Gestão de Risco

Os Princípios da Gestão de Risco	
✓	Proteger e criar valor para as organizações;
✓	Ser parte integrante de todos os processos organizacionais;
✓	Ser considerada no processo de tomada de decisão;
✓	Abordar explicitamente à incerteza;
✓	Ser sistemática, estruturada e oportuna;
✓	Basear-se nas melhores informações disponíveis;
✓	Estar alinhada com os contextos internos e externos da organização e com o perfil do risco;
✓	Considerar os fatores humanos e culturais;
✓	Ser transparente e inclusiva;
✓	Ser dinâmica, interativa e capaz de reagir às mudanças;
✓	Permitir a melhoria contínua dos processos da organização

Fonte: Adaptado ISO 31000 (2009:6) traduzido pela Associação Brasileira de Normas Técnicas

Não obstante, na área de Tecnologia da Informação a gestão de risco é utilizada para avaliar questões como tempo de *downtime*⁷ de operações e abrangendo diversas áreas que vão desde os softwares específicos que não pode ficar sem acesso, como o banco de dados, até a parte estrutural, como rede, internet, servidores, armazenamento de dados, além das questões de custos versus benefícios a nível de investimento financeiro.

Aplicável aos processos de TI, o *Information Technology Governance Institute* – ITGI, desenvolveu o *Control Objectives for Information and Related Technology* – COBIT, primeiramente publicado em 1996, que também utiliza as bases conceituais do COSO e, junto com outros padrões, como a *Information Technology Infrastructure Library* – ITIL e a norma ISO - IEC 17799, fornecem as principais orientações adotadas nas auditorias de sistemas.

O COBIT é orientado ao negócio, fornecendo informações detalhadas para a gestão dos processos de TI baseados em objetivos de negócios, pois é projetado para auxiliar a

⁷ Percentagem de tempo em que um sistema de computador, ou um de seus componentes, permanece inativo por causa de um problema inesperado ou para fins de manutenção, troca de equipamento, arquivamento de dados antigos, entre outros (WIKIPEDIA online, 2014).

gestão a avaliar o risco e controlar os investimentos de TI em uma organização. Por meio dele, os usuários podem ter garantias da boa gestão dos serviços de TI de que dependem e os auditores tem acesso a recomendações para avaliar o nível da gestão de TI e aconselhar o controlo interno da organização.

Mas qual o papel da auditoria no processo de gestão de risco?

A Norma 2110 emitida pelo IIA (2004), dita que a atividade de auditoria interna deverá apoiar a organização identificando e avaliando as exposições significativas ao risco e contribuindo para o aperfeiçoamento dos sistemas de gestão do risco e controlo.

Para Hermanson (2003), apesar do evidente interesse das normas de auditoria interna no processo de gestão de risco, são consideráveis os debates acerca do papel da auditoria interna no referido processo, pelo que, por forma a gerir cuidadosamente qualquer ameaça à objetividade da auditoria interna, alguns dos principais organismos da auditoria interna sentiram necessidade de comunicarem claramente qual o papel apropriado para a auditoria interna com respeito ao processo de gestão de risco.

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

A auditoria interna deverá identificar e avaliar a eficácia da gestão e controlo dos riscos dos processos de negócio e dos sistemas de informação, bem como dos riscos de não conformidade com a legislação, contratos, políticas e procedimentos da organização.

Para o IIA (2004) a atividade de auditoria interna, no âmbito do gestão de risco empresarial, tem como objetivo garantir:

- ✓ Os processos de gestão de risco, tanto na sua conceção como no seu funcionamento;
- ✓ A eficácia e eficiência das respostas ao risco e atividades de controlo relacionadas;
- ✓ A integridade e exatidão da informação gerada sobre a gestão de risco.

O IIA também reconhece que a auditoria interna deve ser gerida a partir de dentro da organização e que um departamento suficientemente desenvolvido pode melhor servir as suas necessidades.

Por outro lado, Coram *et al.* (2006), no âmbito de um estudo realizado sobre o “valor da auditoria interna na deteção das fraudes”, forneceram evidência empírica que as organizações cuja auditoria interna é exclusivamente levada a cabo com recurso ao outsourcing⁹, têm menor probabilidade de deteção de fraudes do que aquelas cuja auditoria interna é realizada a partir de dentro da organização.

Nos dias de hoje, reconhece-se que os auditores internos devem envolver no processo de gestão de risco, assumindo um papel de parceria de negócio, em vez de uma atitude meramente inspetiva. A forma como os auditores internos lidam com a gestão de risco afeta dramaticamente o sucesso destes profissionais (Wagner, referido por Lemant, 2001).

Nesse contexto, para Lorenzo (2001), provavelmente, a grande diferença entre os anteriores paradigmas e o atual paradigma da auditoria interna baseada no risco reside na análise estratégica e na avaliação dos processos de negócio como passo prévio ao trabalho que, atualmente, se leva a cabo nos departamentos de auditoria, pelo que o planeamento de mesma deverá estar alinhado com a estratégia da organização e o plano de negócio.

Lemant (2001) salienta que as responsabilidades dos auditores internos relacionadas com o risco tornam-se mais relevantes para a organização quando estes avaliam a forma como a atividade está organizada, o que lhes permite ajudar a simplificar a gestão de risco e focalizar naquilo que realmente acrescenta valor, ou seja, melhorar os processos e o desempenho da atividade.

A auditoria interna pode contribuir de forma muito significativa para reduzir os riscos, nomeadamente adotando uma atitude proactiva na análise do risco e contribuindo com propostas de ações corretivas que permitam minimizar a sua exposição. Consequentemente, a auditoria interna deve ser encarada como uma componente do negócio que permite aos responsáveis agir com mais segurança e controlar com mais conhecimento.

Mais do que um meio tradicional de responder à crescente preocupação de aderir às políticas e aos procedimentos regulamentares, o estabelecimento de uma política efetiva de auditoria interna passou a representar um dos principais alicerces da estrutura de governação e gestão de riscos da organização.

⁸ A Fraude pode ser entendida como qualquer ato ilegal caracterizado por engano, encobrimento ou violação da confiança. Tais atos não dependem da utilização de ameaças de violência ou de força física. As fraudes são perpetradas por indivíduos e organizações para se aprimorarem de dinheiros, bens ou serviços: para evitar o pagamento ou perda de serviços: ou para obter vantagens pessoais ou comerciais (IIA, 2004)

⁹ O *outsourcing* está intimamente relacionado com a subcontratação de serviços. Para alguns, é capaz de tornar uma empresa mais rentável, porque a contratação de empresas externas especializadas pode representar uma grande vantagem para a empresa contratadora, pois o *outsourcing* confere uma maior visibilidade dos custos e coloca mais recursos humanos e tecnologia ao dispor da empresa.

1.2.3 A Auditoria Interna no Contexto da Governação Corporativa

Nos últimos anos, o tema governação corporativa (*corporate governance*) ganhou notoriedade mundial. Os grandes escândalos financeiros, envolvendo diversas corporações nos Estados Unidos da América – Enron (2001), WorldCom (2001), Parmalat (2003) – e, danos de reputação associados – Shell (2003), Hyundai (2006), Siemens (2007) – em grande parte dos casos relacionados com a governação corporativa e fraudes contabilísticas que causaram prejuízos incomensuráveis aos mercados, despertaram a atenção da sociedade em geral para a relevância deste assunto.

Fundamentalmente, o movimento por governança corporativa teve início nos EUA, o maior mercado de capitais do mundo. No início da década de 80, esse mercado se caracterizava por uma propriedade pulverizada, ou seja, nenhum acionista detinha sozinho uma parcela expressiva da empresa. A administração estava a cargo dos diretores (Chief Executive Officers – CEO) que muitas vezes também era o presidente do conselho de administração (chairman). Os acionistas eram passivos e não acompanhavam de perto as decisões tomadas pela direção. Quando insatisfeitos, vendiam suas ações no mercado, exercendo a chamada Wall Street Option (HAMILTON, 1993:5).

Mas nesse contexto, como se define a Governação Corporativa?

Para o IIA (2004:18) a Governação é “a combinação de processos e estruturas implementados pelo Conselho, com o objetivo de informar, dirigir, gerir e monitorar as atividades da organização para o alcance dos seus objetivos”

Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico – OECD (1999), a Governação Corporativa:

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

Os principais atores da governação corporativa são os acionistas, a alta administração e o conselho de administração. Contudo, existem outros participantes que incluem os funcionários, fornecedores, clientes, bancos e outros credores, instituições reguladoras (CMVM, o Banco Central, entre outros) e a comunidade em geral.

Segundo Grácio, Lopes, Oliveira et al. (2013) a governação corporativa visa a implantação de ferramentas de gestão e controlo que alcancem todas as esferas de uma organização, por isso pode ser considerada como uma metodologia multidisciplinar.

Para os mesmo autores as áreas de economia, administração, direito, contabilidade, recursos humanos, tecnologia da informação, trabalham de forma conjunta com os padrões estabelecidos pelos mecanismos de governança corporativa. Tais mecanismos de gestão visam promover uma estrutura organizacional com padrões de controlos financeiros, estrutura de propriedade e gestão, divulgação de resultados, gestão de pessoas, imagem institucional, comunicação, entre outras, capazes de estabelecer uma aproximação estratégica entre o poder de controlo da organização.

De acordo com CERDA (2000:2), um sistema de governação corporativa possui dois objetivos essenciais:

1. Prover uma estrutura eficiente de incentivos para a administração da empresa, visando a maximização de valor;
2. Estabelecer responsabilidades e outros tipos de salvaguardas para evitar que os gestores (insiders) promovam qualquer tipo de expropriação de valor em detrimento aos acionistas (shareholders) e demais partes interessadas (stakeholders).

Para Rodrigues (2003) a eficiência da governação corporativa depende da atuação de quatro agentes principais: conselho de administração, direção, auditoria e conselho fiscal, pela relevância das funções que desempenham, principalmente para o processo de prestação de contas (accountability), equidade (fairness) e transparência (disclosure), considerados como os três elementos formadores do tripé da governança corporativa. Os principais objetivos da governação corporativa são:

- I. A transparência nas informações prestadas ao mercado de capitais;
- II. Atração dos investidores institucionais, como fonte alternativa de financiamento para redução do custo do capital;
- III. Busca de vantagem competitiva para as organizações;
- IV. Maior atenção aos acionistas minoritários;
- V. Maior controlo dos atos de gestão;
- VI. Melhoria do desempenho (longo prazo) das organizações;
- VII. Melhoria do relacionamento com os *stakeholders*.

Para Williamson (1996 apud Andrade; Rossetti, 2004:24), a governação corporativa trata da justiça, da transparência e da responsabilidade das empresas no trato de questões que envolvem os interesses do negócio e os da sociedade como um todo.

Por outro lado, Tedlow e John Jr. (1986) e Rajan e Zingales (2000) concordam que para entender o novo papel e os novos problemas da governação é preciso atentar para duas características do moderno mundo empresarial. A primeira é que, nos tempos de hoje, a

propriedade das empresas está numerosamente dividida e difundida a uma grande quantidade de acionistas. A segunda é que, diferente do passado em que o “dono”, também era o principal executivo, há nas organizações modernas uma clara distinção entre os que detêm a propriedade e os que realizam a gestão do capital investido.

Para os mesmos autores, a separação da gestão empresarial, principalmente nas grandes organizações, tornou-se um trabalho extremamente complexo, que exige especialistas em diferentes áreas funcionais (produção, comercialização, finanças, desenvolvimento de produtos, recursos humanos, entre outros). Dessa forma, a cisão da propriedade e da gestão é um arranjo institucional que, no mundo moderno, cria imensas oportunidades para o desenvolvimento do patrimônio das organizações, pois sendo dirigida por indivíduos cujas qualificações são maiores do que a um único proprietário, ou pequenos grupos de proprietários, poderia alcançar com maior êxito os objetivos convergentes a organização.

Contudo para GITMAN (1997:19-20) ao analisar, teoricamente:

[...] a maioria dos gestores concordam com o objetivo de maximização de riqueza do proprietário, porém na prática, estão preocupados com sua riqueza pessoal, segurança no emprego, estilo de vida e outras vantagens. Assim, a importância dos mecanismos de governança corporativa está na possibilidade de uma monitorização constante da administração da empresa, diminuindo a assimetria informacional através da maior transparência, minorando os problemas de agência.

Silveira (2004) corrobora o relacionamento bastante direto entre a governação corporativa à teoria da agência e ao conflito de agência, ao defini-la como um conjunto de mecanismos internos e externos, de alinhamento entre os interesses de agentes e principais, para aumentar a probabilidade dos fornecedores de recursos garantirem para si o retorno sobre o seu investimento. Os mecanismos de governação tentam, portanto, alinhar os objetivos que vigoram dentro da organização.

Harris e Townsend (1981:13) postulam que da necessidade de redução do conflito de agência surgem os objetivos da governação:

(i) assegurar que todas as obrigações legais e contratuais da empresa sejam atendidas e seus recursos sejam adequadamente conservados e empregados, (ii) garantir que os recursos sejam aplicados de forma a gerar resultados para os acionistas em conformidade com suas expectativas e sua percepção dos riscos do negócio e (iii) garantir a execução das atribuições (i) e (ii).

Mas qual o papel do auditor interno na melhoria da governação corporativa?

De acordo com a NPPAI 2110 do IIA (2009: 26), a atividade de Auditoria interna “tem que avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de governação, de gestão do risco e de controlo, utilizando uma abordagem sistemática e disciplinada”.

A sequência da mesma Norma aborda que, a atividade de auditoria interna tem que avaliar e efetuar recomendações apropriadas para a melhoria do processo de governação, no cumprimento dos seguintes objetivos:

- ✓ Promover a ética e valores apropriados no seio da organização;
- ✓ Assegurar a gestão do desempenho organizacional e sua responsabilização de forma eficaz;
- ✓ Transmitir de forma eficaz a informação sobre risco e controlo, às áreas apropriadas da organização;
- ✓ Coordenar eficazmente as atividades de comunicação e informação ao Conselho, aos auditores externos e internos e aos gestores.

Mais do que um meio tradicional de responder à crescente preocupação de aderir às políticas e aos procedimentos regulamentares e de *compliance*¹⁰, o estabelecimento de uma política efetiva de auditoria interna passou a representar um dos principais alicerces da estrutura de governação e gestão de riscos da organização.

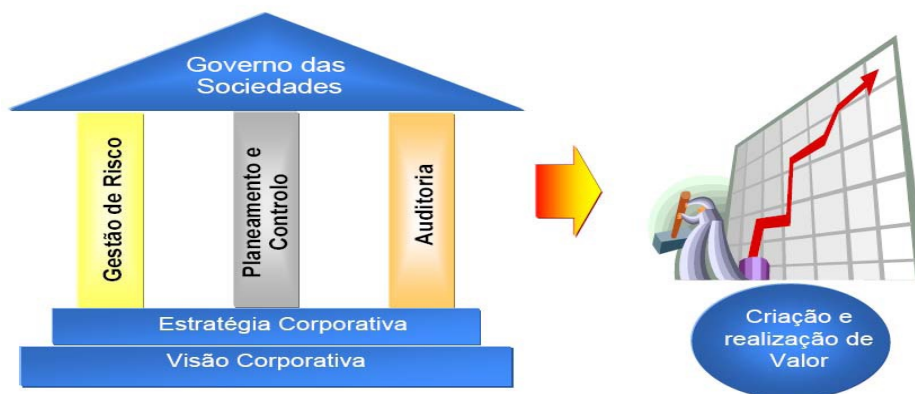


Ilustração 3 - Colaboração entre a Auditoria Interna e a Governação
Fonte: Paupério (2006:23)

A Ilustração 3 exhibe a auditoria interna como alicerce e parte integrante dos procedimentos que são necessários para garantir a eficácia da estratégia da organização, consoante a visão imposta pela governação. Como meio, juntamente com os processos da gestão de risco corporativo e controlos, para atingir os objetivos e, finalmente, através das suas conclusões e recomendações, agregar de valor às organizações.

Após o conhecimento dos riscos corporativos, são identificados aqueles aos quais seus ativos e atividades estão efetivamente expostos. Conforme Culp (2002), a governança deve, conhecer a probabilidade da ocorrência de cada risco e saber o impacto que sua materialização poderá causar nos ativos empresariais ou em sua capacidade de produzir

¹⁰ Nos âmbitos institucional e corporativo, *Compliance* é o conjunto de disciplinas para fazer cumprir as normas legais e regulamentares, as políticas e as diretrizes estabelecidas para o negócio e para as atividades da instituição ou empresa, bem como evitar, detectar e tratar qualquer desvio ou inconformidade que possa ocorrer.

resultados. A combinação da probabilidade de ocorrência com o impacto resultam na mensuração do risco final, base para o planejamento de auditorias internas.

O auditor interno devera verificar se a metodologia adoptada para implementar o processo da gestão de risco e' entendida pelos diferentes grupos de interesse¹¹ envolvidos no *governance* da entidade. Embora seja tarefa da gestão conceber uma metodologia da gestão de risco, cabe ao auditor interno auxiliar a entidade na sua identificação e avaliação (MORAIS E MARTINS, 2013:95).

Para Moraes e Martins (2013) a atividade de auditoria interna tem uma visão integrada, focalizada na concretização das praticas de “bom governo”, sustentabilidade da entidade, salvaguarda da sua imagem e reputação corporativa, revê a aplicação e eficácia dos procedimentos de gestão de risco e metodologias aplicadas para a sua valorização.

Não obstante, para Lélis e Mario (2009:22):

O mecanismo de monitorização da auditoria interna vai ainda de encontro à redução do conflito de agência. Ao limitar as ações do agente que, por saber estar sendo monitorizado, terá reduzida sua tendência de contrariar os interesses da organização em virtude dos seus próprios. Nesse caso, a auditoria seria um mecanismo de monitorização do principal.

Os métodos para monitorizar do agente e concessão de garantias contratuais, com vistas à redução do conflito de agência, incluem, entre outros, auditorias interna e externa, estruturas formais de controlo interno, restrições orçamentárias e instrumentos de remuneração que contribuam para a convergências entre os interesses do agente e do principal e para a redução das regalias e benefícios não pecuniários gozados pelo agente.

1.2.4 A Auditoria Interna e o *Compliance*

O incremento da regulamentação nacional e internacional, a cujo cumprimento as entidades estão sujeitas, tem como consequência o aumento do risco pelo incumprimento, ainda que involuntário, e os organismos reguladores em todo o mundo são cada vez mais exigentes e agressivos (Morais e Martins, 2013).

O *compliance* está relacionado com o investimento em pessoas, processos e consciencialização. Por isso, é relevante a consciencialização das pessoas da importância de “ser e estar em *compliance*”.

Mas o que significa *compliance*?

Vem do verbo em inglês “*to comply*”, que significa “cumprir, executar, satisfazer, realizar o que lhe foi imposto”, ou seja, *compliance* é o dever de cumprir, estar em

¹¹ Conselho de Administração, Comissão de Auditoria, entre outros.

conformidade e fazer cumprir as leis, normas, regulamentos internos e externos impostos às atividades da instituição.

A auditoria interna auxilia uma entidade a alcançar seus objetivos estratégicos, adotando uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliação e melhoria dos processos de gestão de riscos, controles internos e governança corporativa (*compliance* e consultoria) (IIA, 2004).

Muzilli (2007) corrobora que a auditoria auxilia a organização a alcançar seus objetivos por meio da aplicação de uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gerenciamento de riscos, de controle e governança corporativa. Enquanto que, estar em *compliance*, significa em termos de boa governança corporativa, a necessidade de disseminar em cada membro da organização e pessoas relacionadas, o conceito e o dever de cumprir as normas internas, leis e regulamentos que a organização esta submetida.

São estratégias para o êxito de um *compliance* (MUZILLI, 2007:27):

- ✓ Cooperar com os organismos reguladores locais;
- ✓ Informar os reguladores sobre o negocio local e global;
- ✓ Conhecer profundamente o negocio a nível local, incluindo os pontos fracos;
- ✓ Avaliar se existe um adequado equilíbrio entre as políticas globais e procedimentos locais de *compliance*;
- ✓ Avaliar a eficiência e eficácia das funções de *compliance* a nível local e comparar com as melhores praticas globais;
- ✓ Integrar nos processos chaves de negocio a consciencialização e responsabilidade sobre o *compliance*;
- ✓ Implementar uma boa comunicação;
- ✓ Conhecer a concorrência.

O Risco de *Compliance*¹² é, normalmente, supervisionado pela atividade de auditoria interna. Embora, este tenha obtido autonomia dadas as exigências dos organismos reguladores e da necessidade da própria organização no controlo do risco, levando os departamentos de *compliance* e de auditoria interna a alinharem-se ao mesmo nível, assumindo uma relação de complementaridade.

Os Auditores internos devem promover a existência de uma atividade de *compliance* organizada. Para executar o seu trabalho é necessário que o auditor interno esteja inteirado sobre as atividades desenvolvidas pelo *compliance*, estabelecendo um trabalho em parceria, coordenando os locais e aquando das visitas, para que a auditoria possa munir-se das

¹² É o risco de sanções legais ou regulatórias, de perda financeira ou de reputação que a organização pode sofrer como resultado da falha no cumprimento da aplicação de leis, normas, usos e costumes reconhecidos pelo mercado, regulamentos internos e externos, Código de Conduta e das Boas Práticas.

informações relevantes principalmente sobre o resultado da identificação e avaliação dos controles e riscos (MORAIS E MARTINS, 2013).

1.2.5 O Relatório da Auditoria Interna e a Importância das suas Recomendações

As organizações são palco, quotidianamente, de situações controversas, que vão contra o alcance dos objetivos definidos. Situação que leva à necessidade da informação tempestiva, para que o órgão de gestão possa identificar o foco de problemas, avaliar os riscos e à posteriori implementar as ações, de forma mais célere.

No que concerne à comunicação dos resultados ao órgão de gestão, a responsabilidade do auditor interno é efetuar uma declaração formal da junção de evidências que advêm de um conjunto de informações das diversas áreas da organização, afim de atualizar constantemente o acompanhamento pelo órgão de gestão do funcionamento e eficácia dos sistemas de controlo e da gestão do risco corporativo.

Essa comunicação é de suma importância para a tomada de decisão por parte da gestão de topo. Morais e Martins (2013) corroboram que com isso, os relatórios emitidos pela auditoria interna devem reportar a informação necessária e relevante que permita conduzir às recomendações suscetíveis para ajudar a tomada de decisão; deve fornecer um relato permanente, global e coerente do trabalho executado; identificar com clareza as necessidades de melhoria a implementar na entidade; induzir os destinatários para a necessidade de implementação das recomendações.

O processo de elaboração dos relatórios de auditoria interna é complexo e delicado. É necessário ter presente que eles assinalam deficiências e falhas de controlos, sistemas e procedimentos de que são responsáveis, em última instância, os mais altos níveis diretivos das organizações. Sua relevância se estende ainda a sugestões e recomendações de como eliminar tais falhas e deficiências (TEIXEIRA, 2006).

A Norma 2400 do IIA (2004) prescreve que os auditores internos deverão comunicar os resultados do trabalho e essa comunicação deverá incluir os objetivos do trabalho e o seu âmbito bem como as conclusões aplicáveis, recomendações e planos de ação.

Conforme Attie (1999) a partir de um relatório adequado a gestão poderá aprender a aceitar a precisão, a objetividade e o bom senso do auditor interno e, desta forma depreender os relatórios de auditoria como uma necessidade.

O parágrafo 25 AU 319 AICPA expressa que um dos objetivos do auditor é o compromisso de examinar a eficácia do controle interno da entidade e de expressar, através de relatórios, uma opinião sobre a efetividade do controle da entidade em todos os aspectos relevantes, com base em critérios pré-estabelecidos, que tem como objetivo identificar se as políticas da gestão são devidamente obedecidas e se os relatórios que chegam até eles são exatos e completos, com as informações necessárias para fundamentar as decisões do órgão de gestão da empresa.

O relatório é o documento pelo qual a auditoria interna apresenta o resultado dos seus trabalhos, devendo ser redigido com objetividade e imparcialidade de forma a expressar, claramente suas conclusões, recomendações e providências a serem tomadas pelo órgão de gestão.

De acordo com a Norma 2420 do IIA (2004) os relatórios devem ser precisos, livres de erros e distorções e serem fiéis aos fatos apontados. Devem ser objetivos, imparciais e sem preconceito, o resultado de uma avaliação razoável e equilibrada de todos os fatos relevantes e circunstâncias. Devem ainda, ter linguagem clara, de fácil entendimento, evitando linguagem técnica desnecessárias. Serem construtivas e completas, que não omitam nada de essencial e inclua toda a informação significativa e relevante para sustentar as recomendações e conclusões de maneira tempestiva e oportuna.

Não existe um padrão universal de redação de relatório de auditoria, porém corroborando com as Normas do IIA, Lopes de Sá (1995) raciocina que é necessário ter como requisitos básicos os seguintes elementos:

Quadro 5 - Requisitos Básicos Relatório de Auditoria Interna

Requisitos Básicos Relatório de Auditoria Interna
Clareza: O relatório deve ser escrito de forma a ser entendido por quem deve examiná-lo. Quando destinado aos gestores, não deve ter excesso de termos técnicos, nem expressões que possam vir a gerar dúvidas.
Objetividade: Este documento poderá impactar na tomada de decisão dos gestores, e se for realizado com subjetividade, poderá levar a conclusões/decisões inadequadas.
Método: A padronização é exigida em todas as fases da atividade de auditoria interna, inclusive a elaboração dos relatórios, portanto esta formatação deverá ser desenvolvida dentro de uma linha metodológica que conduza a conclusões com maior facilidade.
Imparcialidade: A imparcialidade deve existir ao longo da atividade e principalmente a redação do relatório. Ao auditor não cabe a atividade de explicar cansativamente o erro de determinada área, e pior justificar o porquê a área errou.

Precisão: Na redação do relatório de auditoria deve existir total confiança da pessoa que está lendo em relação à forma com que foram executados os trabalhos. O relatório deve ser desenvolvido e fundamentado de tal maneira que transmita ao leitor completa confiança e verdades irrefutáveis, não permitindo a desconfiança sobre a abrangência dos trabalhos executados.

Facilidade de leitura: O relatório deve proporcionar ao leitor a compreensão dos textos no menor tempo possível. Isto é obtido normalmente com frases curtas e, bem elaboradas, sem palavras rebuscadas que dificultem a interpretação do texto.

Oportunidade: O relatório deve ser desenvolvido com tempestividade. De nada adianta o gestor ter em mãos tão importante documento, se os fatos e processos analisados já estão defasados pelo tempo.

Cautela: Na elaboração de relatórios voltados à investigação de fraudes, o auditor interno deve fazer críticas e denúncias somente depois de ter total certeza dos fatos, evitando que suas argumentações tenham sido realizadas somente com informações, sem constatações e comprovações adequadas. O relatório de auditoria interna deve ser apresentado a quem tenha solicitado o trabalho ou a quem este autorizar, devendo ser preservada a confidencialidade do seu conteúdo.

Fonte: Lopes de Sá (1995:54)

Segundo Attie (2007:49), a auditoria interna deve certificar-se de que foram tomadas providências e alcançados os resultados esperados ou, então, de que a administração assumiu o risco de não tomar providências a respeito das descobertas feitas pelos auditores.

A Norma 2500 do IIA (2004) dita que o auditor interno tem que estabelecer e manter um sistema de monitorização (*follow-up*) do efeito dos resultados comunicados à gestão. Onde deve assegurar que as ações da gestão foram efetivamente implementadas ou que os gestores superiores aceitaram o risco em não tomar qualquer medida.

De acordo com o mesmo Instituto, quando o auditor interno for da opinião de que os gestores optaram por um nível de risco residual¹³ que possa ser inaceitável para a organização, o auditor deve voltar a discutir o assunto e caso não seja consensual a decisão sobre o risco residual, o auditor interno deverá reportar ao Conselho de Administração.

1.3 ESTUDOS EMPÍRICOS RELACIONADOS COM A PERCEÇÃO DOS ATRIBUTOS DE QUALIDADE DAS BOAS PRÁTICAS DA AUDITORIA INTERNA

Holzinger (1999) apresenta um estudo, conduzido pela KPMG, baseado em entrevistas a 201 executivos sêniores e 99 responsáveis de auditoria interna. A conclusão do estudo indica que os departamentos de auditoria interna devem adoptar abordagens direccionadas para

¹³ É um risco remanescente, ou seja, um risco mínimo que ainda permanece após a implementação de uma resposta a um risco. Os riscos residuais podem ser aceites pelo gestor, pois os riscos com um baixo impacto e/ou uma baixa probabilidade de ocorrer.

o futuro, com metodologias baseadas no risco, para medir o crescimento do negócio e incrementar os resultados dos acionistas. Os entrevistados consideram ainda que a forma tradicional de levar a cabo as auditorias internas – enfoque na conformidade de monitorização com políticas e controlos – está “fora de moda”.

Segundo Beckmerhagen, Berg, Karapetrovic, e Willborn (2004), alguns termos que descrevem uma auditoria efetiva incluem a confiabilidade das descobertas, o valor agregado e a satisfação do cliente, embora seja muito difícil a mensuração do valor agregado. Foram identificados poucos estudos relacionados à percepção de qualidade da auditoria interna, sendo estes principalmente os de Elliott, Dawson, e Edwards (2007), Deloitte (2007) e Arena e Azzone (2009).

Elliott, Dawson, e Edwards (2007) obtiveram opiniões de auditores e auditados sobre alguns aspectos da atividade de auditoria, tendo, dentre seus objetivos, os de investigar e compreender as razões pelas quais a auditoria interna às vezes não é percebida como uma atividade que agrega valor às entidades.

O questionário foi aplicado a auditores e auditados da AWE Plc., empresa britânica de energia nuclear, e considerou aspectos qualitativos da atividade de auditoria interna. As respostas indicaram que o processo de auditoria interna é muito bem conhecido e em geral percebido como necessário. No entanto, não há um consenso no que tange aos benefícios gerados pela auditoria interna e à agregação de valor. O estudo de caso revelou que uma das razões para a pouca percepção da efetividade e da agregação de valor pela auditoria interna são as ações de responsabilidade das gerências auditadas, apontando para uma fraqueza na importante interface entre auditoria e área auditada, essencial para que as melhorias sejam implementadas. Sem a ação coordenada entre auditor e auditado, o trabalho de auditoria não ultrapassa a fronteira da emissão do relatório de auditoria, limitando-se à detecção de falhas nos processos, sem gerar as correções e melhorias que poderiam agregar valor e melhorar as operações da empresa.

O levantamento realizado pela Deloitte (2007) através da pesquisa “Auditoria Interna no Brasil” contempla informações obtidas junto a 283 entrevistados, onde 207 são representados por auditores internos e 76 gestores de topo; neste último segmento, incluem-se *Chief-Executive Officers* (CEO), *Chief-Financial Officers* (CFO) e gestores em posição de liderança nas organizações.

O estudo retratou o cenário da auditoria interna no Brasil em relação ao nível de confiança na auditoria interna. Foram analisados atributos da atividade dentre os quais: o nível de confiança na auditoria interna; os principais benefícios da auditoria interna o

relacionamento entre auditores e gestores; a qualidade dos serviços de auditoria interna; o processo de auditoria interna e reporte; a qualidade da equipa de auditoria interna; o planeamento e execução do trabalhos; a estrutura da auditoria interna; os segmentos de atuação da auditoria interna; o investimento oneroso com a auditoria interna; entre outros.

Entre os benefícios gerados pela atividade, o estudo ressalta a sua contribuição para o gestão dos riscos de negócio e sua crescente importância no suporte à governança corporativa. Os resultados também evidenciam a relevância da área para o fortalecimento dos processos e o tratamento de questões relacionadas a controlos internos, eficiência operacional e aderência às normas internas e externas.

Uma constatação positiva apontada pelo estudo é que não há diferenças substanciais entre as respostas de auditores e gestores em relação aos benefícios proporcionados pela área. Por outro lado, foram observadas necessidades de melhoria do processo de comunicação, da forma de mensuração dos resultados e do conhecimento, por parte dos auditores, das particularidades da empresa e de seu segmento de atuação.

Arena e Azzone (2009) realizaram um estudo com 153 empresas italianas para identificar os principais direcionadores da eficácia da auditoria interna. Seus resultados revelaram que a eficácia da auditoria interna é influenciada por características da equipa de auditoria, atividades e processos de auditoria e relações entre a auditoria interna e outras áreas dentro da organização. Os autores observaram que a qualidade da auditoria interna melhora quanto maior a razão entre auditores e empregados, se o auditor é afiliado ao IIA, se a empresa adota técnicas de auto avaliação de riscos e controlos e quando o comitê de auditoria se envolve nas atividades de auditores.

Quadro 6 - Determinantes da Eficácia da Auditoria Interna

A Eficiência da Auditoria Interna		
1. Tamanho da equipe de auditoria	✓	Número de auditores internos
	✓	Razão entre o número de auditores e o número total de empregados
2. Competências dos auditores internos	✓	Razão entre o número de auditores internos com a certificação CIA e o total de auditores
	✓	Filiação do gerente de auditoria ao IIA
	✓	Razão entre o número de auditores internos com a certificação <i>Certified Public Accountant</i> - CPA e o total de auditores
3. Envolvimento dos auditores internos na gestão de riscos	✓	Adoção de técnicas de autoavaliação de riscos e controlos, pelas áreas auditadas
	✓	Percentual de tempo dos auditores empregado em atividades de gestão de riscos

4. Relação entre a auditoria interna e o comitê de auditoria	✓ Frequência de reuniões entre o gerente de auditoria e o comitê de auditoria ✓ Nível de participação do comitê de auditoria no monitorização e na revisão do trabalho da auditoria interna
--	--

Fonte: Adaptado de Arena e Azzone, 2009

A considerar os resultados da pesquisa, Arena e Azzone (2009) sugerem que as áreas de auditoria interna das empresas devem redefinir o conjunto de habilidades e competências necessários ao exercício da profissão, acompanhando a evolução que está ocorrendo atualmente no papel da auditoria interna dentro das organizações.

Cohen e Sayag (2010) exploraram a relação entre características profissionais e organizacionais e o desempenho dos auditores internos, analisando também como a efetividade da auditoria interna pode ser obtida por meio desses fatores. Os aspectos pessoais e corporativos foram analisados quanto à sua capacidade de influência sobre os indicadores de desempenho da auditoria.

Outro estudo, realizado por Lélis e Pinheiro (2012), analisaram a percepção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna numa empresa do setor energético no Brasil. O inquérito foi aplicado a uma amostra de 140 auditados e 22 auditores internos do grupo. Conduziram a pesquisa através atributos associados a boas práticas de auditoria interna, critérios usados em estudos anteriores, especialmente os de Elliott, Dawson, e Edwards (2007), Deloitte (2007) e Arena e Azzone (2009).

Auditores internos e auditados apontaram a preparação do auditor, a qualidade das recomendações e a orientação para o risco como os fatores com maior influência sobre a qualidade do serviço de auditoria interna.

O estudo realizado por Lélis e Pinheiro (2012) abordou os atributos de qualidade presentes na auditoria interna e nas características individuais dos auditores internos da empresa pesquisada. Em relação às características individuais dos auditores, o levantamento de informações sobre a escolaridade, a experiência, o treinamento recebido, seu status diante da certificação CIA e seu objetivo na condução dos trabalhos permitiram o mapeamento da capacitação desses auditores.

De modo geral, verificou-se que o auditor conhece as melhores práticas de auditoria interna e concorda com sua capacidade de contribuição para a qualidade do serviço, mas nem sempre as pratica. Desse modo, a boa percepção sobre as melhores práticas de auditoria interna esbarra na impossibilidade de que tais práticas sejam implementadas sem que alguns comportamentos sejam fielmente observados, como a orientação para o risco, a

tempestividade da comunicação informal e do relatório, e o monitorização da execução dos planos de ação acordados, visualizando-se assim uma oportunidade de melhoria para a área.

Para o estudo a percepção de qualidade da auditoria interna por auditores e auditados está coerente com os atributos de qualidade observados na auditoria interna, indicando uma boa capacidade preditiva desses atributos para a avaliação da qualidade do serviço de auditoria interna.

CAPÍTULO II – ANÁLISE EMPÍRICA

2.1 JUSTIFICAÇÃO

A identificação da percepção de auditores e auditados sobre as práticas atuais da auditoria interna é relevante para responder, dentre outras questões, se as características da auditoria interna apresentadas pelo IIA (2010) e por outros estudos são praticadas e se a capacidade da auditoria interna de melhorar os processos pode ser considerada um fator de qualidade da atividade de auditoria.

O objetivo deste estudo foi avaliar a percepção de auditores internos e auditados em relação às práticas de auditoria interna a nível de empresas de maior dimensão em Portugal, uma vez que são elas as maiores empregadoras da atividade de auditoria interna.

Este estudo propõe-se a contribuir para aumentar o conhecimento sobre auditoria interna, especialmente sobre os fatores que contribuem as boas práticas desse tipo de auditoria.

Como implicações práticas do estudo destaca-se que seus resultados podem ter um cunho comparativo a futuros estudos, úteis aos órgãos profissionais na emissão de normas de auditoria interna e aos auditores internos ao proporcionar-lhes um *benchmarking* de atuação, que lhes permita aumentar a eficácia de sua atividade e contribuir no processo de geração de informações úteis e fidedignas para usuários internos e externos.

2.2 METODOLOGIA

Fortin (1999:102) defende que devem ser determinados os métodos a utilizar para obter as respostas às questões de investigação ou às hipóteses formuladas. O mesmo autor acrescenta que nesta fase “É necessário escolher um desenho apropriado segundo se trata de

explorar, de descrever um fenómeno, de examinar associações e diferenças ou de verificar hipóteses”.

Tendo em conta o problema a ser estudado diz respeito a percepção de auditores e auditados sobre os principais aspectos relativos as boas práticas profissionais de auditoria interna, este estudo irá caracterizar-se por um estudo exploratório-descritivo, uma abordagem quantitativo e transversal.

Gil (2005) salienta-se que as pesquisas exploratórias são aquelas que têm por objetivo explicitar e proporcionar maior entendimento de um determinado problema. Nesse tipo de pesquisa, o pesquisador procura um maior conhecimento sobre o tema em estudo.

Vergara (2000) destaca que a pesquisa descritiva, expõe características de determinada população ou determinado fenómeno. Estabelece correlações entre variáveis e define sua natureza. Não tem o compromisso de explicar os fenómenos que descreve, embora sirva de base para algumas explicações.

Em relação a abordagem qualitativa, Richardson (1989) explica que este método caracteriza-se pelo emprego da quantificação, tanto nas modalidades de recolha de informações, quanto no tratamento dessas através de técnicas estatísticas, e possui como diferença a intenção de garantir a precisão dos trabalhos realizados, conduzindo a um resultado com menores distorções.

Neste contexto, este estudo tem como objetivo avaliar as práticas da atividade de auditoria interna por meio da análise de seus atributos. Desta forma, torna-se necessário a elaboração de um modelo para análise dessas práticas, que considere aspectos a serem levantados por meio dos instrumentos de recolha de dados elaborados. No entanto, não há modelos consolidados para a avaliação dos atributos, qualidade ou da atividade de auditoria interna, de modo que os estudos de Elliott, Dawson, e Edwards (2007), Delloite (2007) e Arena e Azzone (2009), fornecem parte da sustentação à elaboração dos instrumentos de recolha de dados desta pesquisa que será realizado através de inquérito on-line.

Propõe-se a aplicação a dois grupos: o grupo dos gestores de topo de empresas que possuem um departamento de auditoria interna e/ou auditor interno para a análise da percepção dos auditados e, outro grupo constituído por membros do IPAI para a recolha de dados para a percepção dos auditores internos.

Este trabalho apresenta, contudo, algumas dificuldades e limitações, pelo curto espaço de tempo à recolha e tratamento de dados, por se tratar de uma pesquisa para a conclusão e

obtenção de grau académico, assim como a escassez de bibliografias científicas quanto ao foco do estudo.

2.2.1 A População e Amostra

Pela necessidade de analisar dois grupos distintos, a primeira componente, a percepção dos atributos da qualidade de auditoria interna na visão dos auditados, envolve o conjunto das *500 MAIORES & MELHORES empresas portuguesas*¹⁴ – de capital nacional e sediadas em território português – eleitas pela revista exame em 2013.

No universo das 500 empresas, foram selecionados 200 empresas, aleatoriamente, as quais constituíram a população alvo.

Para a recolha de dados da primeira componente, foi enviado um questionário à 200 empresas que constituem a população, tendo sido obtidas 44 respostas. Face à escassez das respostas obtidas, não foi considerado válido 3 dos questionários recebidos. Desta forma, a amostra é constituída por 41 empresas, o que representa uma percentagem de respostas válidas de 20,5%.

A recolha de dados do segundo grupo, a percepção de auditores internos, foram aplicados ao mesmo grupo de questões aos participantes do IX Fórum de Auditoria Interna e, ao Encontro de Auditores Internos das Autarquias, ambos realizado pelo IPAI, em Junho de 2014.

Foram entregues a 196 auditores internos, tendo sido obtidos 97 questionários, que representam 49,5% de respostas. Face à atribuição de respostas de profissionais que não exercem a atividade de auditoria interna, foram desconsiderados 18 dos questionários. Desta forma, a amostra é constituída por 79 auditores internos, o que representa uma percentagem de respostas válidas de 40,3%.

A amostra em estudo é constituída pelos auditores internos e órgãos de gestão que responderam aos inquéritos e que assim se constituíram objeto de estudo. Das resposta obtidas totalizaram, em termos de questionários válidos, 79 auditores Internos e 44 órgãos de gestão.

¹⁴ Dados disponibilizados pela Informa D&B, integrante da maior rede mundial de informação empresarial a *D&B WorldWide Network*.

2.2.2 O Questionário

O estudo envolveu a aplicação de um inquérito por questionário junto das empresas com auditoria interna e a profissionais que exercem a atividade de auditores internos, tendo como objetivo obter uma visão global sobre a percepção de auditores internos e auditados sobre as boas práticas da atividade de auditoria interna.

Os questionários aplicados aos auditores internos foram estruturados dois grupos: o primeiro grupo com a caracterização da amostra e o segundo grupo dividido em cinco secções, com perguntas fechadas, de modo a evitar processos ambíguos na interpretação e na codificação das respostas, para possibilitar a utilização de métodos estatísticos na análise das mesmas. Disposto da seguinte forma:

- ✓ **Grupo I:** Caracterização da amostra;
- ✓ **Grupo II:** Secção 1 – Os principais benefícios da auditoria interna; Secção 2 – O relacionamento entre auditores e gestores; Secção 3 – A qualidade dos serviços da auditoria interna; Secção 4 – O processo de auditoria e reporte, e; Secção 5 – A qualidade da equipa de auditoria interna.

No grupo I do questionário inserem-se as 8 questões. As três primeiras permitem caracterizar a amostra. As questões de número quatro a oito permite apurar dados profissionais do auditor interno.

O grupo II é composto por 24 questões. A primeira secção do grupo II inserem-se as questões nove a quatorze, que tem o objetivo de identificar os principais benefícios da auditoria interna. A segunda secção do questionário as questões quinze a dezenove, que têm por objetivo analisar o relacionamento entre auditores e gestores. A terceira secção inserem-se as questões vinte a vinte e quatro, que têm por objetivo verificar a qualidade dos serviços da auditoria interna. A quarta secção inserem-se as questões vinte e cinco a vinte e nove, que têm por objetivo verificar o processo de auditoria e reporte. E a quinta secção, as questões trinta a trinta e dois, que têm por objetivo analisar a qualidade da equipa de auditoria interna.

Para os questionários aplicados às empresas foram estruturados em três grupos e o terceiro grupo em cinco secções, disposto da seguinte forma:

- ✓ **Grupo I:** Caracterização da amostra;
- ✓ **Grupo II:** Atividade da atividade de auditoria interna na organização;

- ✓ **Grupo III:** Secção 1 – Os principais benefícios da auditoria interna; Secção 2 – O relacionamento entre auditores e gestores; Secção 3 – A qualidade dos serviços da auditoria interna; Secção 4 – O processo de auditoria e reporte, e; Secção 5 – A qualidade da equipa de auditoria interna.

O grupo I do questionário inserem-se as 8 questões. As três primeiras permitem caracterizar a amostra. As questões de número quatro a oito permite-nos apurar dados profissionais do auditor interno.

O grupo II é composto por 7 questões, com o objetivo de analisar como está disposto a atividade de auditoria interna dentro da organização.

O grupo III dos auditados é, necessariamente, idêntico ao Grupo II do inquérito dos auditores internos, de forma a permitir a comparação entre os elementos deste estudo.

Na elaboração do questionário foram associadas escalas de medida às várias alternativas de resposta de forma a possibilitar a sua análise por meio de técnicas estatísticas. Assim, para conjuntos de categorias de respostas qualitativamente diferentes e mutuamente exclusivas, aplicamos uma escala nominal e para conjuntos de respostas alternativas, em que se estabelece uma relação de ordem entre elas, aplicamos uma escala ordinal, em que é feita uma ordenação numérica das diferentes alternativas de resposta.

2.3 HIPÓTESES E OBJETIVOS DE INVESTIGAÇÃO

Para Polit e Hungler (1995:26), a variável dependente também designada de variável de critério “é o que o pesquisador tem interesse em compreender, explicar ou prever”. A variável dependente “sofre o efeito esperado da variável independente: é o comportamento, a resposta ou o resultado observado que é devido à presença da variável independente” (FORTIN, 2000:37). Nesse contexto, o pressuposto teórico da variável dependente deste estudo é o contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz.

De acordo com Fortin (2000) hipótese é um enunciado formal de relação prevista entre duas ou mais variáveis. Esta combina com o problema e o objetivo numa explicação clara dos resultados esperados de um estudo. Para Tuckman (2002:99) “a partir de qualquer formulação de um problema é geralmente possível derivar mais que uma hipótese”.

Polit e Hungler (1995:373) definem variável independente como “a variável que, segundo a crença, causa ou influencia a variável dependente; [...] é aquela que é manipulada”.

Ela influencia a variável dependente permitindo o seu relacionamento na formulação de questões de investigação. Sendo assim é a causa daquilo que se vai produzir numa dada situação, aquela, cujos efeitos se pretendem medir.

No Quadro 8 apresenta-se os atributos da qualidade da auditoria interna consideradas como variáveis independentes:

- ✓ Os principais benefícios da auditoria interna;
- ✓ Relacionamento entre auditores e gestores;
- ✓ Qualidade dos serviços da auditoria interna;
- ✓ Processo de auditoria e reporte;
- ✓ Qualidade da equipa de auditoria interna.

Quadro 7 - Atributos da Qualidade da Auditoria Interna

Os principais benefícios da auditoria interna
1. Identificar os riscos de negócio e propor alternativas para os gerir
2. Favorecer a adoção às normas internas e às regulamentações do mercado (<i>compliance</i>)
3. Garantir maior eficiência dos processos internos
4. Dar suporte à estrutura de governação corporativa da empresa
5. Minimizar a ocorrência de fraudes
6. Auxiliar a organização na execução de suas estratégias de negócio
Relacionamento entre auditores e gestores
7. A gestão entende completamente a atividade da auditoria interna na organização
8. A auditoria interna atua de forma independente
9. Há aceitação pelo auditado das deficiências encontradas pelo auditor interno
10. O posicionamento da auditoria interna na estrutura organizacional garante o alcance dos objetivos da auditoria
11. O gestor de auditoria interna é reconhecido como um membro da gestão de topo
Qualidade dos serviços da auditoria interna
12. Focam em riscos-chave e áreas de sensíveis dentro da organização;
13. São efetuados dentro de um prazo aceitável e não interferem o andamento dos trabalhos da área auditada;
14. As recomendações da auditoria interna são construtivas e factíveis e contribuem para a agregação de valor à organização;
15. O relatório de auditoria interna reflete adequadamente a situação atual das áreas auditadas e é suportado por evidências apropriadas;
16. De forma geral, os resultados das atividades da auditoria interna atendem às expectativas da organização;
Processo de auditoria e reporte

-
17. A auditoria interna apresenta e discute os pontos identificados de forma profissional, aberta e objetiva;
-
18. A auditoria interna busca as percepções dos gestores para orientar o planeamento de seus trabalhos;
-
19. A auditoria interna possui acesso irrestrito a documentos, informações, localidades e funcionários;
-
20. O *follow-up* é adequado ao identificar o status de implementação de recomendações de relatórios anteriores;
-
21. Prazos, escopo, duração e informações pertinentes aos trabalhos são informados logo no início do projeto;
-

Qualidade da equipa de auditoria interna

22. A equipa demonstra proficiência técnica nas áreas auditadas;
-
23. A equipa tem bom conhecimento quanto às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização
-
24. A equipa tem bom conhecimento quanto às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização
-

Fonte: Adaptado Deloitte (2007)

Neste estudo todos os objetivos formulados do Quadro 8 relacionam, os atributos de qualidade da atividade de auditoria interna, a variável dependente com as variáveis independentes.

2.4 AUDITORES INTERNOS: ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta fase, serão apresentados os resultados obtidos sobre a perspectiva dos auditores internos, através da recolha de dados por meio de inquéritos, de acordo com a metodologia anteriormente descrita. Para a apresentação adequada dos dados, recorreu-se ao uso de gráficos e quadros com os respetivos dados estatísticos obtidos.

2.4.1 Caracterização da Amostra

A amostra foi caracterizada através de uma análise descritiva, com recurso a gráficos e quadros com os respetivos dados estatísticos obtidos, os quais serão antecidos da respetiva análise.

✓ Género

Do total das amostras validadas, verificou-se que 45,5% dos inquiridos são do género masculino, e 54,5% do género feminino.

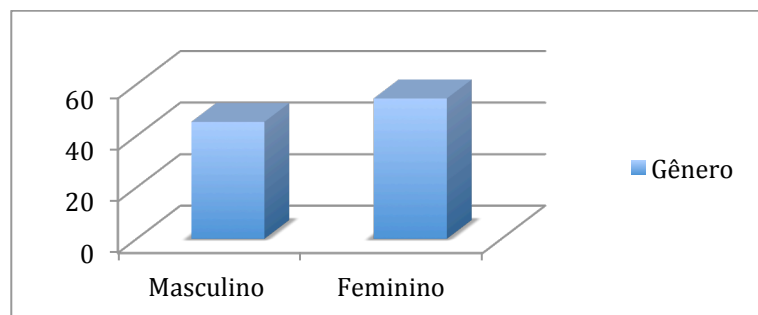


Ilustração 4 - Auditores Internos: Gênero

Fonte: Elaboração própria

✓ Idade

Relativamente à idade 18% têm idade inferior a 35 anos; 50% entre 36 e 45 anos; 25,6% entre 46 e 55 anos e 6,4% têm uma idade superior a 56 anos.

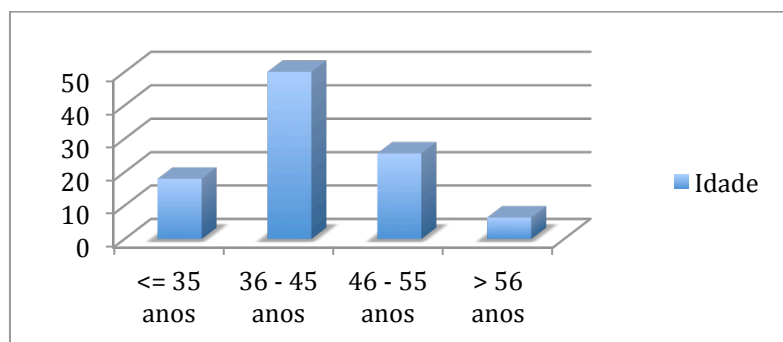


Ilustração 5 - Auditores Internos: Idade

Fonte: Elaboração própria

✓ Formação académica

Ao nível da formação académica, verifica-se que 1,3% dos inquiridos têm formação até o termo do ensino secundário, 48,7% dos inquiridos possuem licenciatura; 32% possuem pós-graduação; 17,9% obtiveram mestrado; 0% têm doutoramento e 0% possuem outras habilitações.

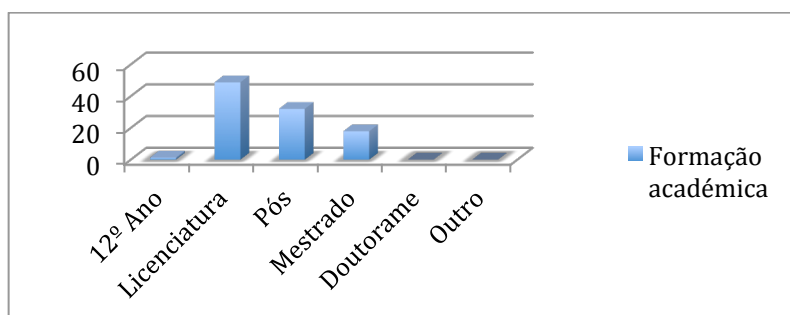


Ilustração 6 - Auditores Internos: Formação Académica

Fonte: Elaboração própria

✓ Setor empresarial

A atuação dos auditores internos reflete que 51,3% em empresas são setor público e 48,7% empresas do sector privado.

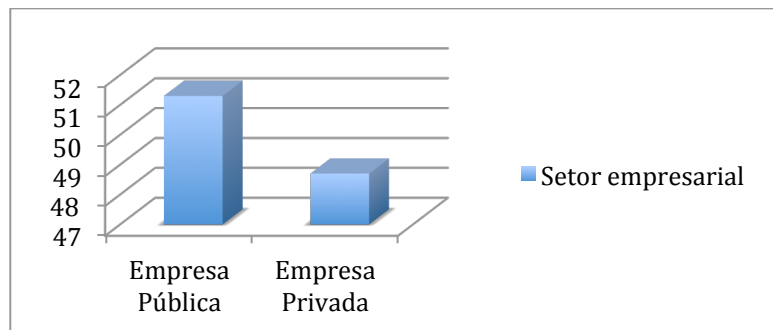


Ilustração 7 - Auditores Internos: Setor Empresarial

Fonte: Elaboração própria

✓ Tempo de atividade na função

Ao tempo de atividade na função, 36% dos profissionais de auditoria interna exercem a atividade há um tempo inferior a 5 anos; 21,8% entre 6 e 10 anos; 17,9% entre 11 e 15 anos; 11,5% entre 16 e 20 anos e 12,8% superior a 20 anos.

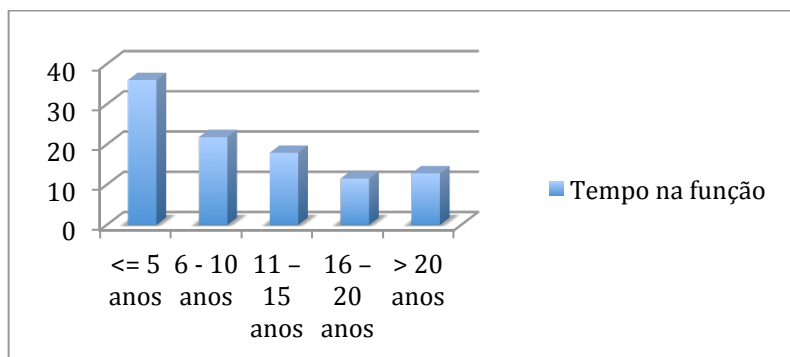


Ilustração 8 - Auditores Internos: Antiguidade na Função

Fonte: Elaboração própria

✓ Certificação Profissional

Em referência a certificação profissional, somente 21,8% dos profissionais possuem certificação (CIA, ou outro); 1,3% estão em processo de certificação e 76,9% não possuem certificação profissional.

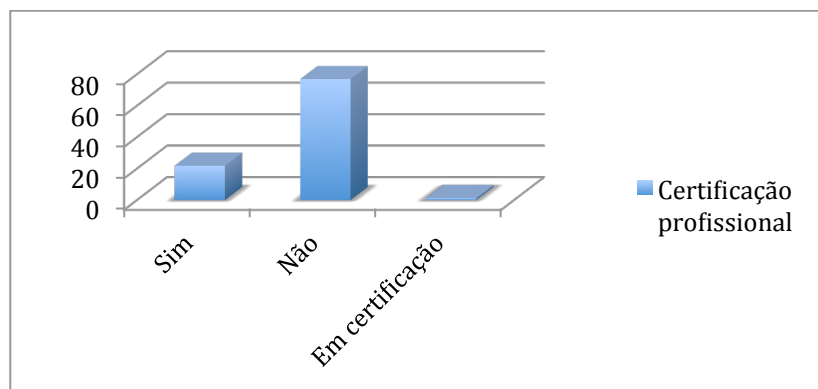


Ilustração 9 - Auditores Internos: Certificação Profissional

Fonte: Elaboração própria

✓ Associação ao Instituto Português de Auditoria Interna

Da amostra analisada, 67,9% dos profissionais são membros associados ao IPAI e 32,1% não são membros.

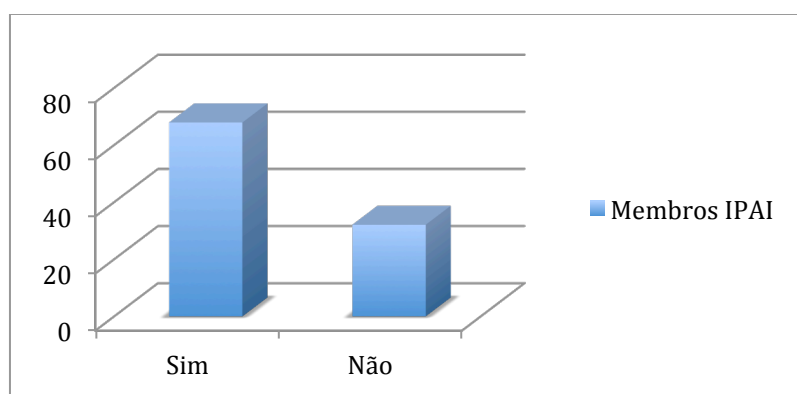


Ilustração 10 - Auditores Internos: Membros IPAI

Fonte: Elaboração própria

2.4.2 Seção 1: Os principais benefícios da auditoria interna

No Quadro 9 apresenta-se, de forma agregada, os resultados apurados na Seção 1 do grupo II do questionário, que permite concluir quais são os principais benefícios da auditoria interna entendido pelos profissionais que exercem esta atividade.

As questões estão numeradas de 1 a 6 e as respostas associadas a escalas de medida de qualidade de 1 (irrelevante) a 5 (indispensável).

✓ Os principais benefícios da auditoria interna

1. Identificar os riscos de negócio e propor alternativas para os gerir;
2. Favorecer a adesão à normas internas e às regulamentações do mercado;

3. Garantir maior eficiência dos processos internos;
4. Dar suporte à estrutura de governação corporativa da empresa;
5. Minimizar a ocorrência de fraudes;
6. Auxiliar a organização na execução de suas estratégias de negócio.

Quadro 8 - Auditores Internos: Principais Benefícios da Auditoria Interna

	Irrelevante	Pouco relevante	Relevante	Muito importante	Indispensável	Total Percentual
1	0,0	1,3	6,4	42,3	50,0	100,0
2	0,0	0,0	10,3	47,4	42,3	100,0
3	0,0	1,3	3,8	41,0	53,8	100,0
4	0,0	2,6	12,8	53,8	30,8	100,0
5	0,0	1,3	10,3	46,2	42,3	100,0
6	0,0	2,6	29,5	50,0	17,9	100,0
Média percentual	0,0	1,5	12,2	46,8	39,5	100,0

Fonte: Elaboração própria

Apesar de mais de 86% de respostas convergirem como “muito importante” ou “indispensável” aos benefícios da AI para os auditores internos, de uma forma geral, pode-se constatar a Questão 3 “garantir a maior eficiência dos processos internos” e a Questão 1 “identificar os riscos do negócio e propor alternativas para os gerir”, com 53,8% e 50%, respetivamente, são classificados como indispensáveis na prossecução da atividade profissional.

Nota-se, no mesmo quadro, que apenas 1,5% dos profissionais classifica negativamente como “pouco relevante” ou “irrelevante” o grupo de perguntas em questão.

A Ilustração 11 dispõe as seis questões pela média de respostas.

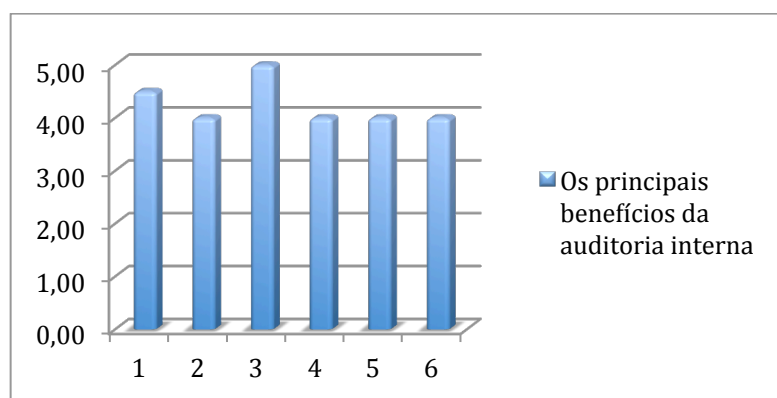


Ilustração 11 - Auditores Internos: Os principais Benefícios da Auditoria Interna

Fonte: Elaboração própria

É perceptível que as Questões 1 e 3 são ligeiramente acima da média, apesar de ser considerável, a visão positiva de todas as questões abordadas, como sendo de extrema relevância aos principais benefícios que agregam a auditoria interna.

2.4.3 Seção 2: O Relacionamento Entre Auditores e Gestores

No Quadro 10 apresenta-se os resultados apurados na Seção 2 do grupo II do questionário, que permite concluir quais são o relacionamento entre auditores e gestores entendido pelos profissionais de auditoria interna.

As questões estão numeradas de 7 a 11 e as respostas associadas a escalas de medida de qualidade de 1 (irrelevante) a 5 (indispensável).

✓ Relacionamento entre os auditores e gestores

7. A gestão entende completamente a atividade da auditoria interna na organização;
8. A auditoria interna atua de forma independente;
9. Há aceitação pelo auditado das deficiências encontradas pelo auditor interno;
10. O posicionamento da auditoria interna na estrutura organizacional garante o alcance dos objetivos da auditoria;
11. O gestor de auditoria interna é reconhecido como um membro da gestão de topo.

Quadro 9 - Auditores Internos: Relacionamento Entre Auditores e Gestores

	Irrelevante	Pouco relevante	Relevante	Muito importante	Indispensável	Total Percentual
7	0,0	3,8	26,9	35,9	33,3	100,0
8	0,0	2,6	5,1	25,6	66,7	100,0
9	0,0	3,8	23,1	48,7	24,4	100,0
10	0,0	2,6	6,4	50,0	41,0	100,0
11	1,3	9,0	25,6	28,2	35,9	100,0
Média percentual	0,2	4,4	17,4	37,7	40,3	100,0

Fonte: Elaboração própria

Da mesma forma que a seção 1, a seção 2 apresenta a grande maioria percentual de respostas positivas, mais de 95%. Mas os auditores internos entendem que a Questão 8 “a auditoria interna atua de forma independente” que, com 92,3% de respostas, conta como um requisito “muito importante” ou “indispensável” à relação entre os grupos de trabalhos (auditores e gestores). E outra questão que se destaca neste grupo de forma positiva é a Questão 10 “o posicionamento da auditoria interna na estrutura organizacional garante o alcance dos objetivos da auditoria” onde 91% das respostas entendem como necessários à melhor execução das suas funções.

Nota-se, ainda, que apenas 4,6% dos profissionais classifica negativamente como “pouco relevante” ou “irrelevante” o grupo de perguntas em questão.

A Ilustração 12 dispõe as cinco questões pela média de respostas.

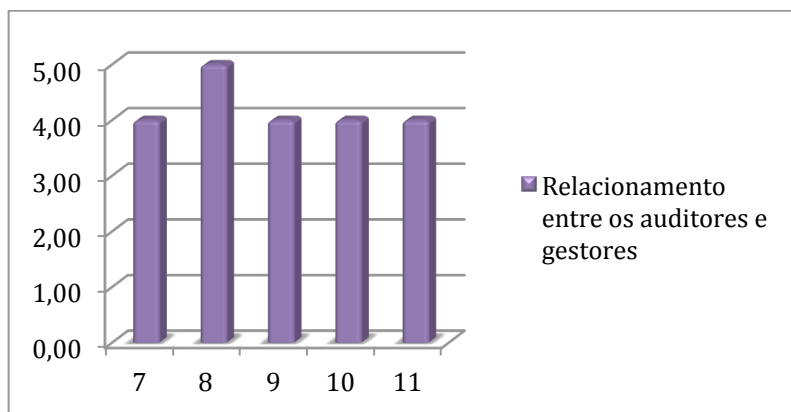


Ilustração 12 - Auditores Internos: Relacionamento Entre Auditores e Gestores

Fonte: Elaboração própria

De acordo com a ilustração 12, a Questão 8 está acima da média, apesar de ser perceptível, a visão positiva de todas as questões abordadas, como sendo de grande relevância ao relacionamento entre os auditores internos e os gestores.

2.4.4 Seção 3: Qualidade dos serviços da auditoria interna

No Quadro 11 apresenta-se os resultados apurados na Seção 3 do grupo II do questionário, que permite concluir como é o relacionamento entre auditores e gestores entendido pelos profissionais de auditoria interna.

As questões estão numeradas de 12 a 16 e as respostas associadas a escalas de medida de qualidade de 1 (irrelevante) a 5 (indispensável).

✓ Qualidade dos serviços da auditoria interna

12. Focam em riscos chave da organização;
13. São efetuados dentro de um prazo aceitável e não interferem com o andamento dos trabalhos da área auditada;
14. As recomendações da auditoria interna são construtivas e factíveis e contribuem para a agregar valor à organização;
15. O relatório de auditoria interna reflete adequadamente a situação atual das áreas auditadas e é suportado por evidências apropriadas;
16. De forma geral, os resultados das atividades da auditoria interna atendem às expectativas da organização.

Quadro 10 - Auditores Internos: Qualidade dos Serviços da Auditoria Interna

	Irrelevante	Pouco relevante	Relevante	Muito importante	Indispensável	Total Percentual
12	0,0	0,0	3,8	47,4	48,7	100,0
13	0,0	0,0	19,2	55,1	25,6	100,0
14	0,0	0,0	3,8	39,7	56,4	100,0
15	0,0	0,0	1,3	37,2	61,5	100,0
16	0,0	1,3	12,8	60,3	25,6	100,0
Média percentual	0,0	0,2	8,3	47,9	43,6	100,0

Fonte: Elaboração própria

Nas Questões propostas nesta seção, mais de 91% de respostas confluem como “muito importante” ou “indispensável” como atividades de qualidade dos serviços da auditoria interna. Mas de uma forma geral, pode-se constatar a Questão 15 “o relatório de auditoria interna reflete adequadamente a situação atual das áreas auditadas e é suportado por evidências apropriadas” e a Questão 14 “as recomendações da auditoria interna são construtivas e factíveis e contribuem para a agregar valor à organização”, com 61,5% e 56,4%, respetivamente, são classificados como indispensáveis na qualidade dos serviços da atividade.

É notável que menos de 1% dos profissionais classifica negativamente como “pouco relevante” ou “irrelevante” o grupo de perguntas em questão.

A Ilustração 13 dispõe as cinco questões pela média de respostas.

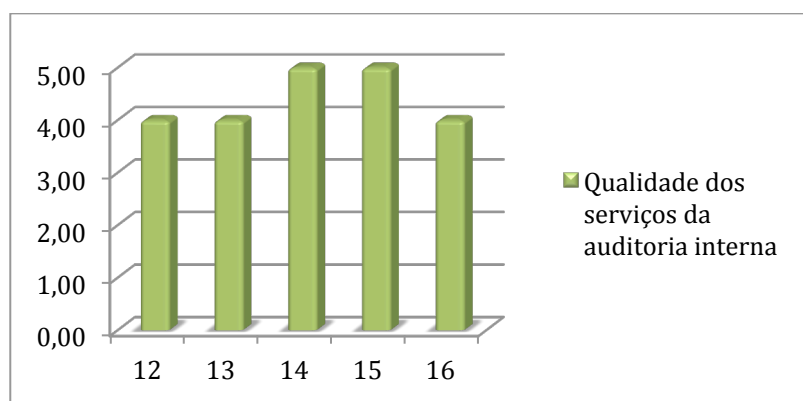


Ilustração 13 - Auditores Internos: Qualidade dos Serviços da Auditoria Interna

Fonte: Elaboração própria

As Questões 14 e 15 são ligeiramente acima da média, apesar de ser considerável, a visão positiva de todas as questões abordadas, como sendo de grande relevância como atividades de qualidade dos serviços da auditoria interna.

2.4.5 Seção 4: Processo de auditoria e reporte

No Quadro 12 apresenta-se os resultados apurados na Seção 4 do grupo II do questionário, que permite concluir quais são o relacionamento entre auditores e gestores entendido pelos profissionais de auditoria interna.

As questões estão numeradas de 17 a 21 e as respostas associadas a escalas de medida de qualidade de 1 (irrelevante) a 5 (indispensável).

✓ Processo de auditoria e reporte

17. A auditoria interna apresenta e discute os pontos identificados de forma profissional, aberta e objetiva;
18. A auditoria interna busca as percepções dos gestores para orientar o planejamento de seus trabalhos;
19. A auditoria interna possui acesso irrestrito a documentos, informações, localidades e funcionários;
20. O follow-up é adequado ao identificar o status de implementação de recomendações de relatórios anteriores;
21. Prazos, escopo, duração e informações pertinentes aos trabalhos são informados logo no início do projeto.

Quadro 11 - Auditores Internos: Processo de Auditoria e Reporte

	Irrelevante	Pouco relevante	Relevante	Muito importante	Indispensável	Total Percentual
17	0,0	0,0	5,1	34,6	60,3	100,0
18	0,0	3,8	16,7	57,7	21,8	100,0
19	0,0	0,0	11,5	32,1	56,4	100,0
20	0,0	0,0	11,5	46,2	42,3	100,0
21	0,0	1,3	26,9	50,0	21,8	100,0
Média percentual	0,0	1,0	14,4	44,1	40,5	100,0

Fonte: Elaboração própria

O quadro acima apresenta que mais de 84% das respostas convergem como “muito importante” ou “indispensável” sobre as Questões do processo de auditoria interna e reporte. Em destaque à Questão 17 “a auditoria interna apresenta e discute os pontos identificados de forma profissional, aberta e objetiva” e a Questão 19 “a auditoria interna busca as percepções dos gestores para orientar o planejamento de seus trabalho”, com 61,3% e 56,4%, respectivamente, são considerados como indispensáveis na atividade de reportar os resultados aos gestores.

Nota-se, ainda, que apenas 1% dos profissionais classifica negativamente como “pouco relevante” ou “irrelevante” o grupo de perguntas em questão.

A Ilustração 14 dispõe as cinco questões pela média de respostas.

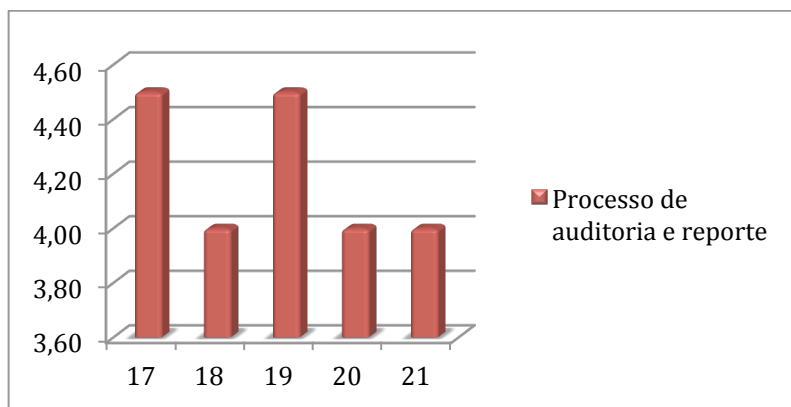


Ilustração 14 - Auditores Internos: Processo de Auditoria e Reporte
Fonte: Elaboração própria

É perceptível que as Questões 17 e 19 são acima da média, apesar de todas as questões abordadas, serem entendidas como positivas e consideradas como relevantes na função de orientação do trabalho e ao reporte de resultados aos gestores.

2.4.6 Seção 5: Qualidade da equipa de auditoria interna

No Quadro 13 apresenta-se os resultados apurados na Seção 5 do grupo II do questionário, que permite concluir quais são o relacionamento entre auditores e gestores entendido pelos profissionais de auditoria interna.

As questões estão numeradas de 22 a 24 e as respostas associadas a escalas de medida de qualidade de 1 (irrelevante) a 5 (indispensável).

✓ Qualidade da equipa de auditoria interna

- 22. A equipa demonstra proficiência técnica nas áreas auditadas;
- 23. A equipa tem bom conhecimento quanto às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização;
- 24. A equipa tem as competências necessárias para executar projetos especiais que a organização procura.

Quadro 12 - Auditores Internos: Qualidade da Equipa de Auditoria Interna

	Irrelevante	Pouco relevante	Relevante	Muito importante	Indispensável	Total Percentual
22	0,0	0,0	9,0	62,8	28,2	100,0
23	0,0	0,0	7,7	53,8	38,5	100,0
24	0,0	5,1	21,8	50,0	23,1	100,0
Média percentual	0,0	1,7	12,8	55,6	29,9	100,0

Fonte: Elaboração própria

Nas Questões propostas nesta seção, mais de 85% de respostas concentram-se como “muito importante” ou “indispensável” como a importância da qualidade da equipa de auditoria interna. Pode-se analisar que a Questão 23 “a equipa tem bom conhecimento quanto

às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização”, com 38,5% das respostas, é classificada como indispensável.

De acordo com o quadro, é notável que mais da metade dos auditores consideraram este grupo de questões como sendo muito importante (55,6% das respostas) para o desenvolvimento das suas funções, mas não como fator indispensável (29,9%) à qualidade dos serviços da atividade.

Nota-se, ainda, que apenas 1,7% dos profissionais classifica negativamente como “pouco relevante” ou “irrelevante” o grupo de perguntas em questão.

A Ilustração 15 dispõe as três questões pela média de respostas.

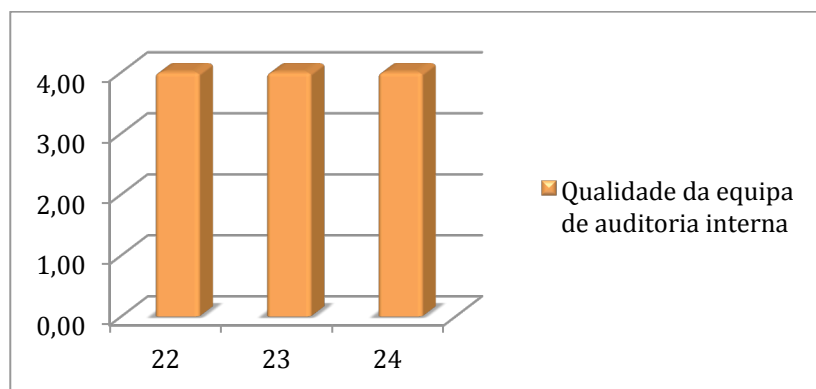


Ilustração 15 - Auditores Internos: Qualidade da Equipa de Auditoria Interna
Fonte: Elaboração própria

É sensível que a Questão 23 está acima da média, mas todas as questões abordadas, sobre a importância da qualidade da equipa, são entendidas como positivas e consideradas relevantes para a consecução da atividade de auditoria interna.

2.5 EMPRESAS AUDITADAS: ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste ponto, serão apresentados os resultados obtidos sobre a perspectiva das empresas auditadas pela atividade de auditoria interna através da recolha de dados por meio de inquéritos, de acordo com a metodologia anteriormente descrita.

Para a apresentação adequada dos dados, recorreu-se ao uso de gráficos e quadros com os respetivos dados estatísticos obtidos.

2.5.1 Caracterização da Amostra

A amostra foi caracterizada através de uma análise descritiva, com recurso a gráficos e quadros com os respetivos dados estatísticos obtidos, os quais serão antecidos da respetiva análise.

✓ Sector empresarial

A atuação das empresas auditadas se reflete em 12,9% em empresas do sector público; e 87,81% em empresas do sector privado.

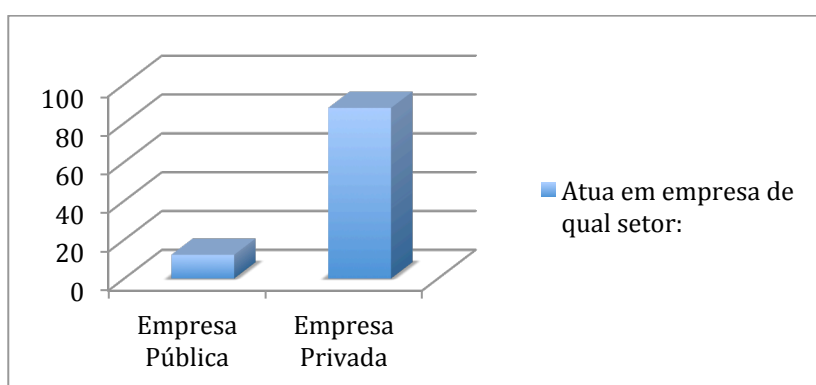


Ilustração 16 - Auditados: Setor Empresarial

Fonte: Elaboração própria

✓ Antiguidade da atividade de auditoria interna

Nas empresas auditadas, verifica-se que a atividade de auditoria interna foi implementada entre 1 e 5 anos foi de 14,6%; entre 5 e 10 anos 24,4%; e de 61% há mais de 10 anos.

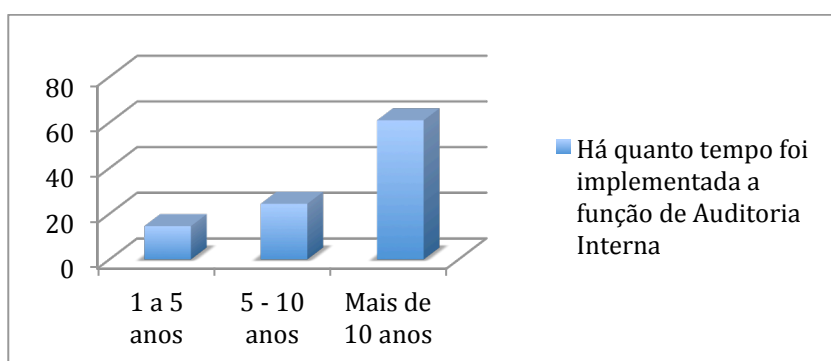


Ilustração 17 - Auditados: Antiguidade da Função de Auditoria Interna

Fonte: Elaboração própria

✓ **Número de auditores que compõe a atividade de auditoria interna**

Em referência ao número de auditores que compõe a atividade de auditoria interna na organização, 78% são grupos de 1 a 5 auditores internos; e 22% mais de cinco auditores.

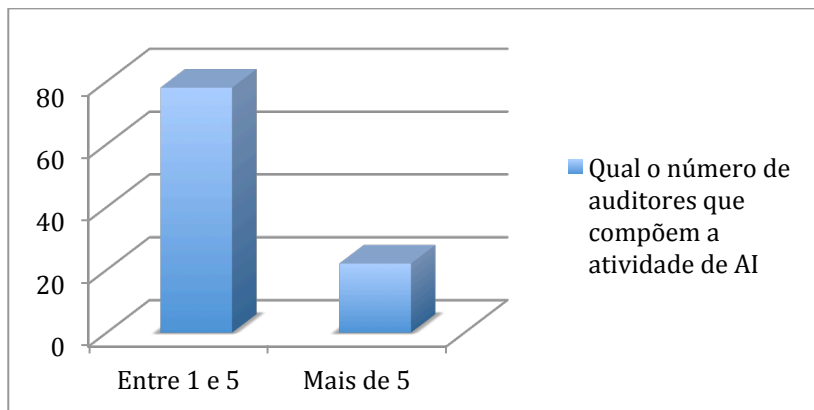


Ilustração 18 - Auditados: Número de Auditores que Compõe a Equipe
Fonte: Elaboração própria

✓ **A atividade de auditoria interna abrange todas as áreas da organização**

À questão se auditoria interna abrange todas as áreas da organização, 65,8% das empresas são auditadas em todas as áreas; e 34,2% não abrange todas as áreas da organização.

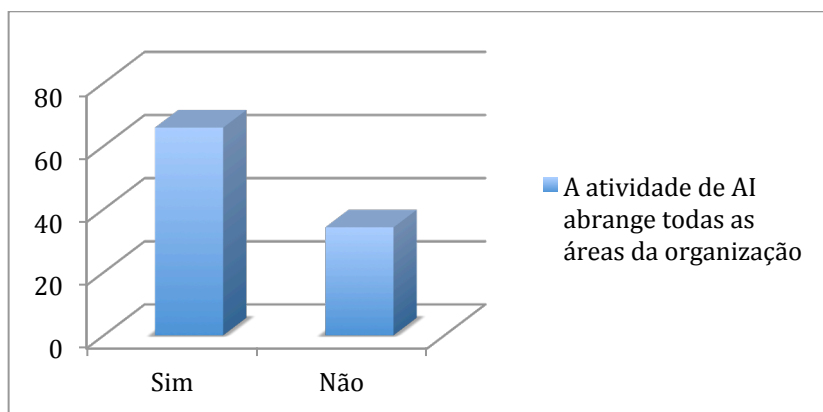


Ilustração 19 - Auditados: Áreas de abrangência da Auditoria Interna 1
Fonte: Elaboração própria

Relativamente ao percentual de respostas das áreas não abrangidas pelas auditorias interna, 42,8% das empresas são auditadas somente a área financeira; 50% a área da qualidade; e 7,2% outras áreas.

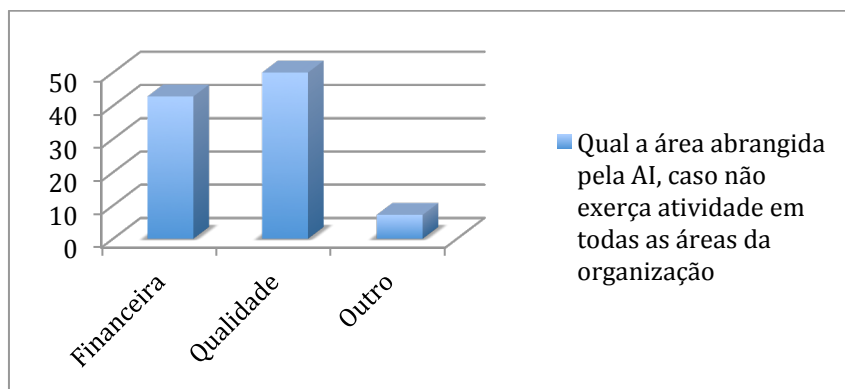


Ilustração 20 - Auditados: Áreas de abrangência da Auditoria Interna 2
Fonte: Elaboração própria

✓ Dependência hierárquica da Atividade de auditoria interna

Em relação a dependência hierárquica da atividade de auditoria interna, 63,4% são vinculados diretamente ao conselho/presidente; 29,3% ao diretor geral ou financeiro; e 7,3% a outros.

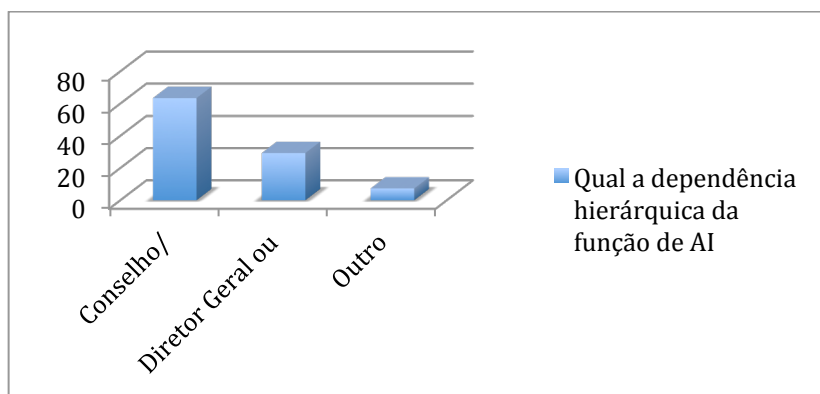


Ilustração 21 - Auditados: Hierarquia da Atividade de Auditoria Interna
Fonte: Elaboração própria

✓ A atividade de auditoria interna coordena os seus trabalhos com outras unidades para evitar a duplicação de atividades e partilhar o conhecimento de processos de negócio

Verificou-se que 87,8% das empresas auditadas afirmam que a auditoria interna coordena os seus trabalhos com as outras unidades para evitar a duplicação de atividades e partilhar o conhecimento de processos de negócio; 7,3% ocasionalmente; e em 4,9% das empresas não se verifica.

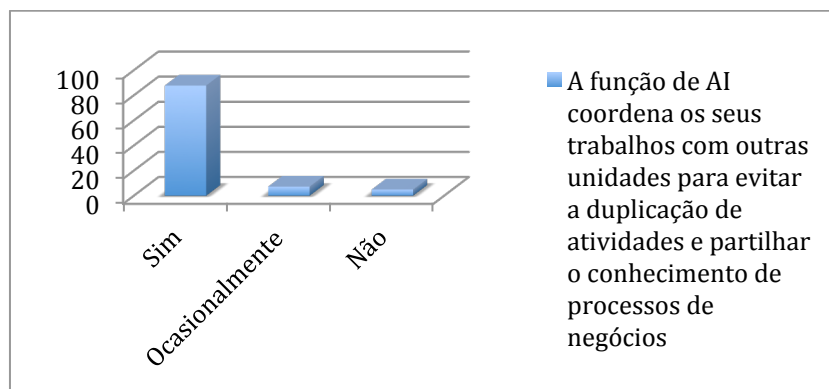


Ilustração 22 - Auditados: Coordenação das Atividades da Auditoria Interna
Fonte: Elaboração própria

- ✓ **A organização dispõe de políticas, manuais de procedimentos e outras orientações devidamente formalizados que permitam à atividade de auditoria interna desenvolver adequadamente o seu papel**

Neste aspecto, todas as empresas (100%) afirmam que a organização dispõe de políticas, manuais de procedimentos e outras orientações devidamente formalizados que permitam à atividade de auditoria interna desenvolver adequadamente o seu papel.

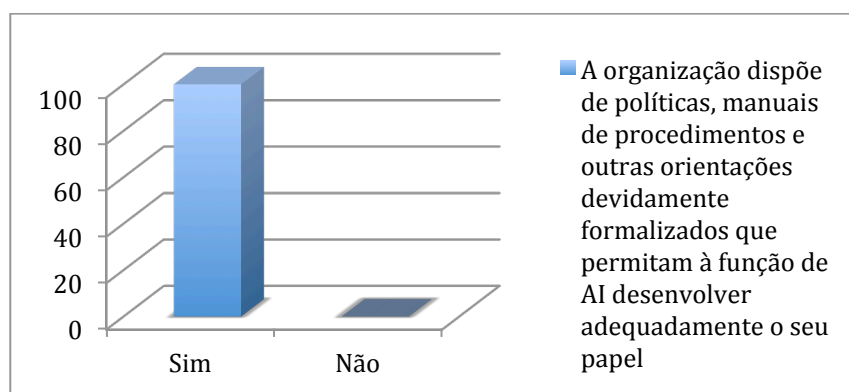


Ilustração 23 - Auditados: Procedimentos da Auditoria Interna
Fonte: Elaboração própria

- ✓ **Género**

Do total das amostras validadas, verificou-se que 58,4% dos inquiridos são do género masculino, e 41,6% do género feminino.

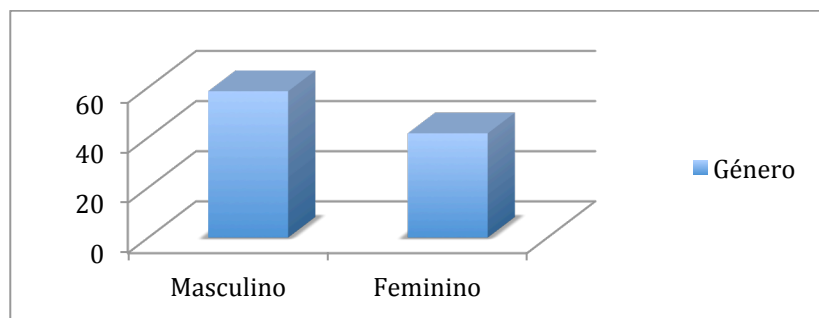


Ilustração 24 - Auditados: Gênero
Fonte: Elaboração própria

✓ Idade

Relativamente à idade 9,7% têm idade inferior a 35 anos; 48,8% entre 36 e 45 anos; 24,4% entre 46 e 55 anos e 17,1% têm uma idade superior a 56 anos.

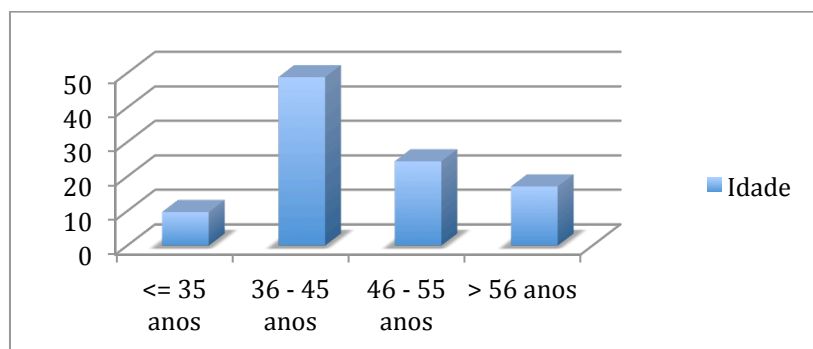


Ilustração 25 - Auditados: Idade
Fonte: Elaboração própria

✓ Formação académica

Ao nível da formação académica, verifica-se que 2,5% dos inquiridos têm formação até o termo do ensino secundário; 43,8% dos inquiridos possuem licenciatura; 34,1% possuem pós-graduação; 14,6% obtiveram mestrado; 2,5% têm doutoramento e 2,5% possuem outras habilitações.

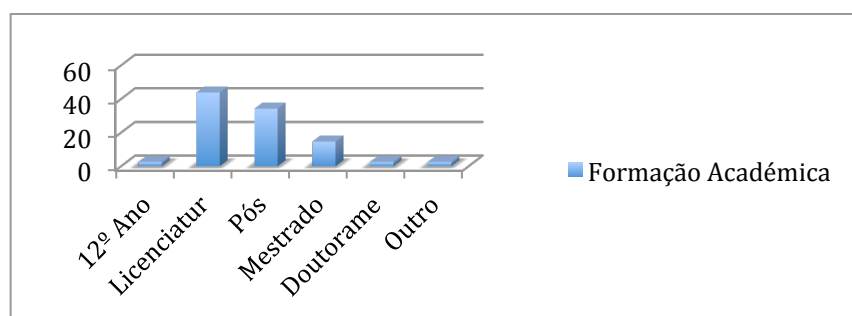


Ilustração 26 - Auditados: Formação Académica
Fonte: Elaboração própria

✓ Área de atuação dos inquiridos na organização

Em relação a área de atuação na organização em que estão inseridos os inquiridos, 48,8% são da área financeira; 4,9% da área administrativa; 7,3% da área de tecnologia da informação; 2,4% dos recursos humanos, e 36,6% de outras áreas (incluindo área da qualidade, controle de gestão, produção, entre outros).

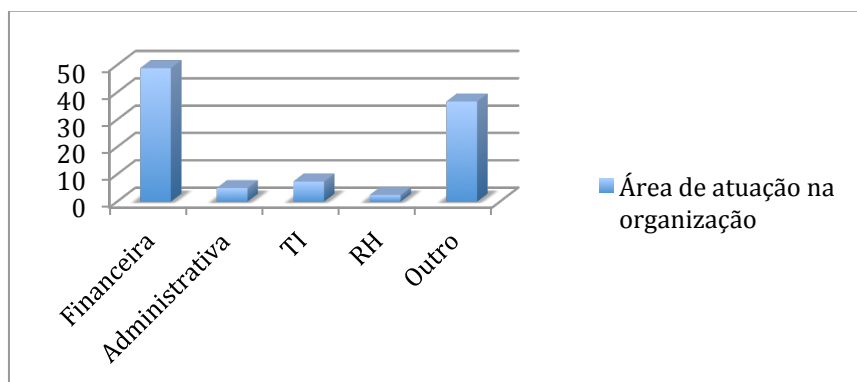


Ilustração 27 - Auditados: Área de Atuação dos Inquiridos na Organização

Fonte: Elaboração própria

✓ Cargo de ocupação dos inquiridos na organização

Na atividade na organização, verificou-se que 41,5% são Diretores/Presidente; 31,7% gestores; e 26,8% ocupam outras funções.

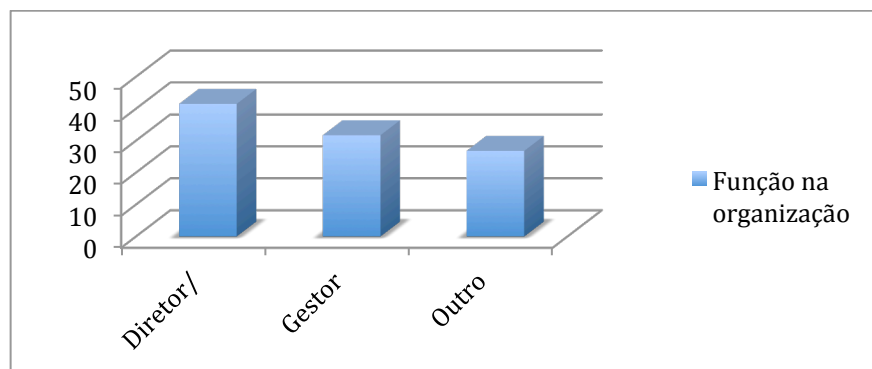


Ilustração 28 - Auditados: Cargo de Ocupação dos Inquiridos na Organização

Fonte: Elaboração própria

✓ Tempo de atividade na atividade

Ao tempo de atividade na atividade, 29,2% dos auditados exercem a atividade há um tempo inferior a 5 anos; 21,8% entre 6 e 10 anos; 17,9% entre 11 e 15 anos; 11,5% entre 16 e 20 anos e 12,8% superior a 20 anos.

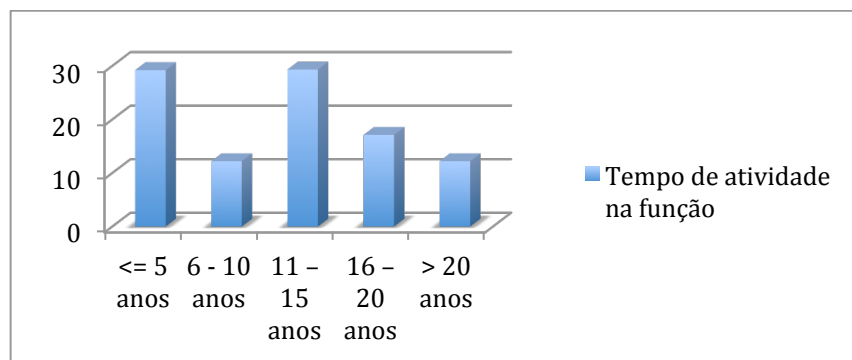


Ilustração 29 - Auditados: Tempo de Atividade na Atividade
Fonte: Elaboração própria

2.5.2 Seção 1: Os principais benefícios da auditoria interna

No Quadro 14 apresenta-se, de forma agregada, os resultados apurados na Seção 1 do grupo III do questionário, que permite concluir quais são os principais benefícios da auditoria interna entendido pelas empresas auditadas pela atividade de auditoria interna.

As questões estão numeradas de 1 a 6 e as respostas associadas a escalas de medida de qualidade de 1 (irrelevante) a 5 (indispensável).

✓ Os principais benefícios da auditoria interna

1. Identificar os riscos de negócio e propor alternativas para os gerir;
2. Favorecer a adesão à normas internas e às regulamentações do mercado;
3. Garantir maior eficiência dos processos internos;
4. Dar suporte à estrutura de governação corporativa da empresa;
5. Minimizar a ocorrência de fraudes;
6. Auxiliar a organização na execução de suas estratégias de negócio.

Quadro 13 - Auditados: Principais Benefícios da Auditoria Interna

	Irrelevante	Pouco relevante	Relevante	Muito importante	Indispensável	Total Percentual
1	0,0	0,0	29,3	41,5	29,3	100,0
2	0,0	0,0	22,0	63,4	14,6	100,0
3	0,0	2,4	19,5	34,1	43,9	100,0
4	0,0	0,0	34,1	41,5	24,4	100,0
5	0,0	7,3	9,8	41,5	41,5	100,0
6	2,4	9,8	17,1	41,5	29,3	100,0
Média percentual	0,4	3,3	22,0	43,9	30,5	100,0

Fonte: Elaboração própria

Apesar de mais de 74% de respostas convergirem como “muito importante” ou “indispensável” aos benefícios da AI para as empresas, de uma forma geral, pode-se constatar a Questão 3 “garantir a maior eficiência dos processos internos” e a Questão 5 “minimizar a

ocorrência de fraudes”, com 43,9% e 41,5%, respetivamente, são classificados como indispensáveis na prossecução da atividade profissional.

Nota-se, no mesmo quadro, que apenas 3,7% das empresas classifica negativamente como “pouco relevante” ou “irrelevante” o grupo de perguntas desta seção.

A Ilustração 30 dispõe as seis questões pela média de respostas.

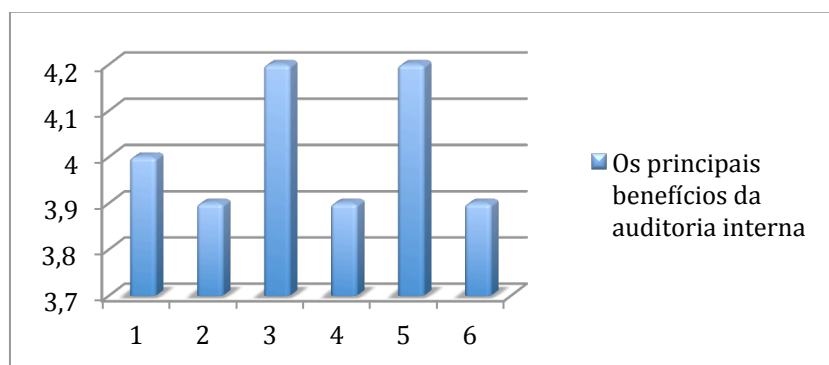


Ilustração 30 - Auditados: Principais Benefícios da Auditoria Interna

Fonte: Elaboração própria

É perceptível que as Questões 3 e 5 são ligeiramente acima da média, apesar de ser considerável, a visão positiva de todas as questões abordadas, como sendo de extrema relevância aos principais benefícios que agregam a atividade de auditoria interna.

2.5.3 Seção 2: O Relacionamento Entre Auditores e Gestores

No Quadro 15 apresenta-se os resultados apurados na Seção 2 do grupo III do questionário, que permite concluir quais são o relacionamento entre auditores e gestores entendido pelas empresas auditadas.

As questões estão numeradas de 7 a 11 e as respostas associadas a escalas de medida de qualidade de “irrelevante” a “indispensável”.

✓ Relacionamento entre os auditores e gestores

7. A gestão entende completamente a atividade da auditoria interna na organização;
8. A auditoria interna atua de forma independente;
9. Há aceitação pelo auditado das deficiências encontradas pelo auditor interno;
10. O posicionamento da auditoria interna na estrutura organizacional garante o alcance dos objetivos da auditoria;
11. O gestor de auditoria interna é reconhecido como um membro da gestão de topo.

Quadro 14 - Auditados: Relacionamento Entre Auditores e Gestores

	Irrelevante	Pouco relevante	Relevante	Muito importante	Indispensável	Total Percentual
7	0,0	2,4	22,0	58,5	17,1	100,0
8	0,0	0,0	29,3	43,9	26,8	100,0
9	0,0	2,4	14,6	56,1	26,8	100,0
10	0,0	0,0	19,5	48,8	31,7	100,0
11	9,8	7,3	24,4	34,1	24,4	100,0
Média percentual	2,0	2,4	22,0	48,3	25,4	100,0

Fonte: Elaboração própria

Da mesma forma que a seção 1, a seção 2 apresenta a maioria percentual de respostas positivas, mais de 95%. Mas as empresas entendem que a Questão 10 “o posicionamento da auditoria interna na estrutura organizacional garante o alcance dos objetivos da auditoria”, com 80,5 % de respostas, conta como um requisito “muito importante” ou “indispensável” à relação entre os grupos de trabalhos, auditores e gestores. Outra questão que se destaca neste grupo de forma positiva é a Questão 9 “há aceitação pelo auditado das deficiências encontradas pelo auditor interno” onde 82,9% das respostas entendem como necessários à melhor relação entre as suas funções.

Nota-se, ainda, que apenas 4,4% das empresas classifica negativamente como “pouco relevante” ou “irrelevante” o grupo de perguntas em questão.

A Ilustração 31 dispõe as cinco questões pela média de respostas.

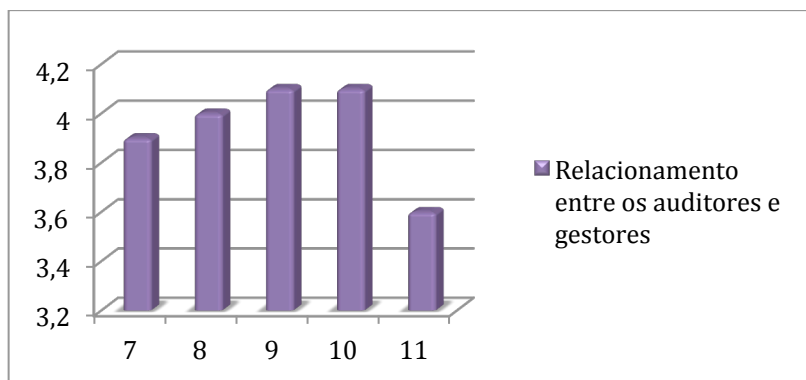


Ilustração 31 - Auditados: Relacionamento entre Auditores e Gestores

Fonte: Elaboração própria

De acordo com a Ilustração 31, a Questão 9 e 10 estão, ligeiramente, acima da média, apesar de ser perceptível, a visão positiva de todas as questões abordadas, como sendo de grande relevância ao relacionamento entre os auditores internos e os gestores.

2.5.4 Seção 3: Qualidade dos serviços da auditoria interna

No Quadro 16 apresenta-se os resultados apurados na Seção 3 do grupo III do questionário, que permite concluir quais são o relacionamento entre auditores e gestores entendido pelas empresas auditadas pela atividade de auditoria interna.

As questões estão numeradas de 12 a 16 e as respostas associadas a escalas de qualidade de 1 (irrelevante) a 5 (indispensável).

✓ Qualidade dos serviços da auditoria interna

12. Focam em riscos chave da organização;
13. São efetuados dentro de um prazo aceitável e não interferem com o andamento dos trabalhos da área auditada;
14. As recomendações da auditoria interna são construtivas e factíveis e contribuem para a agregar valor à organização;
15. O relatório de auditoria interna reflete adequadamente a situação atual das áreas auditadas e é suportado por evidências apropriadas;
16. De forma geral, os resultados das atividades da auditoria interna atendem às expectativas da organização.

Quadro 15 - Auditados: Qualidade dos Serviços da Auditoria Interna

	Irrelevante	Pouco relevante	Relevante	Muito importante	Indispensável	Total Percentual
12	0,0	4,9	17,1	58,5	19,5	100,0
13	0,0	2,4	22,0	63,4	12,2	100,0
14	0,0	0,0	24,4	56,1	19,5	100,0
15	0,0	2,4	9,8	46,3	41,5	100,0
16	0,0	2,4	19,5	65,9	12,2	100,0
Média percentual	0,0	2,4	18,5	58,0	21,0	100,0

Fonte: Elaboração própria

Nas Questões propostas nesta seção, 79% de respostas confluem como “muito importante” ou “indispensável” como atividades de qualidade dos serviços da auditoria interna. De uma forma geral, pode-se constatar que a Questão 15 “o relatório de auditoria interna reflete adequadamente a situação atual das áreas auditadas e é suportado por evidências apropriadas” com 41,5% é classificados como indispensáveis na qualidade dos serviços da atividade.

É notável que menos de 3% das empresas classifica negativamente como “pouco relevante” ou “irrelevante” o grupo de perguntas em questão.

A Ilustração 32 dispõe as cinco questões pela média de respostas.

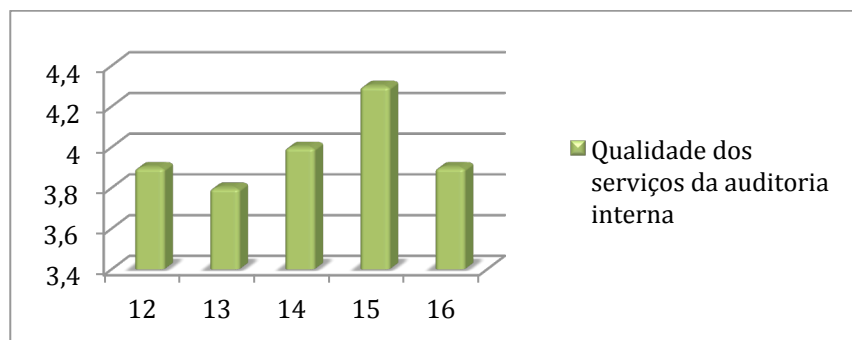


Ilustração 32 - Auditados: Qualidade dos Serviços da Auditoria Interna
Fonte: Elaboração própria

As Questões 14 e 15 são ligeiramente acima da média, apesar de ser considerável, a visão positiva de todas as questões abordadas, como sendo de grande relevância como atividades de qualidade dos serviços da auditoria interna.

2.5.5 Seção 4: Processo de auditoria e reporte

No quadro 17 apresenta-se os resultados apurados na Seção 4 do grupo III do questionário, que permite concluir quais são o relacionamento entre auditores e gestores entendido pelos profissionais de auditoria interna.

As questões estão numeradas de 17 a 21 e as respostas associadas a escalas de qualidade de 1 (irrelevante) a 5 (indispensável).

✓ Processo de auditoria e reporte

17. A auditoria interna apresenta e discute os pontos identificados de forma profissional, aberta e objetiva;
18. A auditoria interna busca as percepções dos gestores para orientar o planejamento de seus trabalhos;
19. A auditoria interna possui acesso irrestrito a documentos, informações, localidades e funcionários;
20. O follow-up é adequado ao identificar o status de implementação de recomendações de relatórios anteriores;
21. Prazos, escopo, duração e informações pertinentes aos trabalhos são informados logo no início do projeto.

Quadro 16 - Auditados: Processo de Auditoria e Reporte

	Irrelevante	Pouco relevante	Relevante	Muito importante	Indispensável	Total Percentual
17	0,0	2,4	12,2	43,9	41,5	100,0
18	2,4	0,0	24,4	51,2	22,0	100,0
19	0,0	0,0	9,8	51,2	39,0	100,0
20	0,0	2,4	7,3	75,6	14,6	100,0
21	0,0	2,4	26,8	53,7	17,1	100,0
Média percentual	0,5	1,5	16,1	55,1	26,8	100,0

Fonte: Elaboração própria

O Quadro 17 apresenta que mais de 81% das respostas convergem como “muito importante” ou “indispensável” sobre as Questões do processo de auditoria interna e reporte. Em destaque à Questão 17 “a auditoria interna apresenta e discute os pontos identificados de forma profissional, aberta e objetiva” e a Questão 19 “a auditoria interna busca as percepções dos gestores para orientar o planejamento de seus trabalho”, com 41,5% e 39%, respectivamente, são considerados como indispensáveis na atividade de reportar os resultados aos gestores.

Nota-se, ainda, que apenas 2% das empresas classifica negativamente como “pouco relevante” ou “irrelevante” o grupo de perguntas em questão.

A Ilustração 33 dispõe as cinco questões pela média de respostas.

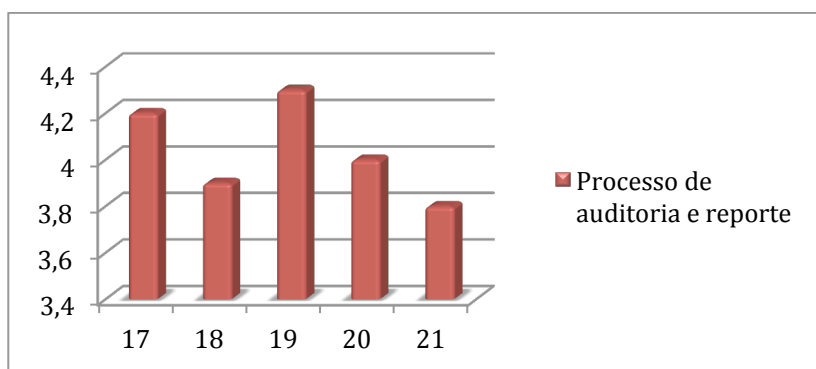


Ilustração 33 - Auditados: Processo de Auditoria e Reporte
Fonte: Elaboração própria

É perceptível que as Questões 17 e 19 são acima da média, apesar de todas as questões abordadas, serem entendidas como positivas e consideradas como relevantes na atividade de orientação do trabalho da auditoria interna e ao reporte de resultados aos gestores.

2.5.6 Seção 5: Qualidade da equipa de auditoria interna

No Quadro 18 apresenta-se os resultados apurados na Seção 5 do grupo III do questionário, que permite concluir quais são o relacionamento entre auditores e gestores entendido pelas empresas auditadas.

As questões estão numeradas de 22 a 24 e as respostas associadas a escalas de medida de qualidade de “irrelevante” a “indispensável”.

✓ Qualidade da equipa de auditoria interna

22. A equipa demonstra proficiência técnica nas áreas auditadas;

23. A equipa tem bom conhecimento quanto às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização;
24. A equipa tem as competências necessárias para executar projetos especiais que a organização procura.

Quadro 17 - Auditados: Qualidade da Equipa de Auditoria Interna

	Irrelevante	Pouco relevante	Relevante	Muito importante	Indispensável	Total Percentual
22	0,0	0,0	19,5	63,4	17,1	100,0
23	0,0	0,0	17,1	56,1	26,8	100,0
24	0,0	0,0	29,3	51,2	19,5	100,0
Média percentual	0,0	0,0	22,0	56,9	21,1	100,0

Fonte: Elaboração própria

Nas Questões propostas nesta seção, 78% de respostas concentram-se como “muito importante” ou “indispensável” como a importância da qualidade da equipa de auditoria interna. Pode-se analisar que a Questão 23 “a equipa tem bom conhecimento quanto às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização”, com 26,8% das respostas é classificado como indispensáveis.

De acordo com o quadro, é notável que mais da metade dos auditores consideraram este grupo de questões como sendo muito importante (56,9% das respostas) para o desenvolvimento das suas funções, mas não como fator indispensável (21,1%) à qualidade da equipa de auditoria interna.

Nota-se, ainda, que nenhuma das empresas classifica negativamente como “pouco relevante” ou “irrelevante” o grupo de perguntas em questão.

A Ilustração 34 dispõe as três questões pela média de respostas.

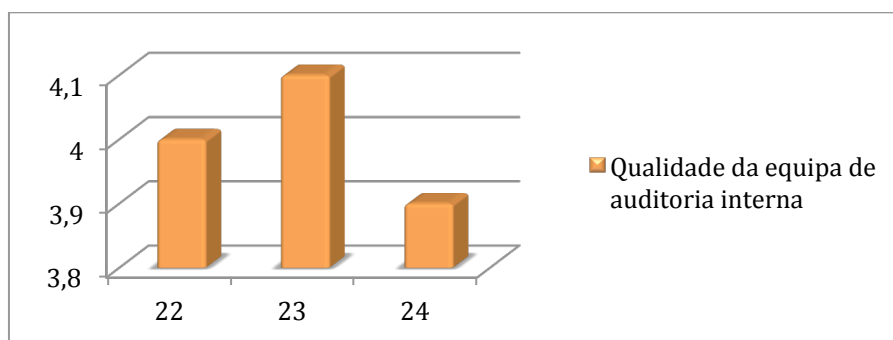


Ilustração 34 - Auditados: Qualidade da Equipa de Auditoria Interna

Fonte: Elaboração própria

É sensível que a Questão 23 está acima da média, mas todas as questões abordadas sobre a importância da qualidade da equipa, são entendidas como positivas e consideradas relevantes para a consecução da atividade de auditoria interna, pelas empresas auditadas.

CAPÍTULO III – RESULTADOS FINAIS

3.1 COMPARAÇÃO ENTRE AUDITORES INTERNOS E EMPRESAS AUDITADAS

Neste capítulo, será apresentado a comparação dos resultados obtidos entre a perspectiva dos auditores internos e das empresas auditadas pela atividade de auditoria interna, através das consequências analisadas aos dois grupos de atividade nos capítulos 2.3 (Empresas Auditadas: Análise Dos Resultados) e 2.4 (Empresas Auditadas: Análise Dos Resultados). Para a apresentação adequada dos dados, recorreu-se ao uso de gráficos com os respetivos dados estatísticos obtidos.

3.1.1 Auditores vs Auditados: Principais benefícios da auditoria interna

As questões estão numeradas de 1 a 6 e as respostas associadas a média da escala de qualidade de 1 (irrelevante) a 5 (indispensável).

✓ Os principais benefícios da auditoria interna

1. Identificar os riscos de negócio e propor alternativas para os gerir;
2. Favorecer a adesão às normas internas e às regulamentações do mercado;
3. Garantir maior eficiência dos processos internos;
4. Dar suporte à estrutura de governação corporativa da empresa;
5. Minimizar a ocorrência de fraudes;
6. Auxiliar a organização na execução de suas estratégias de negócio.

A Ilustração 35 dispõe as seis questões pela média de respostas entre os dois grupos.

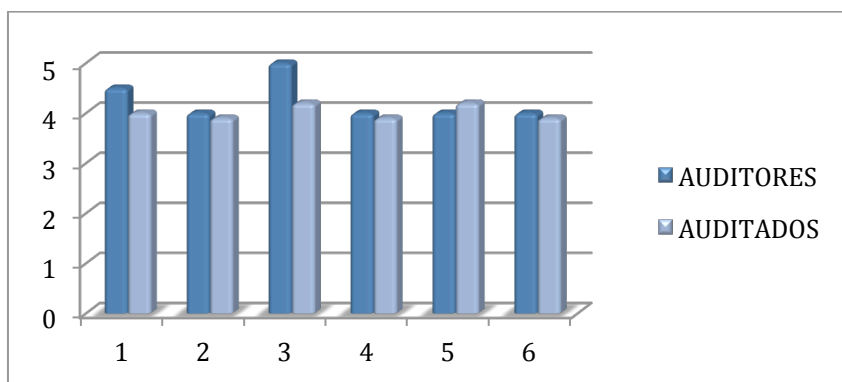


Ilustração 35 - Auditores vs Auditados: Principais Benefícios da Auditoria Interna
Fonte: Elaboração própria

Apesar da média de respostas entre os dois grupos convergirem, de uma forma geral, pode-se constatar a Questão 3 “garantir a maior eficiência dos processos internos” houve a

maior divergência. A média entre 4,7% dos auditores internos e 4,2% das empresas auditadas apontam que os grupos entendem que esta questão tem grande relevância à atividade de auditoria interna, porém com uma percepção quase que indispensável para os auditores internos.

Nota-se que a Ilustração tem um alto índice positivo, com média mínima de 3,9% em respostas pelas empresas auditadas e de 4,0% pelos auditores internos. E, no geral, a percepção entre os dois grupos estão equiparadas sobre as questões abordadas.

3.1.2 Auditores vs Auditados: Relacionamento entre os auditores e gestores

As questões estão numeradas de 7 a 12 e as respostas associadas a média da escala de medida de qualidade de 1 (irrelevante) a 5 (indispensável).

✓ Relacionamento entre os auditores e gestores

7. A gestão entende completamente a atividade da auditoria interna na organização;
8. A auditoria interna atua de forma independente;
9. Há aceitação pelo auditado das deficiências encontradas pelo auditor interno;
10. O posicionamento da auditoria interna na estrutura organizacional garante o alcance dos objetivos da auditoria;
11. O gestor de auditoria interna é reconhecido como um membro da gestão de topo.

A Ilustração 36 dispõe as cinco questões pela média de respostas entre os dois grupos.

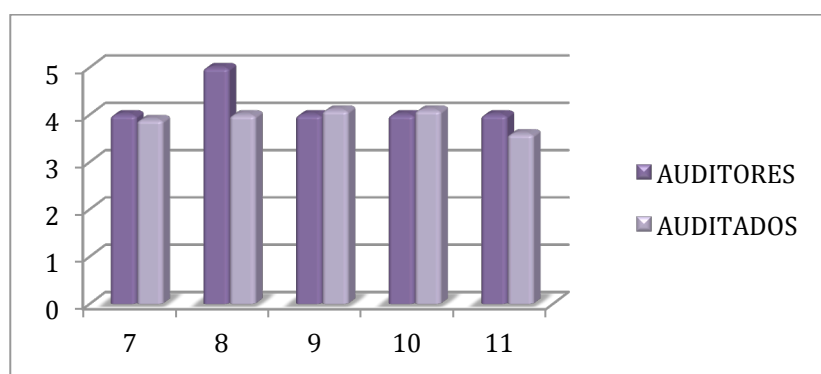


Ilustração 36 - Auditores vs Auditados: Relacionamento Entre Auditores e Gestores

Fonte: Elaboração própria

Apesar da média de respostas entre os dois grupos convergirem, de uma forma geral, pode-se constatar a Questão 8 “a auditoria interna atua de forma independente” houve a maior divergência. A média entre 4,6% dos auditores internos e 4,0% das empresas auditadas apontam que os grupos entendem que esta questão é tem grande relevância à atividade de

auditoria interna, porém com uma percepção quase que indispensável para os auditores internos.

Nota-se que a Ilustração tem um alto índice positivo, com média mínima de 3,6% em respostas pelas empresas auditadas e de 3,9% pelos auditores internos. E, no geral, a percepção entre os dois grupos estão equiparadas sobre as questões abordadas.

3.1.3 Auditores vs Auditados: Qualidade dos Serviços da Auditoria Interna

As questões estão numeradas de 12 a 16 e as respostas associadas a média da escala de medida de qualidade de 1 (irrelevante) a 5 (indispensável).

✓ Qualidade dos serviços da auditoria interna

12. Focam em riscos chave da organização;
13. São efetuados dentro de um prazo aceitável e não interferem com o andamento dos trabalhos da área auditada;
14. As recomendações da auditoria interna são construtivas e factíveis e contribuem para a agregar valor à organização;
15. O relatório de auditoria interna reflete adequadamente a situação atual das áreas auditadas e é suportado por evidências apropriadas;
16. De forma geral, os resultados das atividades da auditoria interna atendem às expectativas da organização.

A Ilustração 37 dispõe as cinco questões pela média de respostas entre os dois grupos.

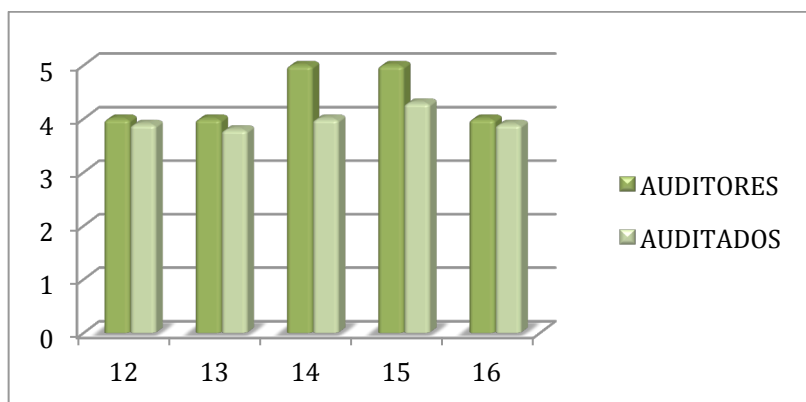


Ilustração 37 - Auditores vs Auditados: Qualidades dos Serviços de Auditoria Interna
Fonte: Elaboração própria

Apesar da média de respostas entre os dois grupos convergirem, pode-se constatar as maiores divergências foram entre a Questão 14 “as recomendações da auditoria interna são construtivas e factíveis e contribuem para agregar valor à organização” e a Questão 15 “o

relatório de auditoria interna reflete adequadamente a situação atual das áreas auditadas e é suportado por evidências apropriadas”. A média entre 4,6% dos auditores internos e 4,0% das empresas auditadas na Questão 14, e a média entre 4,6% dos auditores internos e 4,3% das empresas auditadas na Questão 15, apontam que os grupos entendem que estas questões são de grande relevância à atividade de auditoria interna, porém com uma percepção quase que indispensável para os auditores internos.

Nota-se que a Ilustração tem um alto índice positivo, com média mínima de 3,8% em respostas pelas empresas auditadas e de 3,9% pelos auditores internos. E, no geral, a percepção entre os dois grupos estão equiparadas sobre as questões abordadas.

3.1.4 Auditores vs Auditados: Processo de Auditoria e Reporte

As questões estão numeradas de 17 a 21 e as respostas associadas a média da escala de medida de qualidade de 1 (irrelevante) a 5 (indispensável).

✓ Processo de auditoria e reporte

- 17. A auditoria interna apresenta e discute os pontos identificados de forma profissional, aberta e objetiva;
- 18. A auditoria interna busca as percepções dos gestores para orientar o planejamento de seus trabalhos;
- 19. A auditoria interna possui acesso irrestrito a documentos, informações, localidades e funcionários;
- 20. O follow-up é adequado ao identificar o status de implementação de recomendações de relatórios anteriores;
- 21. Prazos, escopo, duração e informações pertinentes aos trabalhos são informados logo no início do projeto.

A Ilustração 38 dispõe as cinco Questões pela média de respostas entre os dois grupos.

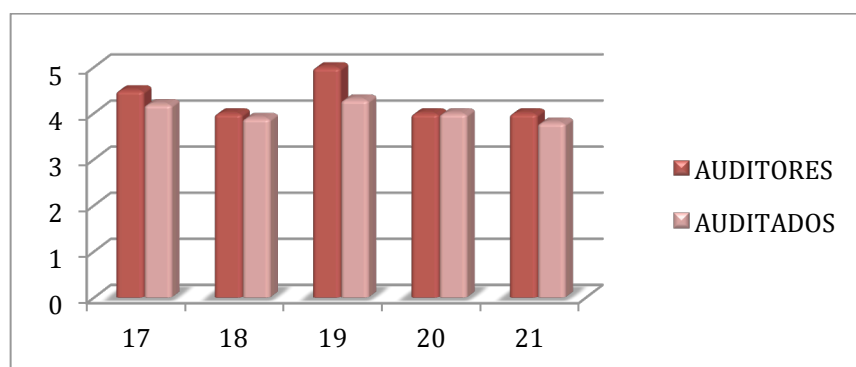


Ilustração 38 - Auditores vs Auditados: Processo de Auditoria e Reporte
Fonte: Elaboração própria

Apesar da média de respostas entre os dois grupos convergirem, de uma forma geral, pode-se constatar que a maior divergência, mas ainda assim com percentual de respostas

muito equivalentes, foi na Questão 19 “a auditoria interna possui acesso irrestrito a documentos, informações, localidades e funcionário”. A média entre 4,5% dos auditores internos e 4,3% das empresas auditadas apontam que os grupos entendem que esta questão tem grande relevância no processo da auditoria e de reporte.

Nota-se que a Ilustração tem um alto índice positivo, com média mínima de 3,8% em respostas pelas empresas auditadas e de 3,9% pelos auditores internos. E, no geral, a percepção entre os dois grupos estão equiparadas sobre as questões abordadas.

3.1.5 Auditores vs Auditados: Qualidade da Equipe de Auditoria Interna

As questões estão numeradas de 22 a 24 e as respostas associadas a média da escala de medida de qualidade de 1 (irrelevante) a 5 (indispensável).

✓ Qualidade da equipa de auditoria interna

- 22. A equipa demonstra proficiência técnica nas áreas auditadas;
- 23. A equipa tem bom conhecimento quanto às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização;
- 24. A equipa tem as competências necessárias para executar projetos especiais que a organização procura.

A Ilustração 39 dispõe as três questões pela média de respostas entre os dois grupos.

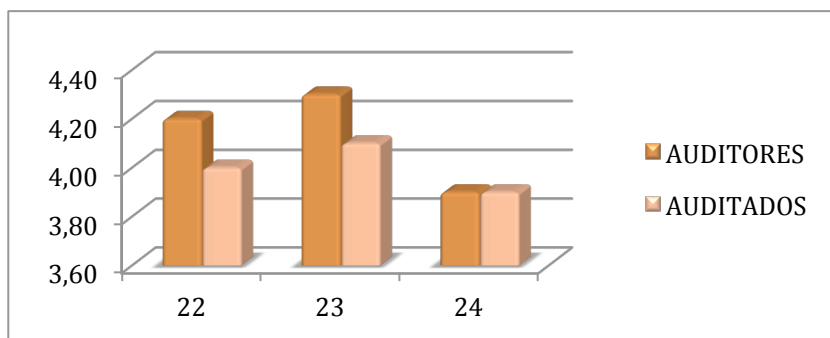


Ilustração 39 - Auditores vs Auditados: Qualidade da Equipe de Auditoria Interna
Fonte: Elaboração própria

Pode-se constatar na Ilustração 39 que as maiores divergências, apesar da baixa variação da escala (entre 3,7% e 4,3%), foi entre a Questão 22 “a equipa demonstra proficiência técnica nas áreas auditadas” e a Questão 23 “a equipa tem bom conhecimento quanto às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização”. A média entre 4,2% dos auditores internos e 4,0% das empresas auditadas na Questão 22, e a média entre 4,3% dos auditores internos e 4,1% das empresas auditadas na Questão 23,

apontam que os grupos entendem que estas questões são de grande relevância em relação à equipa de auditoria interna, mas ainda assim com percentual de respostas muito equivalentes.

Nota-se que a Ilustração tem um alto índice positivo, com média mínima de 3,9% em respostas pelas empresas auditadas e de 3,9% pelos auditores internos. E, no geral, a percepção entre os dois grupos estão equiparadas sobre as questões abordadas.

3.1.6 Análise de Dados: Teste Qui Quadrado

Apesar de, no geral, a percepção da média de respostas entre os dois grupos serem equiparadas sobre as questões abordadas, esta média poderá não exprimir uma visão real da frequência de respostas dos inquiridos, desta forma há uma variável que é pretendido testar.

Tratar-se-á de um teste de hipóteses não paramétrico que se destina a encontrar um valor da dispersão para duas variáveis nominais, avaliando a sua associação. O princípio básico deste método é comparar proporções, isto é, as possíveis divergências entre as frequências observadas e esperadas para um certo evento. (Maroco 2003:103).

Evidentemente, pode-se dizer que os dois grupos se comportam de forma semelhante se as diferenças entre as frequências observadas e as esperadas em cada categoria forem muito pequenas, próximas a zero.

Foi realizado o teste¹⁵ de independência do Qui Quadrado, simbolizado por X^2 . De acordo com os resultados obtidos dos grupos foi testado a hipótese:

✓ H1: Há diferença no padrão de resposta entre auditores e auditados

Verifica-se um diferente comportamento entre auditores e auditados nas seguintes questões, todas com valor $p < 0,05$.

Quadro 18 – Variação de Frequências de Respostas entre Auditores e Auditados

Variação de Frequências de Respostas entre Auditores e Auditados
1. Identificar os riscos de negócio e propor alternativas para os gerir
2. Favorecer a adesão às normas internas e às regulamentações do mercado
3. Garantir maior eficiência dos processos internos
4. Dar suporte à estrutura de governação corporativa da empresa
8. A auditoria interna atua de forma independente
11. Focam em riscos chave da organização
12. As recomendações da auditoria interna são construtivas e factíveis e contribuem para a agregar valor à organização
14. O relatório de auditoria interna reflete adequadamente a situação atual das áreas auditadas e é suportado por evidências apropriadas
20. O <i>follow-up</i> é adequado ao identificar o status de implementação de recomendações de relatórios anteriores

Fonte: Elaboração própria

¹⁵ Utilizando o software SPSS versão 2.0.

Numa análise pormenorizada, nota-se que a diferença se deve a frequências de respostas variar entre os grupos inquiridos.

Conforme o Quadro 20, para os auditores internos, a maior frequência de respostas se centrou, em grande parte, como condições *indispensáveis* e *muito importantes*.

Quadro 19 - Auditores Internos: Variação de Frequências de Respostas

AUDITORES - Variação de Frequências de Respostas						
Questões	Irrelevante	Pouco relevante	Relevante	Muito importante	Indispensável	Total Percentual
1	0,0	1,3	6,4	42,3	50,0	100,0
2	0,0	0,0	10,3	47,4	42,3	100,0
3	0,0	1,3	3,8	41,0	53,8	100,0
4	0,0	2,6	12,8	53,8	30,8	100,0
8	0,0	2,6	5,1	25,6	66,7	100,0
11	1,3	9,0	25,6	28,2	35,9	100,0
12	0,0	0,0	3,8	47,4	48,7	100,0
14	0,0	0,0	3,8	39,7	56,4	100,0
20	0,0	0,0	11,5	46,2	42,3	100,0

Fonte: Elaboração própria

Enquanto que para os auditados, a maior frequência de respostas se centrou, em como condições *muito importantes*, e grande parte variou como condições *relevantes* e *indispensáveis*, conforme o Quadro 21.

Quadro 20 - Auditados: Variação de Frequências de Respostas

AUDITADOS - Variação de Frequências de Respostas						
Questões	Irrelevante	Pouco relevante	Relevante	Muito importante	Indispensável	Total Percentual
1	0,0	0,0	29,3	41,5	29,3	100,0
2	0,0	0,0	22,0	63,4	14,6	100,0
3	0,0	2,4	19,5	34,1	43,9	100,0
4	0,0	0,0	34,1	41,5	24,4	100,0
8	0,0	0,0	29,3	43,9	26,8	100,0
11	9,8	7,3	24,4	34,1	24,4	100,0
12	0,0	4,9	17,1	58,5	19,5	100,0
14	0,0	0,0	24,4	56,1	19,5	100,0
20	0,0	2,4	7,3	75,6	14,6	100,0

Fonte: Elaboração própria

Nota-se também, que existe para os auditados uma maior frequência de respostas como condições *irrelevantes* e *pouco relevantes* comparado com a frequência de respostas dos auditores internos.

Esta diferença na frequência de respostas entre os dois grupos traduz uma divergência, ainda que sutil, sobre a perceção das questões abordadas. Onde, para os auditores internos as questões tem compreensão de maior relevância comparado as empresas auditadas.

3.2 COMPARAÇÃO ENTRE ESTUDOS EMPÍRICOS E OS RESULTADOS OBTIDOS

Os resultados deste estudo demonstram que existe, de modo geral, um bom nível de relacionamento e interação entre a auditoria interna e as empresas. Existe concordância sobre as responsabilidades e as funções desempenhadas pelos auditores internos e uma percepção clara em relação à contribuição dos gestores para suportar a atuação dos profissionais da área, relações estas já constatadas em estudos anteriores.

Neste estudo foi abordado o mesmo grupo de perguntas realizado pela pesquisa da Deloitte (2007). Diante disto, será explanado algumas breves convergências e divergências entre os resultados obtidos. E ainda, comparações gerais a outros estudos como o de Arena e Azzone (2009) e Elliott, Dawson, e Edwards (2007).

✓ Os principais benefícios da auditoria interna

Em relação às vantagens proporcionadas pelas atividades de auditoria interna às empresas, a pesquisa realizada pela Deloitte (2007) destaca a capacidade da atividade em “identificar riscos de negócio e propor alternativa para os gerir”, no qual 51% dos gestores elege como o principal benefício da auditoria interna. A questão “favorecer a aderência às normas internas e às regulamentações” aparece como o segundo benefício mais importante proporcionado pela auditoria interna. E em terceiro lugar o “suporte à governança corporativa”.

A Ilustração 40 compara as respostas da Deloitte (2007) entre auditores e auditados em relação aos principais benefícios da auditoria interna, através de percentual de respostas de entendidos como *indispensável* para a atividade.

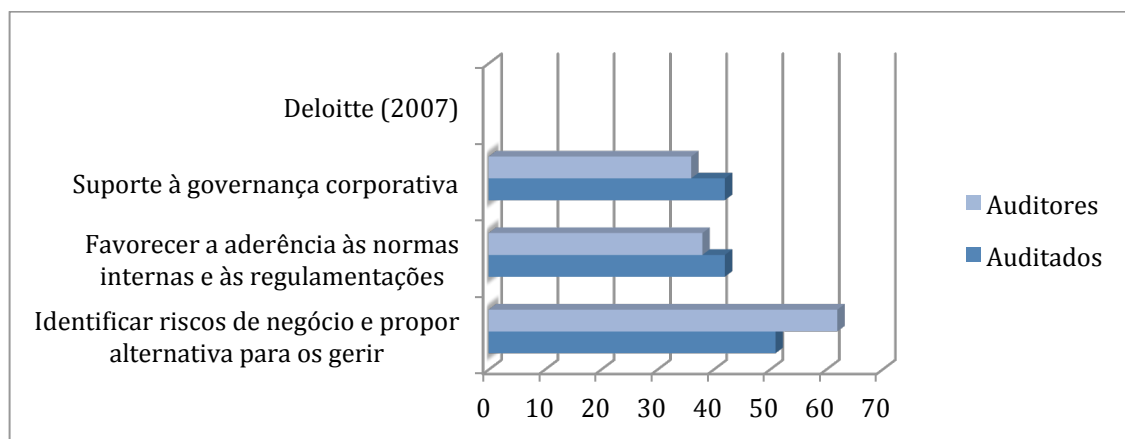


Ilustração 40 – Estudos Empíricos: O Principais Benefícios da Auditoria Interna
Fonte: Adaptado Deloitte (2007)

De acordo com os resultados obtidos neste estudo, uma destas questões da Deloitte (2007) também se destaca, porém em hierarquia diferente. Para os gestores, a questão “garantir maior eficiência dos processos internos” é vista como *indispensável* para 44% dos inquiridos e compreendida como o principal benefício da auditoria interna. A questão “minimizar a ocorrência de fraude” aparece em como o segundo maior benefício da atividade. E em terceiro lugar “identificar riscos de negócio e propor alternativa para os gerir” como benefícios da auditoria interna.

A Ilustração 41 compara os resultados deste estudo, entre auditores e auditados em relação aos principais benefícios da auditoria interna, através de percentual de respostas de entendidos como *indispensável* para a atividade.

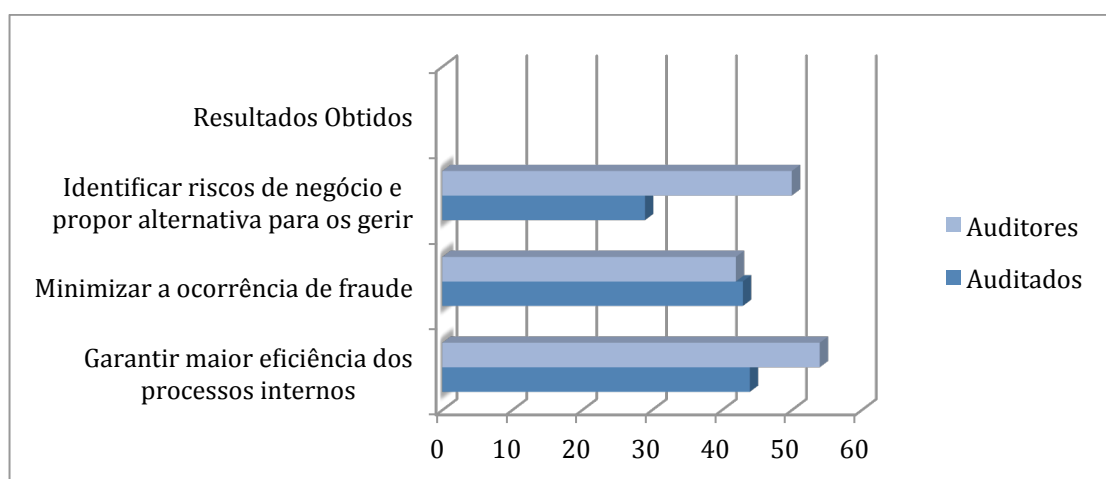


Ilustração 41 - Resultados Obtidos: O Principais Benefícios da Auditoria Interna
Fonte: Elaboração própria

✓ **Relacionamento entre os auditores e gestores**

Pela pesquisa realizada pela Deloitte (2007) há, no entanto, discrepâncias em relação ao grau de independência da auditoria interna. Enquanto 51% dos gestores concordam plenamente que a auditoria interna atua de forma independente. No caso dos auditores internos esse índice cai para 40%.

Em relação a este estudo, ao grau de independência da auditoria interna conta com uma grande divergência tanto comparado com a pesquisa anterior, quanto entre os grupos de inquiridos. Enquanto 67% dos auditores internos entendem como indispensável que a auditoria interna deve atuar de forma independente. No caso dos gestores esse índice cai para 27%, conforme evidenciado na Ilustração 42.

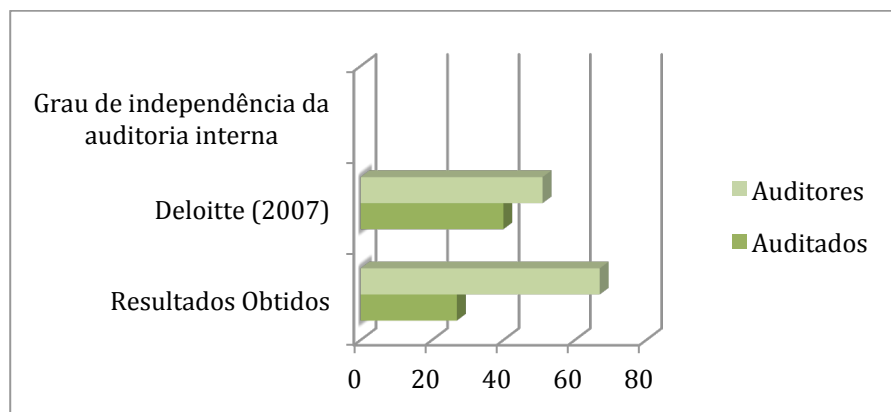


Ilustração 42- Estudos Empíricos vs Resultados Obtidos: Relacionamento entre os auditores e gestores I
Fonte: Elaboração própria

A Ilustração 43 expõe outro fator relevante demonstrado pela Deloitte (2007), a de que a auditoria interna é reconhecida como integrante da gestão de topos da empresa por 65% dos gestores e auditores. Em relação a este estudo, o índice de resposta dos auditores internos é equipado a pesquisa apontada pela Deloitte. Contudo, no caso dos gestores esse índice cai para 58,5%.

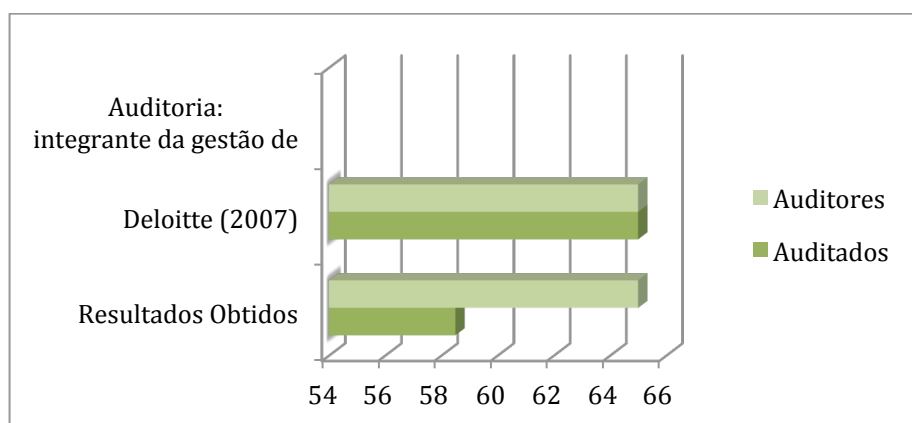


Ilustração 43 - Estudos Empíricos vs Resultados Obtidos: Relacionamento entre os auditores e gestores II
Fonte: Elaboração própria

✓ Qualidade dos serviços da auditoria interna

Em relação a avaliação da qualidade dos serviços de auditoria interna, a pesquisa da Deloitte (2007) destaca a divergência de visões entre os grupos de auditores e de gestores em alguns pontos.

Em relação a questão “são efetuados dentro de um prazo aceitável e não interferem com o andamento dos trabalhos da área auditada”, por exemplo, 79% dos auditores internos avaliam de forma positiva o desempenho da sua área, enquanto para os gestores, esse índice cai para 69%. Comparativamente, neste estudo, 81% dos auditores entendem como *muito*

relevante ou *indispensável*, enquanto para os gestores este índice é de 76%, de acordo com a Ilustração 44.

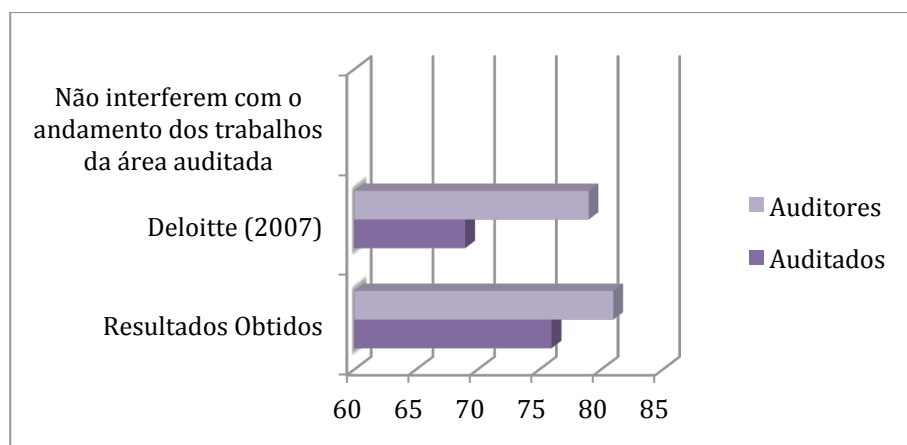


Ilustração 44 - Estudos Empíricos vs Resultados Obtidos: Qualidade dos serviços da auditoria interna I
Fonte: Elaboração própria

Ainda em relação à questão, a diferença acentua-se na pesquisa da Deloitte (2007) quando se verifica o grau de concordância plena para essa questão: enquanto 29% dos auditores internos se dizem plenamente certos de que os trabalhos são efetuados em prazos razoáveis e não impactam o andamento dos trabalhos da área auditada, apenas 16% dos executivos assinalam esse item. Em proporções equivalentes, este estudo aponta que aproximadamente 26% dos auditores entendem plenamente o cumprimento dos prazos, enquanto somente 12% dos gestores opinaram neste sentido.

A maior divergência de opinião entre auditores e gestores refere-se às recomendações da auditoria interna, porém as duas pesquisas possuem o percentual de respostas bastante equiparado. A pesquisa da Deloitte (2007) destaca que para 74% das empresas, elas são construtivas e factíveis e contribuem para a geração de valor à organização, enquanto quase a totalidade dos auditores internos (95%) acredita ter um bom desempenho nesse aspecto. Em proporções quase idênticas, este estudo aponta o mesmo percentual de respostas dos auditores internos, enquanto 76% dos gestores opinaram neste sentido, evidenciado na Ilustração 45.

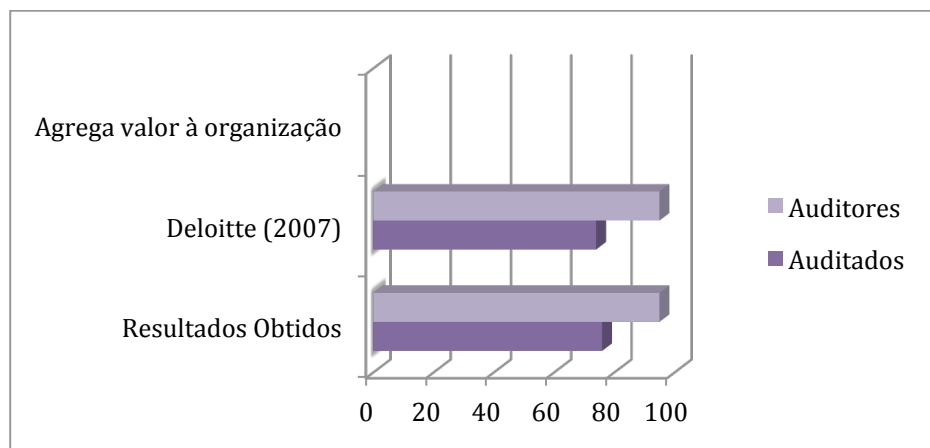


Ilustração 45 - Estudos Empíricos vs Resultados Obtidos: Qualidade dos serviços da auditoria interna II
Fonte: Elaboração própria

✓ Processo de auditoria e reporte

Este estudo revela um considerável grau de profissionalismo dos auditores internos na apresentação dos aspetos identificados e ressalta o acesso livre às informações da empresa, o que contribui para a transparência e efetividade dos trabalhos.

Foi constatado que a grande maioria dos auditores (88%) tem acesso irrestrito a documentos, dados eletrônicos, funcionários e todas as informações necessárias para realizar um trabalho de qualidade. Tal fator é essencial para que a auditoria interna possa apresentar e discutir os resultados de forma profissional, aberta e objetiva. Essa é a opinião compartilhada por 90% dos gestores, conforme mostra a Ilustração 46. Da mesma forma, o estudo da Deloitte (2007) aponta um percentual quase idêntico, 89% dos auditores tem acesso as informações necessárias para realizar um trabalho de qualidade, enquanto 88% dos gestores opinam positivamente.

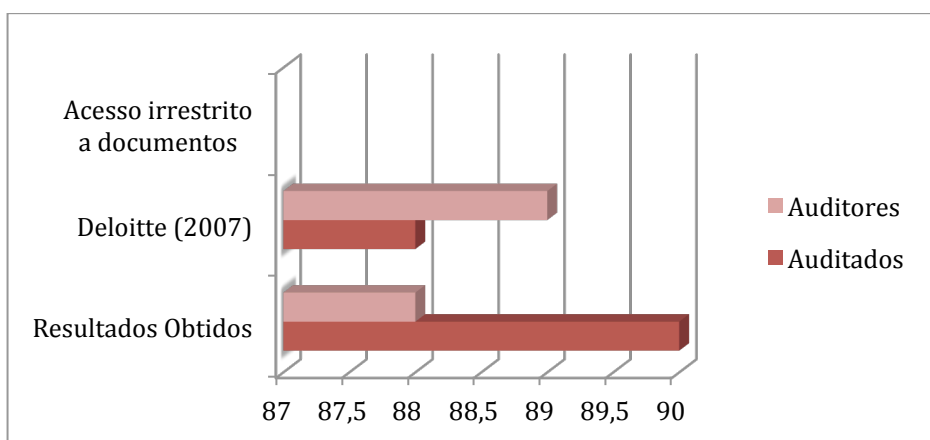


Ilustração 46 - Estudos Empíricos vs Resultados Obtidos: Processo de auditoria e reporte I
Fonte: Elaboração própria

Acerca do estudo da Deloitte (2007), 80% dos gestores e auditores internos concordam com a necessidade de se informar prazos, escopo, duração e informações pertinentes aos trabalhos logo no início do projeto. Enquanto neste estudo os dois grupos rodaram um total de 70%. Os cuidados em relação a esse procedimento pressupõem um planejamento adequado, que defina claramente os responsáveis pela execução dos trabalhos, a formalização dos prazos e o comprometimento da alta administração.

Percebe-se ainda que os procedimentos de *follow-up*, de acordo com o estudo da Deloitte (2007) são um dos principais aspectos que necessitam de aprimoramento quando comparado aos demais itens, uma vez que a opinião dos dois grupos inquiridos aponta um resultado equiparado de 77%. Contudo, este estudo aponta uma opinião bem mais positiva, com 88% dos auditores internos e 90% dos gestores em relação a adequação do *follow-up* ao identificar o status de implementação de recomendações de relatórios anteriores, conforme a Ilustração 47.

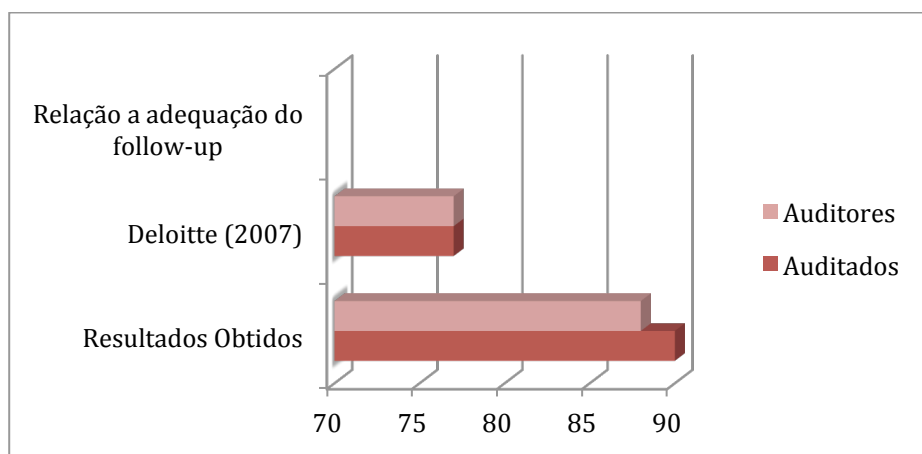


Ilustração 47 - Estudos Empíricos vs Resultados Obtidos: Processo de auditoria e reporte II
 Fonte: Elaboração própria

Nesse contexto, o estudo de caso de Elliott, Dawson, e Edwards (2007) revelou que uma das razões para a baixa percepção da efetividade e da agregação de valor pela auditoria interna são as ações de responsabilidade dos gestores auditadas, que aponta para uma fraqueza na interface entre auditoria e a área auditada, essencial para que as melhorias sejam implementadas. E um *follow-up* inadequado pode colocar em causa a percepção dos benefícios da auditoria interna.

✓ Qualidade da equipa de auditoria interna

Uma das maiores divergências de opinião entre as empresas e os auditores internos refere-se à qualidade da equipa, principalmente no que tange ao conhecimento das

características e particularidades dos negócios da organização, à proficiência técnica nas áreas auditadas e a habilidade para conduzir projetos especiais. Entre os auditores internos, 92% afirmam que a equipa possui um conhecimento adequado quanto às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização. No entanto, para os gestores, apenas 82% comungam da mesma opinião. Para o estudo da Deloitte (2007), 91% dos auditores internos afirmam positivamente, enquanto para os gestores este índice cai para 68%, conforme mostra a Ilustração 48.

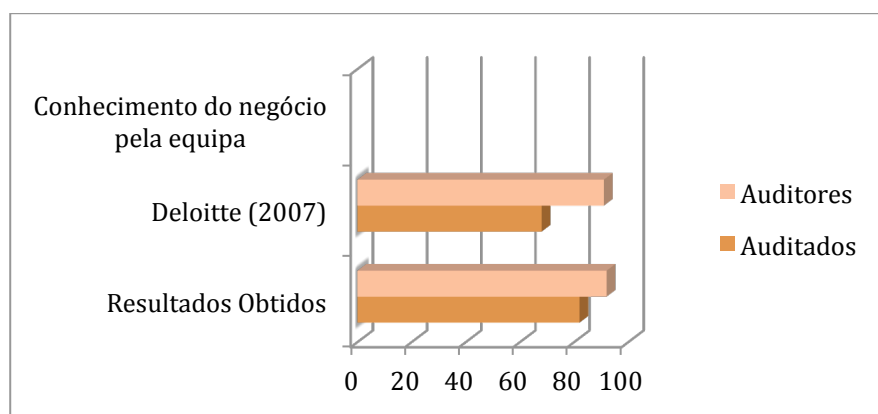


Ilustração 48 - Estudos Empíricos vs Resultados Obtidos: Qualidade da equipa de auditoria interna I
Fonte: Elaboração própria

A Deloitte (2007) chama a atenção também a constatação de que apenas 15% dos gestores (menos da metade do percentual verificado no grupo dos auditores internos) concordam plenamente que a equipa de auditoria interna conta com as habilidades necessárias para executar projetos especiais demandados pela organização. Contudo, este estudo indica que apenas 17% dos gestores entendem que a equipa demonstra, como pleno, a proficiência técnica nas áreas auditadas, enquanto para os auditores internos este índice é de 28%, conforme evidenciado na Ilustração 49.

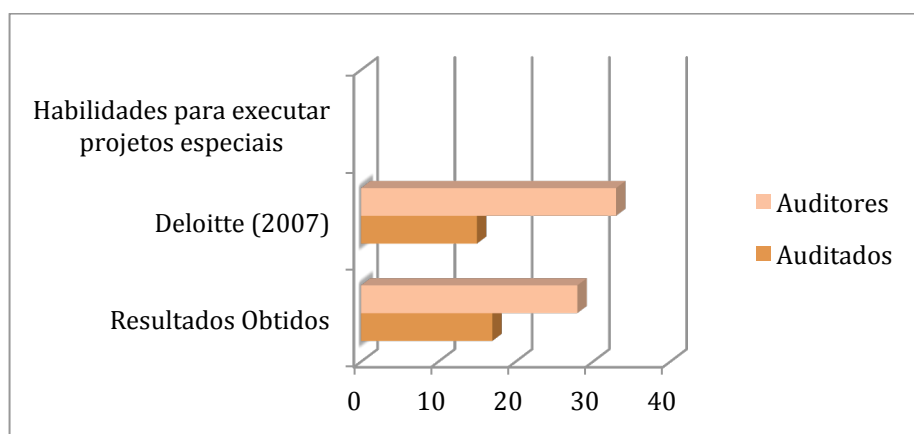


Ilustração 49 - Estudos Empíricos vs Resultados Obtidos: Qualidade da equipa de auditoria interna II
Fonte: Elaboração própria

Arena e Azzone (2009) realizaram um estudo com empresas italianas para identificar os principais direcionadores da eficácia da auditoria interna. Seus resultados revelaram que a eficácia da auditoria interna é influenciada por características da equipa de auditoria, atividades e processos de auditoria e relações entre a auditoria interna e outras áreas dentro da organização, em concordância com os temas abordados neste trabalho.

Em suma, a percepção de qualidade da auditoria interna por auditores e auditados está convergente com os atributos de qualidade citados na literatura e observados nas respostas desta pesquisa, indicando uma boa capacidade preditiva desses atributos para a avaliação da qualidade do serviço de auditoria interna, corroborando, em grande parte, com estudos da Deloitte (2007), Elliott, Dawson, e Edwards (2007) e também e Arena e Azzone (2009).

CONCLUSÃO

A auditoria interna atravessa um momento histórico e tem vindo a evoluir e a consolidar como um dos principais alicerces da estrutura de governação das organizações. A sua ampla função posicionada num contexto de gestão, nos processos de gestão de riscos, coadjuvando na prevenção de perdas e na identificação de oportunidades de melhoria dos instrumentos de gestão e controlo das operações, tem produzido resultados favoráveis.

O alcance do objetivo geral da pesquisa, de analisar a perceção de auditores e auditados sobre as práticas de auditoria interna, exigiu o levantamento, a discussão e a compreensão da perceção de entre os dois grupos, bem como a comparação ao exame documental e à teoria apresentada na revisão de literatura. A análise detalhada das questões, também constituiu informação fundamental para a resposta ao problema de pesquisa.

O estudo levantou os atributos de qualidade presentes na atividade de auditoria interna orientados pela pesquisa da Deloitte (2007) e em relação às características individuais dos auditores, tendo como orientação os estudos de Sarens (2009). As informações sobre a escolaridade, a experiência, o status diante a certificação CIA e o objetivo na condução dos trabalhos permitiram o traçar a capacitação dos auditores. E, em relação às características da atividade de auditoria nas organizações, o levantamento de informações permitiu traçar como a atividade está sendo esenvolvida pelos profissionais e entendida pelos afetos da função.

Analisando os resultados obtidos verifica-se que os auditores internos e auditados apontaram como **principais benefícios da auditoria interna** a questão da atividade de auditoria interna minimizar a ocorrência de fraude e risco de *compliance*, com o favorecimento de aderir à normas internas e à regulamentações, e a garantia de maior eficiência dos processos internos e de identificar riscos de negócio e garantir maior eficiência nos processos internos.

Ao **relacionamento entre os auditores e gestores** houve uma divergência na perceção da atuação da independência da atividade de auditoria interna. Enquanto mais da metade dos auditores internos entendem como indispensável que a auditoria interna deve atuar de forma independente, este índice é, notavelmente, inferior no caso dos gestores.

Na relação da **qualidade dos serviços da auditoria interna**, se destaca que o relatório de auditoria interna reflete adequadamente a situação atual das áreas auditadas e é suportado

por evidências apropriadas os resultados das atividades da auditoria interna atendem às expectativas da organização.

Ao **processo de auditoria e reporte**, evidencia-se a questão de a auditoria interna apresentar e discutir os pontos identificados de forma profissional, aberta e objetiva e foi constatado que a grande maioria dos auditores tem acesso irrestrito a documentos, dados eletrônicos, funcionários e todas as informações necessárias para realizar um trabalho de qualidade. Tal fator é essencial para que a auditoria interna possa apresentar e discutir os resultados de forma profissional, aberta e objetiva.

E finalmente, em relação a **qualidade da equipa de auditoria interna** se destaca a questão de a equipa de auditoria possuir um bom conhecimento quanto às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização.

Em geral, o estudo mostra que a auditoria interna atende às expectativas da organização e a atividade garante maior eficiência dos processos internos, corroborando o disposto na literatura. Os auditores e auditados apresentaram uma percepção positiva sobre o relatório de auditoria interna refletir adequadamente a situação atual das áreas auditadas e em relação ao acesso irrestrito a documentos, informações e funcionários para a execução dos seus trabalhos. E também entre os principais benefícios que a auditoria interna foi identificado o facto da auditoria interna identificar riscos e propor melhorias e minimizar a ocorrência de fraudes.

Notou-se ainda a convergência de opiniões entre os grupos na concepção em que a atividade conhece como os processos se desenvolvem, os riscos associados a cada área e a estratégia da empresa, por forma a obter os seus objetivos de trabalho e propor melhorias. Para além de expressar a sua opinião e recomendações, a atividade trás um contributo de valor aos gestores de topo, no sentido em que regula o bom funcionamento da organização, além do cumprimento dos *standards* que estão inerentes e regulados.

A pesquisa revelou também uma perspectiva divergente entre auditores e auditados no que tange a frequência de respostas positivas entre os dois grupos. Ainda que sutil, os auditores internos compreendem as funções com maior significância comparado as empresas auditadas. Possivelmente, por se tratar dos interesses da atividade pelos profissionais de auditoria interna.

De modo geral, a percepção de qualidade da auditoria interna por auditores e auditados é coerente e convergente, indicando uma boa capacidade preditiva desses atributos para a

avaliação da qualidade do serviço de auditoria interna, corroborando aos estudos da revisão de literatura, como da Deloitte (2007), Elliott, Dawson, e Edwards (2007) e também e Arena e Azzone (2009).

Esta pesquisa esteve sujeita a uma limitação na obtenção das respostas aos questionários enviados, que se repercutiu no tamanho da amostra por parte das empresas auditadas. Talvez, devido a uma temática recente e pouco desenvolvida em Portugal ou por se tratar de uma pesquisa de cunho objetivo a área da auditoria interna e não do interesse direto das empresas. Contudo, foi possível concluir que, os sujeitos da amostra consideram que a atividade de auditoria interna contribui para uma gestão eficaz, o que se traduz na sua importância para a gestão, dando assim, resposta à questão inicialmente formulada.

Visando ampliar a base de conhecimento sobre a qualidade do serviço de auditoria interna, sugere-se a realização de estudos futuros que relacionem os atributos de qualidade observados à noção de eficácia da auditoria interna, bem como pesquisas que proponham e testem novos modelos de avaliação da qualidade do serviço de auditoria interna.

Outros temas importantes para a área também merecem pesquisas mais aprofundadas, nomeadamente: a contribuição da auditoria interna para a concretização dos objetivos do negócio; da independência dos auditores; o impacto da Lei SOX sobre a atividade de auditoria interna; o desempenho dos serviços de consultoria; o códigos de ética; grande probabilidade de ocorrência de fraudes; descaso pelas recomendações dos auditores, entre outros.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AICPA - AU Section 319. *Consideration of Internal Control in a Financial Statement Audit*.

ANDRADE, A.; ROSSETTI, J. P. (2009). Governança Corporativa: fundamentos, desenvolvimento e tendências. 4 Ed. São Paulo: Atlas.

ARENA, M.; AZZONE, G. (2009). *Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness*. International Journal of Auditing, Chichester, 13 (1), 43-60

ATTIE, Willian. (1995). Auditoria conceitos aplicações. São Paulo: Atlas.

BAILEY, A. D.; A. A. GRAMLING; S. RAMAMOORT. (2003). *Research Opportunities in Internal Auditing*. Altamonte Springs. FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

BAPTISTA DA COSTA, C. (2010). Auditoria Financeira. 9ª Ed. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

BERGAMINI JR., S. (2005). Controles Internos como um instrumento de Governança Corporativa. Revista do BNDES: Rio de Janeiro.

BOYNTON, W. C.; JOHNSON, R. N.; Kell, W. G. (2002). Auditoria. São Paulo: Atlas.

BUSMAN, E. R.; ZUIDEN, P. V. (1998). *The challenge ahead: adopting an enterprise- wide approach to risk*. Risk Management, Jan: 14-17.

CARMONA, E.; PEREIRA, A. C.; SANTOS, M. R. (2010). A Lei Sarbanes - Oxley e a percepção dos gestores sobre as competências do auditor interno. São Caetano do Sul: Gestão & Regionalidade, 63-74.

CASTANHEIRA, N. (2007). Auditoria interna baseada no risco. Dissertação de mestrado em Contabilidade e Auditoria. Escola de Economia e Gestão, Universidade do Minho, Portugal.

CERDA, A. C. (2000). *Tender Offers, Takeovers and Corporate Governance: the latin america corporate governance roundtable*, São Paulo.

COHEN, A.; SAYAG, G. (2010). *The Effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organizations*. Australian Accounting Review, 54 (20), 296-307.

CORAM, P.; FERGUSON, C.; MORONEY, R. (2006). *The importance of internal audit in fraud detection*. Research Journal.

CRAVENS, K.; OLIVER, E. G.; RAMAMOORT, S. (2003). *The Reputation Index: Measuring and Managing corporate Reputation*. European Management Journal, 201-212.

DELOITTE. (2007). Auditoria Interna no Brasil. São Paulo: Deloitte Touche Tohmatsu Limited.

DITTENHOFER, M. (2001). *Internal Auditing Effectiveness: an expansion of present Methods*. Managerial Auditing Journal. 16 (8), 443-450.

ELLIOTT, M., DAWSON, R., EDWARDS, J. (2007). *An improved process model for internal auditing*. Bradford: Managerial Auditing Journal, 22 (6), 552-565.

FORTIN, M. F. (2000). O Processo de Investigação. 2ª Ed. Loures.

GIL, A. C. (1988). Como Elaborar Projetos de Pesquisa. São Paulo: Atlas.

GITMAN, L. J. (1997). Princípios de Administração Financeira. 7ª Ed. São Paulo: Editora Harbra.

GRÁCIO, M. C.; *et al.* (2013). A Construção Do Conhecimento Sobre Governança Corporativa: uma análise bibliométrica. DataGramaZero - Revista de Informação – V.14 N.2.

HAMILTON, A. (1993). *Management Audit: maximizing your company's efficiency and effectiveness*. Maywood, Sprind Valey Avi.

HARRIS, M.; TOWNSEND R. M. (1981). *Resource Allocation under Asymmetric Information*. Econometrica: Journal of the Econometric Society, 49 (1).

HASS, S.; ABDOLMOHAMMADI, M. J.; BURNABY, P. (2006). *The Americas literature review on internal auditing*. Managerial Auditing Journal, Bradford, 21 (8), 835-844.

HERMANSON, D. R. (2003). *The Implications of COSO's Proposed ERM Framework*. The Internal Auditor, Nov: 41-43.

HOLZINGER, A. (1999). *The New Internal Auditing Function: The Internal Auditor*. Jun, 11.

INSTITUTE INTERNAL AUDITORS. (2004). *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*.

INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. (2004a). *The Role of Internal Auditing in Enterprise- wide Risk Management*.

JIN'E, Y.; DUNJIA, L. (1997). *Performance Audit In The Service Of Internal Audit*. Managerial Auditing Journal, 12, 4,5: 192-195.

JOHN JR, R. R.; TEDLOW, R. S. (1986). *Managing Big Business: Essays from the Business History*. McGraw-Hill Companies, ISBN 0071032711, 9780071032711

KRELL, E. (2005). *Is Sarbanes-Oxley compromising internal audit*. *Business Finance*. Disponível em: [http:// businessfinancemag.com/article/sarbanes-oxley-compromising-internal-audit-0801](http://businessfinancemag.com/article/sarbanes-oxley-compromising-internal-audit-0801)> Acesso em: 14.Abr.2014.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M., (2001). *Metodologia do Trabalho Científico*. 4º Ed. São Paulo.

LÉLIS, D. L. M.; MARIO, P. C. Auditoria Interna com Foco em Governança, Gestão de Riscos e Controle Interno: análise da auditoria interna de uma empresa do setor energético. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE. 9. (2009). São Paulo: FEA/USP.

LÉLIS, D. L.; PINHEIRO L. E. T. Percepção de Auditores e Auditados sobre as Práticas de Auditoria Interna em uma Empresa do Setor Energético. (2012). USP, São Paulo, ISSN 1808-057X, V. 23, 60, 212-222.

LEMANT, O. (2001). *Risk as a tripod: The Internal Auditor*. Vol. 58 Issue 3, Jun: 39-43.

LORENZO, M. J. P. (2001). *La Auditoría Interna Orientada a Los Procesos*. Partida Doble, Julho -Agosto: 78-85.

MACNAMEE, D., MACNAMEE F. (1993). *Risk Assessment in the 90's*. Walnut Creek, CA: Management Control Concepts.

MAROCO, J. (2003). *Análise Estatística com Utilização do SPSS*. Lisboa: Edições Silabo, p. 103.

MCCALL, S. M. (2002). *The Auditor as Consultant. The Internal Auditor*. December: 35-39.

MCNAMEE, D.; SELIM, G. (1998). *Risk Management: Changing The Internal Auditor's Paradigm*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

MIÑON, J.; DOMINGUEZ, M. (2003). *Auditoría Interna: situación actual y perspectivas de future*. Partida Doble, Julho-Agosto: 66-75.

MORAIS, G.; MARTINS, I. (2013). *Auditoria interna – Função e Processo*. 4ª Ed. Lisboa: Áreas Editora.

O'REGAN, D. (2003). *The Institute of Internal Auditors: International Auditing*. New Jersey: John Wiley & Sons.

PAUPÉRIO, A. (2006). Auditoria Interna: valor para a gestão. XIII CONFERÊNCIA NACIONAL DE AUDITORIA INTERNA. IPAI: Lisboa. Disponível em:

http://www.ipai.pt/files/ConfAnual_Auditoria_Interna-Valor_para_a_Gestao.pdf> Acesso em: 17. Mai. 2014

POLIT, D.; HUNGLER, B. (1995). *Fundamentação de Pesquisa de Enfermagem*. 3ª Ed. Porto Alegre: Artes Médicas.

RAJAN, R.; SERVAES, H.; ZINGALES, L. (2000). *The Cost of Diversity: The Diversification Discount and Inefficient Investment*. Journal of Finance, American Finance Association, Vol. 55(1).

RAMAMOORTI, S. (2003). *Internal Auditing: history, evolution, and prospects*. In Bailey, A. D., Gramling, A. A., & Ramamoorti, S. Research opportunities in internal auditing. (pp. 1-23). Altamonte Springs: The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

RICHARDS, D. (2001). *Consultant Auditing: Charting a Course*. The Internal Auditor. pp: 30-35.

RICHARDSON, R. J. (1989). *Pesquisa Social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas.

RODRIGUES, A. T. L. Governança Corporativa: quando a transparência passa a ser uma exigência global. In: IX CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 2003, Gramado, Rio Grande do Sul, Brasil.

ROTH, J.; ESPERSEN, D. (2002). *Categorizing Risk*. The Internal Auditor. Abr: 57- 59.

SÁ, A. L. (2002). *Curso de auditoria*. 10ª ed. São Paulo: Atlas.

SALVADOR, I. *El Control de Calidad en las Fiscalizaciones*. In: VII ENCUENTROS TÉCNICOS DE LOS ÓRGANOS DE CONTROL EXTERNO, 2001, Barcelona.

SILVEIRA, A. M.; BARROS, L. A.; FAMÁ, R. (2004). Determinantes do Nível de Governança Corporativa das Companhias Abertas Brasileiras. IV ENCONTRO BRASILEIRO DE FINANÇAS, Rio de Janeiro, Julho. Disponível em: <http://www.sbfin.org.br/> Acesso em: 03.Jun.2014.

SILVEIRA, A.; BARROS, L.; FAMA, R. Estrutura de Governança e Desempenho Financeiro nas Companhias Abertas Brasileiras: um estudo empírico. VI SEMEAD, FEA USP, 2002. Disponível em: <[http:// www.fea.usp.br/semead/6semead/financas.htm](http://www.fea.usp.br/semead/6semead/financas.htm)> Acesso em: 18/Jun/2014.

TEIXEIRA, M. F. O. (2006). *Contributo da Auditoria Interna Para Uma Gestão Eficaz*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria - Universidade Aberta, Coimbra.

THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. (1994). *Internal control – Integrated framework*. V.2, New York.

THE COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION. (2004). *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*. New York.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITOR (2010). *International professional practices framework*. EUA. Acesso em: 26 Maio, 2014, de <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance>.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. (1978). *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*.

THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS. (1999). *A vision for the future: professional practices framework for internal auditing: report of the guidance task force to the IIA's board of directors*.

TREADWAY COMMISSION. (1987). *Report of the national commission on fraudulent financial reporting*. New York: American Institute Of Certified Public Accountants.

TUCKMAN, B.W., (2002). *Manual de Investigação em Educação*. 2ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.

VERGARA, S. C. (2000) *Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração*. 3 Ed. São Paulo: Atlas.

YOUNG, P. C.; TIPPINS, S. C. (2001). *Managing Business Risk*. Amacon.

**APÊNDICE I - CARTA DE APRESENTAÇÃO – INQUÉRITO ÀS EMPRESAS
QUESTIONADAS**

Exmo.(a) Senhor(a),

O Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra – ISCAC, através de uma pesquisa académica a nível de mestrado, está interessado em conhecer a opinião das empresas em avaliar a percepção de auditados em relação às práticas de auditoria interna, a nível de empresas de grande porte em Portugal.

Este estudo propõe-se a contribuir para aumentar o conhecimento sobre auditoria interna, especialmente sobre os fatores que impactam as boas práticas desse tipo de auditoria dentro das organizações.

Apresentamos duas opções de preenchimento em anexo (em PDF ou link online) e **convidamos para o preenchimento o responsável de uma única área da empresa** que seja auditada pela atividade de auditoria interna.

O seu contributo é indispensável, pelo que solicitamos uns minutos do seu tempo para responder ao inquérito que enviamos em anexo.

As suas respostas serão inteiramente confidenciais e os resultados serão apresentados de forma agregada.

Agradecemos a sua participação quanto possível.

Muito obrigada pela sua atenção.

Caso tenha alguma dúvida relacionada com o preenchimento do inquérito poderá contactar:

Fernanda Lima
Telefone (351) 919399123
email: iscac12523@alumni.iscac.pt
Skype: fluna_lim4

APÊNDICE II - INQUÉRITO ÀS EMPRESAS QUESTIONADAS

A Percepção de Auditores e Auditados sobre os Principais Aspectos Relativos as Boas Práticas Profissionais de Auditoria Interna.

Este inquérito prende-se a um estudo com o objetivo de identificar e analisar os principais atributos da atividade de Auditoria Interna.

É composto por 39 questões, distribuídos por três grupos.

Para responder às questões basta assinalar a que lhe parecer mais correta.

Tempo médio de resposta: 6 minutos

***Obrigatório**

GRUPO I

Por favor, selecione apenas uma das seguintes opções:

1. Género

Marcar apenas uma oval.

☐ Masculino

☐ Feminino

2. Idade

Marcar apenas uma oval.

☐ < = 35 anos

☐ 36 - 45 anos

☐ 46 - 55 anos

☐ > 56 anos

3. Formação Académica *

Marcar apenas uma oval.

☐ 12º Ano Escolaridade

☐ Licenciatura

☐ Pós-Graduação

☐ Mestrado

☐ Doutoramento

☐ Outra:

4. Atua em empresa de qual setor: **Marcar apenas uma oval.*

- ☐ Empresa pública
- ☐ Empresa privada

5. Área de atuação na organização **Marcar apenas uma oval.*

- ☐ Área Financeira
- ☐ Área Administrativa
- ☐ Tecnologia de Informação
- ☐ Recursos Humanos
- ☐ Outra:

6. Função na organização **Marcar apenas uma oval.*

- ☐ Diretor/Presidente
- ☐ Gestor
- ☐ Outra:

7. Tempo de atividade na função*Marcar apenas uma oval.*

- ☐ < = 5 anos
- ☐ 6 – 10 anos
- ☐ 11 – 15 anos
- ☐ 16 – 20 anos
- ☐ > 20 anos

8. Existe na organização um departamento ou função de auditoria interna **Marcar apenas uma oval.*

- ☐ Sim
- ☐ Não

Se a resposta 'Sim' continue o inquérito, por favor.

GRUPO II

9. Há quanto tempo foi implementada a função de Auditoria Interna **Marcar apenas uma oval.*

- ☐ 1 a 5 anos
- ☐ 5 - 10 anos
- ☐ Mais de 10 anos

10. Qual o número de auditores que compõem a atividade de AI **Marcar apenas uma oval.*

- ☐ Entre 1 e 5
- ☐ Mais de 5

11. O atividade de AI abrange todas as áreas da organização **Marcar apenas uma oval.*

- ☐ Sim
- ☐ Não

12. Se a resposta "Não" na questão anterior, especifique as áreas de atuação da AI*Marcar apenas uma oval.*

- ☐ Financeira
- ☐ Qualidade
- ☐ Outra:

13. A função de AI coordena os seus trabalhos com outras unidades para evitar a duplicação de actividades e partilhar o conhecimento de processos e negócios **Marcar apenas uma oval.*

- ☐ Sim
- ☐ Ocasionalmente
- ☐ Não

14. A organização dispõe de políticas, manuais de procedimentos e outras orientações devidamente formalizados que permitam à função de AI desenvolver adequadamente o seu papel **Marcar apenas uma oval.*

- ☐ Sim
- ☐ Não

15. Qual a dependência hierárquica da função de AI **Marcar apenas uma oval.*

- ☐ Conselho de Administração /Presidente da Comissão Executiva
- ☐ Diretor Geral ou Financeiro
- ☐ Outra:

GRUPO III

Por favor, selecione apenas uma das seguintes opções especificamente à atividade de auditoria interna,
"OS PRINCIPAIS BENEFÍCIOS DA AUDITORIA INTERNA"

De acordo com a seguinte escala:

1. Irrelevante 2. Pouco relevante 3. Relevante 4. Muito importante 5. Indispensável

16. Identificar os riscos de negócio e propor alternativas para os gerir *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

17. Favorecer a adesão à normas internas e às regulamentações do mercado *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

18. Garantir maior eficiência dos processos internos *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

19. Dar suporte à estrutura de governação corporativa da empresa *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

20. Minimizar a ocorrência de fraudes *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

21. Auxiliar a organização na execução de suas estratégias de negócio **Marcar apenas uma oval.*

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

Por favor, selecione apenas uma das seguintes opções especificamente à atividade de auditoria interna,
"O RELACIONAMENTO ENTRE AUDITORES E GESTORES"

De acordo com a seguinte escala:

1. Irrelevante 2. Pouco relevante 3. Relevante 4. Muito importante 5. Indispensável

22. A gestão entende completamente a função da auditoria interna na organização **Marcar apenas uma oval.*

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

23. A auditoria interna atua de forma independente **Marcar apenas uma oval.*

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

24. Há aceitação pelo auditado das deficiências encontradas pelo auditor interno. **Marcar apenas uma oval.*

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

25. O posicionamento da auditoria interna na estrutura organizacional garante o alcance dos objetivos da auditoria **Marcar apenas uma oval.*

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

26. O gestor de auditoria interna é reconhecido como um membro da gestão de topo **Marcar apenas uma oval.*

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

Por favor, selecione apenas uma das seguintes opções especificamente à atividade de auditoria interna,
"A QUALIDADE DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA INTERNA"

De acordo com a seguinte escala:

1. Irrelevante 2. Pouco relevante 3. Relevante 4. Muito importante 5. Indispensável

27. Focam em riscos chave da organização **Marcar apenas uma oval.*

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

28. São efetuados dentro de um prazo aceitável e não interferem com o andamento dos trabalhos da área auditada **Marcar apenas uma oval.*

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

29. As recomendações da auditoria interna são construtivas e factíveis e contribuem para a agregar valor à organização **Marcar apenas uma oval.*

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

30. O relatório de auditoria interna reflete adequadamente a situação atual das áreas auditadas e é suportado por evidências apropriadas **Marcar apenas uma oval.*

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

31. **De forma geral, os resultados das atividades da auditoria interna atendem às expectativas da organização ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

Por favor, selecione apenas uma das seguintes opções especificamente à atividade de auditoria interna,
"O PROCESSO DE AUDITORIA E REPORTE"

De acordo com a seguinte escala:

1. Irrelevante 2. Pouco relevante 3. Relevante 4. Muito importante 5. Indispensável

32. **A auditoria interna apresenta e discute os pontos identificados de forma profissional, aberta e objetiva ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

33. **A auditoria interna busca as percepções dos gestores para orientar o planeamento de seus trabalhos ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

34. **A auditoria interna possui acesso irrestrito a documentos, informações, localidades e funcionários ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

35. **O follow-up é adequado ao identificar o status de implementação de recomendações de relatórios anteriores ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

36. **Prazos, escopo, duração e informações pertinentes aos trabalhos são informados logo no início do projeto ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

Por favor, selecione apenas uma das seguintes opções especificamente à atividade de auditoria interna,
"A QUALIDADE DA EQUIPA DE AUDITORIA INTERNA"

De acordo com a seguinte escala:

1. Irrelevante 2. Pouco relevante 3. Relevante 4. Muito importante 5. Indispensável

37. **A equipa demonstra proficiência técnica nas áreas auditadas ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

38. **A equipa tem bom conhecimento quanto às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

39. **A equipa tem as habilidades necessárias para executar projetos especiais que a organização procura ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

Com tecnologia



APÊNDICE III - INQUÉRITO AOS AUDITORES INTERNOS

A Percepção de Auditores e Auditados sobre os Principais Aspectos Relativos as Boas Práticas Profissionais de Auditoria Interna.

Este inquérito prende-se a um estudo com o objetivo de identificar e analisar os principais atributos da atividade de Auditoria Interna.

É composto por 31 questões, distribuídos por dois grupos.

Para responder às questões basta assinalar a que lhe parecer mais correta.

Tempo médio de resposta: 5 minutos

***Obrigatório**

GRUPO I

Por favor, selecione apenas uma das seguintes opções:

1. Género

Marcar apenas uma oval.

☐ Masculino

☐ Feminino

2. Idade

Marcar apenas uma oval.

☐ < = 35 anos

☐ 36 - 45 anos

☐ 46 - 55 anos

☐ > 56 anos

3. Formação Académica *

Marcar apenas uma oval.

☐ 12º Ano Escolaridade

☐ Licenciatura

☐ Pós-Graduação

☐ Mestrado

☐ Doutoramento

☐ Outra:

4. Atuação em empresa de qual setor: *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Empresa pública
- ☐ Empresa privada

5. Atua (ou atuou) na função de auditor interno ou externo *

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Sim (Auditoria Interna)
- ☐ Sim (Auditoria Externa)
- ☐ Não

Se a resposta 'Sim' continue o inquérito, por favor.

6. Tempo de atividade na função

Marcar apenas uma oval.

- ☐ < = 5 anos
- ☐ 6 – 10 anos
- ☐ 11 – 15 anos
- ☐ 16 – 20 anos
- ☐ > 20 anos

7. Possui Certificação (CIA, ou outro)

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Sim
- ☐ Não
- ☐ Em processo de Certificação

8. Membro associado do IPAI - Instituto Português de Auditoria Interna

Marcar apenas uma oval.

- ☐ Sim
- ☐ Não
- ☐ Outra:

GRUPO II

Por favor, selecione apenas uma das seguintes opções especificamente à atividade de auditoria interna,

"OS PRINCIPAIS BENEFÍCIOS DA AUDITORIA INTERNA"

De acordo com a seguinte escala:

1. Irrelevante 2. Pouco relevante 3. Relevante 4. Muito importante 5. Indispensável

9. Identificar os riscos de negócio e propor alternativas para os gerir *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

10. Favorecer a adesão à normas internas e às regulamentações do mercado *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

11. Garantir maior eficiência dos processos internos *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

12. Dar suporte à estrutura de governação corporativa da empresa *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

13. Minimizar a ocorrência de fraudes *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

14. Auxiliar a organização na execução de suas estratégias de negócio *

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

Por favor, selecione apenas uma das seguintes opções especificamente à atividade de auditoria interna,

"O RELACIONAMENTO ENTRE AUDITORES E GESTORES"

De acordo com a seguinte escala:

1. Irrelevante 2. Pouco relevante 3. Relevante 4. Muito importante 5. Indispensável

15. **A gestão entende completamente a função da auditoria interna na organização ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

16. **A auditoria interna atua de forma independente ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

17. **Há aceitação pelo auditado das deficiências encontradas pelo auditor interno. ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

18. **O posicionamento da auditoria interna na estrutura organizacional garante o alcance dos objetivos da auditoria ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

19. **O gestor de auditoria interna é reconhecido como um membro da gestão de topo ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

Por favor, selecione apenas uma das seguintes opções especificamente à atividade de auditoria interna,

"A QUALIDADE DOS SERVIÇOS DE AUDITORIA INTERNA"

De acordo com a seguinte escala:

1. Irrelevante 2. Pouco relevante 3. Relevante 4. Muito importante 5. Indispensável

20. **Focam em riscos chave da organização ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

21. **São efetuados dentro de um prazo aceitável e não interferem com o andamento dos trabalhos da área auditada ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

22. **As recomendações da auditoria interna são construtivas e factíveis e contribuem para a agregar valor à organização ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

23. **O relatório de auditoria interna reflete adequadamente a situação atual das áreas auditadas e é suportado por evidências apropriadas ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

24. **De forma geral, os resultados das atividades da auditoria interna atendem às expectativas da organização ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

Por favor, selecione apenas uma das seguintes opções especificamente à atividade de auditoria interna,

"O PROCESSO DE AUDITORIA E REPORTE"

De acordo com a seguinte escala:

1. Irrelevante 2. Pouco relevante 3. Relevante 4. Muito importante 5. Indispensável

25. **A auditoria interna apresenta e discute os pontos identificados de forma profissional, aberta e objetiva ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

26. **A auditoria interna busca as percepções dos gestores para orientar o planejamento de seus trabalhos ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

27. **A auditoria interna possui acesso irrestrito a documentos, informações, localidades e funcionários ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

28. **O follow-up é adequado ao identificar o status de implementação de recomendações de relatórios anteriores ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

29. **Prazos, escopo, duração e informações pertinentes aos trabalhos são informados logo no início do projeto ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

Por favor, selecione apenas uma das seguintes opções especificamente à atividade de auditoria interna,

"A QUALIDADE DA EQUIPA DE AUDITORIA INTERNA"

De acordo com a seguinte escala:

1. Irrelevante 2. Pouco relevante 3. Relevante 4. Muito importante 5. Indispensável

30. **A equipa demonstra proficiência técnica nas áreas auditadas ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

31. **A equipa tem bom conhecimento quanto às características do negócio, dos processos e das particularidades da organização ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

32. **A equipa tem as habilidades necessárias para executar projetos especiais que a organização procura ***

Marcar apenas uma oval.

1	2	3	4	5
☐	☐	☐	☐	☐

**ANEXO I - 500 MAIORES & MELHORES EMPRESAS PORTUGUESAS (2013) –
UNIVERSO DAS EMPRESAS QUESTIONADAS**

500 MAIORES & MELHORES EMPRESAS PORTUGUESAS – REVISTA EXAME 2013

ABOUT THE FUTURE - EMPRESA PRODUTORA DE PAPEL, S.A.	ACCENTURE - CONSULTORES DE GESTÃO, S.A.
ACEMBEX - COMÉRCIO E SERVIÇOS, LDA	ACTIVELABOR - COMÉRCIO E RECICLAGEM DE METAIS, LDA
ADP FERTILIZANTES, S.A.	AGRUPALTO - AGRUPAMENTO DE PRODUTORES AGROPECUÁRIOS, S.A.
AFAVIAS - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.	ALCATEL - LUCENT PORTUGAL, S.A.
ALLIANCE HEALTHCARE, S.A.	ALDI PORTUGAL - SUPERMERCADOS, LDA
ALVES BANDEIRA & CA., LDA	ALMINA - MINAS DO ALENTEJO, S.A.
AMORIM & IRMÃOS, S.A.	ALSTOM PORTUGAL, S.A.
ANA - AEROPORTOS DE PORTUGAL, S.A.	AMORIM CORK COMPOSITES, S.A.
ARTLANT PTA, S.A.	AMORIM FLORESTAL, S.A.
AUCHAN PORTUGAL HIPERMERCADOS, S.A.	AMTROL-ALFA, METALOMECÂNICA, S.A.
AUTOMÓVEIS CITROEN, S.A.	ANTÓNIO TEIXEIRA LOPES & FILHOS, LDA
BA VIDRO, S.A.	ARBORA Y AUSONIA, S.L. - SUCURSAL EM PORTUGAL
BAYER PORTUGAL, S.A.	AUGUSTO DUARTE REIS, S.A.
BENTELER - IND. DE COMPONENTES PARA AUTOMÓVEIS, LDA	AUTO-INDUSTRIAL, S.A.
BIAL - PORTELA & CA., S.A.	AUTO-SUECO, LDA
BOSCH CAR MULTIMÉDIA PORTUGAL, S.A.	AVIBOM - AVÍCOLA, S.A.
BOSCH TERMOTECNOLOGIA, S.A.	AVILUDO - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE PRODUTOS ALIMENTARES, S.A.
BOTELHO & RODRIGUES, LDA	BARATA & RAMILO, S.A.
BOURBON OFFSHORE INTEROIL SHIPPING - NAVEGAÇÃO, LDA	BARRAQUEIRO TRANSPORTES, S.A.
BP PORTUGAL, S.A.	BENCOM - ARMAZENAGEM E COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS, S.A.
BRISA - CONCESSÃO RODOVIÁRIA, S.A.	BERSHKA (PORTUGAL) - CONFECÇÕES, S.A.
BRISA O&M, S.A.	BETÃO LIZ, S.A.
C.M.E. - CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO ELECTROMECÂNICA, S.A.	BIOVEGETAL - COMBUSTÍVEIS BIOLÓGICOS E VEGETAIS, S.A.
CABELTE - CABOS ELÉCTRICOS E TELEFÓNICOS, S.A.	BORGWARNER EMISSIONS SYSTEMS PORTUGAL, UNIPessoal, LDA
CAETANO - AUTO, S.A.	BOSCH SECURITY SYSTEMS - SISTEMAS DE SEGURANÇA, S.A.
CAETANO - BAVIERA - COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, S.A.	BUNGE IBÉRICA PORTUGAL, S.A.
CELULOSE DA BEIRA INDUSTRIAL (CELBI), S.A.	C.M.P. - CIMENTOS MACEIRA E PATAIAS, S.A.
CENTRO HOSPITALAR DE LISBOA OCIDENTAL, E.P.E.	C.SANTOS - VEÍCULOS E PEÇAS, S.A.
CENTRO HOSPITALAR DE TRÁS-OS-MONTES E ALTO DOURO, E.P.E.	CABELAUTO - CABOS PARA AUTOMÓVEIS, S.A.
CENTRO HOSPITALAR DE VILA NOVA DE GAIA/ESPINHO, E.P.E.	CABOPOL - POLYMER COMPOUNDS, S.A.
CENTRO HOSPITALAR E UNIVERSITÁRIO DE COIMBRA, E.P.E.	CAIMA - INDÚSTRIA DE CELULOSE, S.A.
CEPSA - PORTUGUESA PETRÓLEOS, S.A.	CALZEDONIA PORTUGAL, LDA
CEREALIS - PRODUTOS ALIMENTARES, S.A.	CARCLASSE - COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, S.A.
CIMPOR - INDÚSTRIA DE CIMENTOS, S.A.	CASAIS - ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO, S.A.
COFICAB PORTUGAL - COMPANHIA DE FIOS E CABOS, LDA	CASFIL - INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS, S.A.
COLEP PORTUGAL, S.A.	CENTRO HOSPITALAR DE ENTRE O DOURO E VOUGA, E.P.E.
COMPANHIA I.B.M. PORTUGUESA, S.A.	CENTRO HOSPITALAR DE LEIRIA, E.P.E.
COMPANHIA INDUSTRIAL DE RESINAS SINTÉTICAS, CIRES, LDA	CENTRO HOSPITALAR TONDELA-VISEU, E.P.E.
CONDURIL - ENGENHARIA, S.A.	CEREALIS - MOAGENS, S.A.
CONSTANTINO FERNANDES OLIVEIRA & FILHOS, S.A.	CHARON - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE SEGURANÇA E VIGILÂNCIA, S.A.
CONTINENTAL MABOR - INDÚSTRIA DE PNEUS, S.A.	CHARVILLE - CONSULTORES E SERVIÇOS, LDA
CONTINENTAL TEVES PORTUGAL - SISTEMAS DE TRAVAGEM, LDA	CIN - CORPORAÇÃO INDUSTRIAL DO NORTE, S.A.
CONTINENTE HIPERMERCADOS, S.A.	COINDU - COMPONENTES PARA A INDÚSTRIA AUTOMÓVEL, S.A.
CP - COMBOIOS DE PORTUGAL, E.P.E.	COLQUÍMICA - INDÚSTRIA NACIONAL DE COLAS, S.A.
CPCDI - DISTRIBUIÇÃO DE PRODUTOS INFORMÁTICOS, S.A.	COMERSUINOS - COMÉRCIO DE GADO, S.A.
CTT - CORREIOS DE PORTUGAL, S.A.	COMPANHIA CARRIS DE FERRO DE LISBOA, S.A.
CUF - QUÍMICOS INDUSTRIAIS, S.A.	CONSTRUÇÕES GABRIEL A.S.COUTO, S.A.

DANONE PORTUGAL, S.A.	CONTINENTAL - INDÚSTRIA TÊXTIL DO AVE, S.A.
DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS - PORTUGAL, S.A.	COOPERATIVA AGRÍCOLA DE BARCELOS, C.R.L.
DIA PORTUGAL - SUPERMERCADOS, SOCIEDADE UNIPESSOAL, LDA	CTT EXPRESSO - SERVIÇOS POSTAIS E LOGÍSTICA, S.A.
DOCTRANS - TRANSPORTES RODOVIÁRIOS DE MERCADORIAS, LDA	DAI - SOCIEDADE DE DESENVOLVIMENTO AGRO-INDUSTRIAL, S.A.
DOMINGOS DA SILVA TEIXEIRA, S.A.	DALPHI-METAL PORTUGAL, S.A.
E.I.P. - ELECTRICIDADE INDUSTRIAL PORTUGUESA, S.A.	DATABOX - INFORMÁTICA, S.A.
EDA - ELECTRICIDADE DOS AÇORES, S.A.	DHL EXPRESS PORTUGAL, LDA
EDP - GESTÃO DA PRODUÇÃO DE ENERGIA, S.A.	E. S. T. - EMPRESA SENENSE DE TABACOS, S.A.
EDP DISTRIBUIÇÃO - ENERGIA, S.A.	E.P.O.S. - EMPRESA PORTUGUESA DE OBRAS SUBTERRÂNEAS, S.A.
EDP RENOVÁVEIS PORTUGAL, S.A.	EDIFER - CONSTRUÇÕES PIRES COELHO & FERNANDES, S.A.
EEM - EMPRESA DE ELECTRICIDADE DA MADEIRA, S.A.	EMEF - EMPRESA DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTO FERROVIÁRIO, S.A.
EFACEC - ENGENHARIA E SISTEMAS, S.A.	ERICSSON - TELECOMUNICAÇÕES, LDA
EFACEC ENERGIA - MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS ELÉCTRICOS, S.A.	ESSILOR PORTUGAL - SOCIEDADE INDUSTRIAL DE ÓPTICA, LDA
EL CORTE INGLÊS - GRANDES ARMAZÉNS, S.A.	ETERMAR - ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO, S.A.
ENDESA ENERGIA, S.A. - SUCURSAL EM PORTUGAL	EUGSTER & FRISMAG - ELECTRODOMÉSTICOS, LDA
ENEOP 3 - DESENVOLVIMENTO DE PROJECTO INDUSTRIAL, S.A.	EUROATLANTIC AIRWAYS - TRANSPORTES AÉREOS, S.A.
EP - ESTRADAS DE PORTUGAL, S.A.	EUROPA&C EMBALAGEM, S.A.
EPAL - EMPRESA PORTUGUESA DAS ÁGUAS LIVRES, S.A.	EUROPA&C ENERGIA VIANA, S.A.
ESCALA BRAGA - SOCIEDADE GESTORA DO ESTABELECIMENTO, S.A.	EUROPEAN SEAFOOD INVESTMENTS PORTUGAL, S.A.
ESTORIL SOL (III) - TURISMO, ANIMAÇÃO E JOGO, S.A.	EURORESINAS - INDÚSTRIAS QUÍMICAS, S.A.
EUREST - SOCIEDADE EUROPEIA DE RESTAURANTES, LDA	EXIDE TECHNOLOGIES, LDA
EUROPA&C KRAFT VIANA, S.A.	F.H.C. - FARMACÊUTICA, S.A.
FAPRICELA - INDÚSTRIA DE TREFILARIA, S.A.	FÁBRICA TORREJANA, S.A.
FAURECIA - ASSENTOS DE AUTOMÓVEL, LDA	FEPI - DISTRIBUIÇÃO, S.A.
FAURECIA - SISTEMAS DE ESCAPE PORTUGAL, LDA	FERROSTAAL, LDA
FERPINTA, S.A.	FGA DISTRIBUIDORA PORTUGAL, S.A.
FISIPE, S.A.	FIAT GROUP AUTOMOBILES PORTUGAL, S.A.
FNAC PORTUGAL, LDA	FINLOG - ALUGUER E COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, S.A.
FROMAGERIES BEL PORTUGAL, S.A.	FLEX 2000 - PRODUTOS FLEXÍVEIS, S.A.
GALLO WORLDWIDE, LDA	FLORÊNCIO AUGUSTO CHAGAS, S.A.
GALP GÁS NATURAL, S.A.	FORD LUSITANA, S.A.
GALP MADEIRA, S.A.	FUELGEST 24 SOCIEDADE UNIPESSOAL, LDA
GALPGESTE - GESTÃO DE ÁREAS DE SERVIÇO, S.A.	GABOR-PORTUGAL - INDÚSTRIA DE CALÇADO, LDA
GASPE - COMBUSTÍVEIS, LDA	GALP AÇORES, S.A.
GENERAL CABLE CELCAT - ENERGIA E TELECOMUNICAÇÕES, S.A.	GALP ENERGIA, S.A.
GENERAL MOTORS PORTUGAL, LDA	GARCIAS, S.A.
GERTAL - CIA GERAL DE RESTAURANTES E ALIMENTAÇÃO, S.A.	GEFCO (PORTUGAL) - TRANSITÁRIOS, LDA
GESPOST UNIPESSOAL, LDA	GESTAMP AVEIRO - INDÚSTRIA DE ACESSÓRIOS DE AUTOMÓVEIS, S.A.
GOLDROPA - COMÉRCIO DE METAIS PRECIOSOS, LDA	GILEAD SCIENCES, LDA
GROHE PORTUGAL - COMPONENTES SANITÁRIOS, LDA	GONVARRI - PRODUTOS SIDERÚRGICOS, S.A.
HEWLETT-PACKARD PORTUGAL, LDA	GRAND CRUISE SHIPPING UNIPESSOAL, LDA
HI FLY - TRANSPORTES AÉREOS, S.A.	HAVI LOGISTICS, UNIPESSOAL, LDA
HOSPITAL DA LUZ, S.A.	HCI - CONSTRUÇÕES, S.A.
HOSPITAL GARCIA DE ORTA, E.P.E.	HEMPEL (PORTUGAL), LDA
IBEROL, S.A.	HIKMA FARMACÊUTICA (PORTUGAL), S.A.
IKEA INDUSTRY PORTUGAL, LDA	HOSPITAL CUF INFANTE SANTO, S.A.
IKEA PORTUGAL - MÓVEIS E DECORAÇÃO, LDA	HOSPITAL DIVINO ESPÍRITO SANTO DE PONTA DELGADA, E.P.E.
ILÍDIO MOTA - PETRÓLEOS E DERIVADOS, LDA	HOSPOR - HOSPITAIS PORTUGUESES, S.A.
INSO - INSULAR DE HIPERMERCADOS, S.A.	HOVIONE FARMACIÊNCIA, S.A.

INST. PORTUGUÊS DE ONCOLOGIA DO PORTO FRANCISCO GENTIL	HPP LUSÍADAS, S.A.
INTRAPLÁS - INDÚSTRIA TRANSFORMADORA DE PLÁSTICOS, S.A.	HPP SAÚDE - PARCERIAS CASCAIS, S.A.
ITMP ALIMENTAR, S.A.	HUAWEI TECH.PORTUGAL - TECNOLOGIAS DE INFORMAÇÃO, LDA
J.P.SÁ COUTO, S.A.	HUF PORTUGUESA - FÁBRICA DE COMPONENTES PARA O AUTOMÓVEL, LDA
JMR - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA A DISTRIBUIÇÃO, S.A.	IBERUSA - HOTELARIA E RESTAURAÇÃO, S.A.
LABESFAL - LABORATÓRIOS ALMIRO, S.A.	IMPrensa NACIONAL - CASA DA MOEDA, S.A.
LABORATÓRIOS PFIZER, LDA	INTERNACIONAL DE TABACOS, S.A.
LACTOGAL - PRODUTOS ALIMENTARES, S.A.	IRMÃOS VILA NOVA, S.A.
LEASE PLAN PORTUGAL UNIPessoal, LDA	ITALCO-MODA ITALIANA, S.A.
LENA - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.	ITAU - INSTITUTO TÉCNICO DE ALIMENTAÇÃO HUMANA, S.A.
LFP - LOJAS FRANCAS DE PORTUGAL, S.A.	J.H.ORNELAS & CA., SUCESSOR, LDA
LISBOAGÁS GDL, S.A.	JERÓNIMO MARTINS - DISTRIBUIÇÃO DE PRODUTOS DE CONSUMO, LDA
LOUIS DREYFUS - COMMODITIES PORTUGAL, LDA	JOHNSON & JOHNSON, LDA
LUÍS SIMÕES LOGÍSTICA INTEGRADA, S.A.	KILOM - SOCIEDADE AGRÍCOLA E PECUÁRIA DA QUINTA DOS LOMBOS, S.A.
LUSIAVES - INDÚSTRIA E COMÉRCIO AGRO-ALIMENTAR, S.A.	KOUTADLY - CONSULTADORIA ECONÓMICA E PARTICIPAÇÕES, S.A.
LUSOSIDER - AÇOS PLANOS, S.A.	LEYA, S.A.
MAKRO - CASH & CARRY PORTUGAL, S.A.	LG ELECTRONICS PORTUGAL, S.A.
MANUEL RUI AZINHAIS NABEIRO, LDA	LILLY PORTUGAL - PRODUTOS FARMACÊUTICOS, LDA
MEDITERRANEAN SHIPPING COMPANY (PORTUGAL), S.A.	LISNAVE - ESTALEIROS NAVAIS, S.A.
MEO - SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES E MULTIMÉDIA, S.A.	LOCARENT - COMPANHIA PORTUGUESA DE ALUGUER DE VIATURAS, S.A.
MERCEDES-BENZ PORTUGAL, S.A.	LONGA VIDA - INDÚSTRIAS LÁCTEAS, S.A.
MERCK SHARP & DOHME, LDA	LUSO FINSA - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE MADEIRAS, S.A.
MIDSID - SOCIEDADE PORTUGUESA DE DISTRIBUIÇÃO, S.A.	LUSOPONTE - CONCESSIONÁRIA PARA A TRAVESSIA DO TEJO, S.A.
MODELO CONTINENTE - HIPERMERCADOS, S.A.	M.J.VENDEIRO, S.A.
MONDELEZ PORTUGAL, UNIPessoal LDA	MAHLE - COMPONENTES DE MOTORES, S.A.
MONTEADRIANO - ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO, S.A.	MARMEDSA AGÊNCIA MARÍTIMA (PORTUGAL), SOCIEDADE UNIPessoal, LDA
MOTA-ENGIL, ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO, S.A.	MARTIFER - CONSTRUÇÕES METALOMECÂNICAS, S.A.
MOUTINHO & ARAÚJO - JÓIAS, LDA	MARTIFER SOLAR, S.A.
MSF ENGENHARIA, S.A.	MCKINSEY INTERNACIONAL, INC. - SUCURSAL
NAVEGAÇÃO AÉREA DE PORTUGAL - NAV PORTUGAL, E.P.E.	MERCK, S.A.
NESTLÉ - PORTUGAL, S.A.	METALMARINHA, S.A.
NOS COMUNICAÇÕES, S.A.	METRO DO PORTO, S.A.
NOVADELTA - COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE CAFÉS, S.A.	MIBEPA - IMPORTAÇÃO, COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO, LDA
NOVARTIS FARMA - PRODUTOS FARMACÊUTICOS, S.A.	MITSUBISHI FUSO TRUCK EUROPE S.A.
NOVELIS MADEIRA, UNIPessoal, LDA	MITSUBISHI MOTORS DE PORTUGAL, S.A.
OFM, S.A.	MMCWORLD, S.A.
OGMA - INDÚSTRIA AERONÁUTICA DE PORTUGAL, S.A.	MONTE D'ALVA - ALIMENTAÇÃO, S.A.
ONITELECOM - INFOCOMUNICAÇÕES, S.A.	MSFT - SOFTWARE PARA MICROCOMPUTADORES, LDA
OPWAY - ENGENHARIA, S.A.	MUNDIFIOS - COMÉRCIO DE FIOS, S.A.
PETRIN - PETRÓLEOS E INVESTIMENTOS, S.A.	NEPHROCARE PORTUGAL, S.A.
PETROIBÉRICA - SOCIEDADE DE PETRÓLEOS IBERO LATINOS, S.A.	NOBRE ALIMENTAÇÃO, LDA
PETRÓLEOS DE PORTUGAL - PETROGAL, S.A.	NOKIA SOLUTIONS AND NETWORKS PORTUGAL, S.A.
PEUGEOT PORTUGAL AUTOMÓVEIS, S.A.	NORSCUT - CONCESSIONÁRIA DE AUTO-ESTRADAS, S.A.
PINGO DOCE - DISTRIBUIÇÃO ALIMENTAR, S.A.	NOS LUSOMUNDO AUDIOVISUAIS, S.A.
PLURAL - COOPERATIVA FARMACÊUTICA, C.R.L.	O CEREAL - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CEREAIS, S.A.
PORTUCELSOPORCEL FINE PAPER, S.A.	ODEBRECHT PORTUGAL, S.A.
PREH PORTUGAL, LDA	OZ ENERGIA FUELS, UNIPessoal, LDA

PRIO ENERGY, S.A.	PATINTER - PORTUGUESA DE AUTOMÓVEIS TRANSPORTADORES, S.A.
PROLÓGICA - SISTEMAS INFORMÁTICOS, S.A.	PENTAPLAST, S.A.
PROSEGUR - COMPANHIA DE SEGURANÇA, LDA	PETRATEx - CONFECÇÕES, S.A.
PT CLOUD E DATA CENTERS, S.A.	PETROVAZ - REVENDA COMBUSTÍVEIS A GRANEL, LDA
PT COMUNICAÇÕES, S.A.	PHARMACONTINENTE - SAÚDE E HIGIENE, S.A.
PT CONTACT - TELEMARKETING E SERVIÇOS DE INFORMAÇÃO, S.A.	POLIVOUGA - INDÚSTRIA DE PLÁSTICOS, S.A.
RACENTRO - FÁBRICA DE RAÇÕES DO CENTRO, S.A.	POLOPIQUE - COMÉRCIO E INDÚSTRIA DE CONFECÇÕES, S.A.
RÁDIO POPULAR - ELECTRODOMÉSTICOS, S.A.	PORTGÁS - SOCIEDADE DE PRODUÇÃO E DISTRIBUIÇÃO DE GÁS, S.A.
RANDSTAD RECURSOS HUMANOS, S.A.	PORTIANGA - COMÉRCIO INTERNACIONAL E PARTICIPAÇÕES, S.A.
REAGRO - IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO, S.A.	PORTO EDITORA, LDA
RECHEIO - CASH & CARRY, S.A.	PORTUGÁLIA - COMPANHIA PORTUGUESA DE TRANSP. AÉREOS, S.A.
REFRIGE - SOCIEDADE INDUSTRIAL DE REFRIGERANTES, S.A.	PROLEITE - COOPERATIVA AGRÍCOLA DE PRODUTORES DE LEITE, C.R.L.
REN - GASODUTOS, S.A.	PT INOVAÇÃO E SISTEMAS, S.A.
RENAULT CACIA, S.A.	PULL & BEAR (PORTUGAL) - CONFECÇÕES, S.A.
RENAULT PORTUGAL, S.A.	RAÇÕES VALOURO, S.A.
RENOVA - FÁBRICA DE PAPEL DO ALMONDA, S.A.	RAPORAL - RAÇÕES DE PORTUGAL, S.A.
REPSOL GÁS PORTUGAL, S.A.	RAR - REFINARIAS DE AÇÚCAR REUNIDAS, S.A.
REPSOL POLÍMEROS, S.A.	RECKITT BENCKISER (PORTUGAL), S.A.
REPSOL PORTUGUESA, S.A.	REDE FERROVIÁRIA NACIONAL - REFER, E.P.E.
RIBERALVES, S.A.	RENAULT TRUCKS COMMERCIAL PORTUGAL, LDA
ROCHE FARMACÊUTICA QUÍMICA, LDA	RUI COSTA E SOUSA & IRMÃO, S.A.
SAMSUNG - ELECTRÓNICA PORTUGUESA, S.A.	S.P.L.A. - SOCIEDADE PORTUGUESA DE LEILÕES DE AUTOMÓVEIS, S.A.
SANER - SOCIEDADE ALIMENTAR DO NORTE, S.A.	S.T.E.T. - SOCIEDADE TÉCNICA DE EQUIPAMENTOS E TRACTORES, S.A.
SANOFI - PRODUTOS FARMACÊUTICOS, LDA	SACOR MARÍTIMA, S.A.
SANTOS BAROSA - VIDROS, S.A.	SAICA PACK PORTUGAL, S.A.
SAS - AUTOSYSTEMTECHNIK DE PORTUGAL, UNIPESSOAL, LDA	SAINT-GOBAIN MONDEGO, S.A.
SATA INTERNACIONAL - SERVIÇOS E TRANSPORTES AÉREOS, S.A.	SAKTHI PORTUGAL, S.A.
SCC - SOCIEDADE CENTRAL DE CERVEJAS E BEBIDAS, S.A.	SAMVARDHANA MOTHERSON PEGUFORM AUTOM. TECHN. PORTUGAL, S.A.
SCUTVIAS - AUTOESTRADAS DA BEIRA INTERIOR, S.A.	SANTOGAL M - COMÉRCIO E REPARAÇÃO DE AUTOMÓVEIS, LDA
SDSR - SPORTS DIVISION SR, S.A.	SAPEC - AGRO, S.A.
SECIL - COMPANHIA GERAL DE CAL E CIMENTO, S.A.	SAPROGAL PORTUGAL - AGRO-PECUÁRIA, S.A.
SERVIÇO DE SAÚDE DA REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA, E.P.E.	SCHENKER TRANSITÁRIOS, S.A.
SIC - SOCIEDADE INDEPENDENTE DE COMUNICAÇÃO, S.A.	SCHNEIDER ELECTRIC PORTUGAL, LDA
SIDUL AÇÚCARES, UNIPESSOAL, LDA	SDT - SOCIEDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE TABACOS, LDA
SIEMENS, S.A.	SECURITAS - SERVIÇOS E TECNOLOGIA DE SEGURANÇA, S.A.
SIVA - SOC. DE IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMÓVEIS, S.A.	SERVIÇO DE UTILIZAÇÃO COMUM DOS HOSPITAIS - SUCH
SN MAIA - SIDERURGIA NACIONAL, S.A.	SERVIER PORTUGAL - ESPECIALIDADES FARMACÊUTICAS, LDA
SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES SOARES DA COSTA, S.A.	SICASAL - INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE CARNES, S.A.
SOGENAVE, S.A.	SIERRA PORTUGAL, S.A.
SOGRAPE VINHOS, S.A.	SISTEMAS MCDONALD'S PORTUGAL, LDA
SOLIDAL - CONDUTORES ELÉCTRICOS, S.A.	SLEM - SOCIEDADE LUSO ESPANHOLA DE METAIS, LDA
SOMAGUE - ENGENHARIA, S.A.	SOAUTO - COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, S.A.
SOMINCOR - SOCIEDADE MINEIRA DE NEVES-CORVO, S.A.	SOCIEDADE PONTO VERDE, S.A.
SONAE INDÚSTRIA S.A.	SOLVERDE S.A.
SONASURF INTERNACIONAL - SHIPPING, LDA	SOPORGEN S.A.
SOPORCEL - SOCIEDADE PORTUGUESA DE PAPEL, S.A.	SORGAL - SOCIEDADE DE ÓLEOS E RAÇÕES, S.A.
SOPORCEL PULP - SOCIEDADE PORTUGUESA DE	SOTRAPEX, LDA

CELULOSE, S.A.	
SOVENA OILSEEDS PORTUGAL, S.A.	SPDH - SERVIÇOS PORTUGUESES DE HANDLING, S.A.
SOVENA PORTUGAL - CONSUMER GOODS, S.A.	SREI - EXPORTAÇÃO, IMPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÕES, LDA
SPDAD UNIPessoal, LDA	SREIDISTRI - DISTRIBUIÇÃO E LOGÍSTICA, LDA
SPORT TV PORTUGAL, S.A.	SUGALIDAL - INDÚSTRIAS DE ALIMENTAÇÃO, S.A.
STAPLES PORTUGAL - EQUIPAMENTO DE ESCRITÓRIO, S.A.	SYMINGTON - FAMILY ESTATES, VINHOS, LDA
SUMOL+COMPAL MARCAS, S.A.	SYMINGTON - VINHOS, S.A.
TDO - INVESTIMENTO E GESTÃO, S.A.	T.V.I.- TELEVISÃO INDEPENDENTE, S.A.
TEIXEIRA DUARTE - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.	TABAQUEIRA - EMPRESA INDUSTRIAL DE TABACOS, S.A.
TOYOTA CAETANO PORTUGAL, S.A.	TECNIMEDE - SOCIEDADE TÉCNICO-MEDICINAL, S.A.
TRANSGÁS, S.A.	TECNOVIA - SOCIEDADE DE EMPREITADAS, S.A.
TRANSPORTES AÉREOS PORTUGUESES, S.A.	TEIXEIRA DUARTE - DISTRIBUIÇÃO, S.A.
TRANSPORTES FREITAS, LDA	TEKA PORTUGAL, S.A.
TURBOGÁS - PRODUTORA ENERGÉTICA, S.A.	TELCABO - TELECOMUNICAÇÕES E ELECTRICIDADE, LDA
TYCO ELECTRONICS - COMPONENTES ELECTROMECHANICOS, LDA	TEMPO TEAM RECURSOS HUMANOS, LDA
UDIFAR II DISTRIBUIÇÃO FARMACÊUTICA, S.A.	TEMPO TEAM SERVIÇOS, LDA
UNICER BEBIDAS, S.A.	TESOUROS PERDIDOS - OURIVESARIA, UNIPessoal, LDA
UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO ALTO MINHO, E.P.E.	THYSSENKRUPP ELEVADORES, S.A.
UNILEVER JERÓNIMO MARTINS, LDA	TMG, S.A.
UNITED EUROPEAN CAR CARRIERS, UNIPessoal, LDA	TORRES & VAZ, LDA
VANPRO - ASSENTOS, LDA	TRANSFAR - AGÊNCIA DE VIAGENS E TURISMO, UNIPessoal, LDA
VASP - DISTRIBUIDORA DE PUBLICAÇÕES, S.A.	TRANSINSULAR - TRANSPORTES MARÍTIMOS INSULARES, S.A.
VIAGENS ABREU, S.A.	UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DE CASTELO BRANCO, E.P.E.
VIATEL - TECNOLOGIA DE COMUNICAÇÕES, S.A.	UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DE MATOSINHOS, E.P.E.
VODAFONE PORTUGAL - COMUNICAÇÕES PESSOAS, S.A.	UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO BAIXO ALENTEJO, E.P.E.
VOLKSWAGEN AUTOEUROPA, LDA	UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO NORTE ALENTEJANO, E.P.E.
WIN ENERGY - ENGENHARIA E DESENVOLVIMENTO, S.A.	UNILFARMA, LDA
WORTEN - EQUIPAMENTOS PARA O LAR, S.A.	UNISELF - SOCIEDADE DE RESTAURANTES PÚBLICOS E PRIVADOS, S.A.
YAZAKI SALTANO DE OVAR - PRODUTOS ELÉCTRICOS, LDA	URBANOS PRESS, S.A.
ZAGOPE - CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA, S.A.	VICTOR GUEDES - INDÚSTRIA E COMÉRCIO, S.A.

**ANEXO II - 500 MAIORES & MELHORES EMPRESAS PORTUGUESAS (2013) –
POPULAÇÃO DAS EMPRESAS QUESTIONADAS**

POPULAÇÃO: EMPRESAS QUESTIONADAS

ABOUT THE FUTURE - EMPRESA PRODUTORA DE PAPEL, S.A.	ACEMBEX - COMÉRCIO E SERVIÇOS, LDA
ADP FERTILIZANTES, S.A.	AFAVIAS - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.
ALLIANCE HEALTHCARE, S.A.	ALVES BANDEIRA & CA., LDA
ANA - AEROPORTOS DE PORTUGAL, S.A.	AMORIM & IRMÃOS, S.A.
ARTLANT PTA, S.A.	AMORIM CORK COMPOSITES, S.A.
AUCHAN PORTUGAL HIPERMERCADOS, S.A.	AMTROL-ALFA, METALOMECÂNICA, S.A.
AUTO-INDUSTRIAL, S.A.	AUTO-SUECO, LDA
AVIBOM - AVÍCOLA, S.A.	BENTELER - INDÚSTRIA DE COMPONENTES AUTOMÓVEIS, LDA
BA VIDRO, S.A.	BOSCH TERMOTECNOLOGIA, S.A.
BETÃO LIZ, S.A.	BOTELHO & RODRIGUES, LDA
BOSCH CAR MULTIMÉDIA PORTUGAL, S.A.	BOURBON OFFSHORE INTEROIL SHIPPING - NAVEGAÇÃO, LDA
BP PORTUGAL - COM DE COMBUST. E LUBRIFICANTES, SA	C.M.E. - CONSTRUÇÃO E MANUT. ELECTROMECÂNICA, S.A.
BRISA - CONCESSÃO RODOVIÁRIA, S.A.	CABELETE - CABOS ELÉCTRICOS E TELEFÓNICOS, S.A.
CABELAUTO - CABOS PARA AUTOMÓVEIS, S.A.	CAETANO - AUTO, S.A.
CABOPOL - POLYMER COMPOUNDS, S.A.	CAETANO - BAVIERA - COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, S.A.
CARCLASSE - COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, S.A.	CENTRO HOSPITALAR DE LISBOA OCIDENTAL, E.P.E.
CELULOSE DA BEIRA INDUSTRIAL (CELBI), S.A.	CENTRO HOSPITALAR DE VILA NOVA DE GAIA/ESPINHO, E.P.E.
CENTRO HOSPITALAR E UNIVERSITÁRIO DE COIMBRA, E.P.E.	CIMPOR - INDÚSTRIA DE CIMENTOS, S.A.
CEPSA - PORTUGUESA PETRÓLEOS, S.A.	COFICAB PORTUGAL - COMPANHIA DE FIOS E CABOS, LDA
CHARVILLE - CONSULTORES E SERVIÇOS, LDA	COMPANHIA I.B.M. PORTUGUESA, S.A.
COLQUÍMICA - INDÚSTRIA NACIONAL DE COLAS, S.A.	COMPANHIA INDUSTRIAL DE RESINAS SINTÉTICAS, CIRES, LDA
CONTINENTAL MABOR - INDÚSTRIA DE PNEUS, S.A.	CONDURIL - ENGENHARIA, S.A.
CONTINENTE HIPERMERCADOS, S.A.	CONSTANTINO FERNANDES OLIVEIRA & FILHOS, S.A.
CTT - CORREIOS DE PORTUGAL, S.A.	CP - COMBOIOS DE PORTUGAL, E.P.E.
CUF - QUÍMICOS INDUSTRIAIS, S.A.	DOMINGOS DA SILVA TEIXEIRA, S.A.
DELPHI AUTOMOTIVE SYSTEMS - PORTUGAL, S.A.	EDA - ELECTRICIDADE DOS AÇORES, S.A.
DIA PORTUGAL - SUPERMERCADOS, SOCIEDADE UNIP, LDA	EDP RENOVÁVEIS PORTUGAL, S.A.
EDP - GESTÃO DA PRODUÇÃO DE ENERGIA, S.A.	EEM - EMPRESA DE ELECTRICIDADE DA MADEIRA, S.A.
EDP DISTRIBUIÇÃO - ENERGIA, S.A.	EPAL - EMPRESA PORTUGUESA DAS ÁGUAS LIVRES, S.A.
EFACEC - ENGENHARIA E SISTEMAS, S.A.	ESTORIL SOL (III) - TURISMO, ANIMAÇÃO E JOGO, S.A.
EFACEC ENERGIA - MÁQUINAS E EQUIP ELÉCTRICOS, S.A.	EUREST (PORTUGAL) - SOC EUROPEIA DE RESTAURANTES, LDA
EL CORTE INGLÊS - GRANDES ARMAZÉNS, S.A.	EUROATLANTIC AIRWAYS - TRANSPORTES AÉREOS, S.A.
ENDESA ENERGIA, S.A. - SUCURSAL EM PORTUGAL	EUROPA&C KRAFT VIANA, S.A.
ENEOP 3 - DESENVOLVIMENTO DE PROJETO INDUSTRIAL, S.A.	F.H.C. - FARMACÊUTICA, S.A.
EP - ESTRADAS DE PORTUGAL, S.A.	FAURECIA - ASSENTOS DE AUTOMÓVEL, LDA
EUGSTER & FRISMAG - ELECTRODOMÉSTICOS, LDA	FINLOG - ALUGUER E COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, S.A.
FAURECIA - SISTEMAS DE ESCAPE PORTUGAL, LDA	GENERAL CABLE CELCAT - ENERGIA E TELECOM., S.A.
GALP GÁS NATURAL, S.A.	GERTAL - COMPANHIA DE RESTAURANTES E ALIMENTAÇÃO, SA
GALPGESTE - GESTÃO DE ÁREAS DE SERVIÇO, S.A.	GROHE PORTUGAL - COMPONENTES SANITÁRIOS, LDA
GARCIAS, S.A.	HEWLETT-PACKARD PORTUGAL, LDA
GOLDROPA - COMÉRCIO DE METAIS PRECIOSOS, LDA	HPP SAÚDE - PARCERIAS CASCAIS, S.A.
HPP LUSÍADAS, S.A.	IKEA INDUSTRY PORTUGAL, LDA
HUAWEI TECH.PORTUGAL – TECN. DE INFORMAÇÃO, LDA	INSO - INSULAR DE HIPERMERCADOS, S.A.
IKEA PORTUGAL - MÓVEIS E DECORAÇÃO, LDA	INTERNACIONAL DE TABACOS, S.A.
ILÍDIO MOTA - PETRÓLEOS E DERIVADOS, LDA	ITALCO-MODA ITALIANA, S.A.
IRMÃOS VILA NOVA, S.A.	JMR - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PARA A DISTRIBUIÇÃO, S.A.
ITMP ALIMENTAR, S.A.	LABORATÓRIOS PFIZER, LDA
J.P.SÁ COUTO, S.A.	LENA - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.
LACTOGAL - PRODUTOS ALIMENTARES, S.A.	LFP - LOJAS FRANCAS DE PORTUGAL, S.A.
M.J.VENDEIRO, S.A.	LILLY PORTUGAL - PRODUTOS FARMACÊUTICOS, LDA
MAKRO - CASH & CARRY PORTUGAL, S.A.	LOUIS DREYFUS - COMMODITIES PORTUGAL, LDA
MCKINSEY INTERNACIONAL, INC. - SUCURSAL	LUSIAVES - INDÚSTRIA E COMÉRCIO AGRO-ALIMENTAR, S.A.
MEO - SERVIÇOS DE COMUNICAÇÕES E MULTIMÉDIA, S.A.	LUSOSIDER - AÇOS PLANOS, S.A.
MERCEDES-BENZ PORTUGAL, S.A.	MANUEL RUI AZINHAIS NABEIRO, LDA
MIDSID - SOCIEDADE PORTUGUESA DE DISTRIBUIÇÃO, S.A.	MERCK SHARP & DOHME, LDA
MODELO CONTINENTE - HIPERMERCADOS, S.A.	MERCK, S.A.

MOTA-ENGIL, ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO, S.A.	MONTEADRIANO - ENGENHARIA E CONSTRUÇÃO, S.A.
NESTLÉ - PORTUGAL, S.A.	MOUTINHO & ARAÚJO - JÓIAS, LDA
NOS COMUNICAÇÕES, S.A.	MSF ENGENHARIA, S.A.
OPWAY - ENGENHARIA, S.A.	NAVEGAÇÃO AÉREA DE PORTUGAL - NAV PORTUGAL, E.P.E.
PENTAPLAST, S.A.	NOVARTIS FARMA - PRODUTOS FARMACÊUTICOS, S.A.
PETRÓLEOS DE PORTUGAL - PETROGAL, S.A.	NOVELIS MADEIRA, UNIPessoal, LDA
PINGO DOCE - DISTRIBUIÇÃO ALIMENTAR, S.A.	OFM, S.A.
PORTUCELSOPORCEL FINE PAPER, S.A.	OGMA - INDÚSTRIA AERONÁUTICA DE PORTUGAL, S.A.
PORTUGÁLIA - COMP. PORTUGUESA DE TRANSP AÉREOS, S.A.	PETRATEX - CONFECÇÕES, S.A.
PRIO ENERGY, S.A.	PETROIBÉRICA – SOC. DE PETRÓLEOS IBERO LATINOS, S.A.
PT COMUNICAÇÕES, S.A.	PEUGEOT PORTUGAL AUTOMÓVEIS, S.A.
REAGRO - IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO, S.A.	PLURAL - COOPERATIVA FARMACÊUTICA, C.R.L.
RECHEIO - CASH & CARRY, S.A.	PREH PORTUGAL, LDA
RENAULT CACIA, S.A.	PROLÓGICA - SISTEMAS INFORMÁTICOS, S.A.
RENAULT PORTUGAL, S.A.	PROSEGUR - COMPANHIA DE SEGURANÇA, LDA
REPSOL POLÍMEROS, S.A.	RÁDIO POPULAR - ELECTRODOMÉSTICOS, S.A.
REPSOL PORTUGUESA, S.A.	REFRIGE - SOCIEDADE INDUSTRIAL DE REFRIGERANTES, S.A.
SACOR MARÍTIMA, S.A.	REPSOL GÁS PORTUGAL, S.A.
SAMSUNG - ELECTRÓNICA PORTUGUESA, S.A.	ROCHE FARMACÊUTICA QUÍMICA, LDA
SCC - SOCIEDADE CENTRAL DE CERVEJAS E BEBIDAS, S.A.	RUI COSTA E SOUSA & Irmão, S.A.
SDT - SOCIEDADE DE DISTRIBUIÇÃO DE TABACOS, LDA	SANER - SOCIEDADE ALIMENTAR DO NORTE, S.A.
SECIL - COMPANHIA GERAL DE CAL E CIMENTO, S.A.	SANTOS BAROSA - VIDROS, S.A.
SIEMENS, S.A.	SAS - AUTOSYSTEMTECHNIK DE PORTUGAL, UNIPessoal, LDA
SN MAIA - SIDERURGIA NACIONAL, S.A.	SATA INTERNACIONAL - SERVIÇOS E TRANSPORTES AÉREOS, S.A.
SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES SOARES DA COSTA, S.A.	SCUTVIAS - AUTOESTRADAS DA BEIRA INTERIOR, S.A.
SOMINCOR - SOCIEDADE MINEIRA DE NEVES-CORVO, S.A.	SDSR - SPORTS DIVISION SR, S.A.
SOPORCEL - SOCIEDADE PORTUGUESA DE PAPEL, S.A.	SERVIÇO DE SAÚDE REGIÃO AUTÓNOMA DA MADEIRA, E.P.E.
SOPORCEL PULP - SOCIEDADE PORT. DE CELULOSE, S.A.	SIC - SOCIEDADE INDEPENDENTE DE COMUNICAÇÃO, S.A.
SOVENA OILSEEDS PORTUGAL, S.A.	SIDUL AÇUCARES, UNIPessoal, LDA
SOVENA PORTUGAL - CONSUMER GOODS, S.A.	SOGRAPE VINHOS, S.A.
SUMOL+COMPAL MARCAS, S.A.	SOMAGUE - ENGENHARIA, S.A.
TEIXEIRA DUARTE - ENGENHARIA E CONSTRUÇÕES, S.A.	SONASURF INTERNACIONAL - SHIPPING, LDA
TESOUROS PERDIDOS - OURIVESARIA, UNIPessoal, LDA	SREI - EXPORTAÇÃO, IMPORTAÇÃO E REPRESENTAÇÕES, LDA
TRANSPORTES AÉREOS PORTUGUESES, S.A.	TORRES & VAZ, LDA
TURBOGÁS - PRODUTORA ENERGÉTICA, S.A.	TOYOTA CAETANO PORTUGAL, S.A.
UDIFAR II DISTRIBUIÇÃO FARMACÊUTICA, S.A.	TRANSGÁS, S.A.
UNICER BEBIDAS, S.A.	TRANSPORTES FREITAS, LDA
UNILEVER JERÓNIMO MARTINS, LDA	TYCO ELECTRONICS - COMPONENTES ELECTROMECHANICOS, LDA
UNITED EUROPEAN CAR CARRIERS, UNIPessoal, LDA	UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DE CASTELO BRANCO, E.P.E.
VIAGENS ABREU, S.A.	UNIDADE LOCAL DE SAÚDE DO ALTO MINHO, E.P.E.
VODAFONE PORTUGAL - COMUNICAÇÕES PESSOAIS, S.A.	VASP - DISTRIBUIDORA DE PUBLICAÇÕES, S.A.
VOLKSWAGEN AUTOEUROPA, LDA	VIATEL - TECNOLOGIA DE COMUNICAÇÕES, S.A.
WORTEN - EQUIPAMENTOS PARA O LAR, S.A.	WIN ENERGY - ENGENHARIA E DESENVOLVIMENTO, S.A.
ZAGOPE - CONSTRUÇÕES E ENGENHARIA, S.A.	YAZAKI SALTANO DE OVAR - PRODUTOS ELÉCTRICOS, LDA