

# A IMPORTÂNCIA DA AUDITORIA INTERNA PARA A GESTÃO: CASO DAS EMPRESAS PORTUGUESAS

**Maria Georgina da Costa Tamborino Morais**  
PORTUGAL  
[gcmorais@netcabo.pt](mailto:gcmorais@netcabo.pt)

## RESUMO

No contexto de um mundo globalizado, em que a competição faz parte da vida diária das organizações, há, contínua e progressivamente, a necessidade de informações atempadas e úteis que permitam à gestão tomar decisões, atingir os objectivos e vislumbrar perspectivas para o futuro.

Neste contexto, a auditoria interna, apesar de recente, tem vindo a afirmar-se e a assumir um papel cada vez mais relevante no seio das organizações, como função de apoio à gestão, com atribuições mais amplas, com responsabilidades numa gestão eficaz e consequentemente na sociedade em geral.

Este trabalho teve como propósito analisar factores importantes e actuais da auditoria interna, através do estudo de caso baseado no universo das 500 maiores e melhores empresas portuguesas, de modo a explorar a importância da auditoria interna na gestão através do seu contributo ou não numa gestão eficaz

**Palavras-chave:** Auditoria. Auditoria interna. Gestão. Governação corporativa,

## ABSTRACT

Within a global world, where competition is a daily routine inside the organizations, there is, a perpetual and gradually, need of useful reports on time, which enable the management to make decisions, to achieve goals and to catch a glimpse of the future.

In this context, the internal auditing despite being recent, it is having a very important role within the organizations, giving support to management, with enlarged attributions and responsibilities in an efficient management and consequently in our society.

The purpose of this work was to analyse important and present factors of internal audit, through a case study based on an universe of the biggest and the best five hundred Portuguese enterprises, in order to explore the internal auditing importance in management whether with or without its contribution in an effective management of the organizations.

**Keywords:** Auditing. Internal auditing. Management. Corporate governance.

## INTRODUÇÃO

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

A sociedade, maioritariamente estruturada numa óptica de economia de mercado, exige que a função de auditoria seja cada vez mais interveniente no diagnosticar de determinadas situações, nomeadamente da viabilidade da empresa, denúncia de fraudes e actos ilegais, apreciação da economia, eficiência e eficácia das organizações. Neste sentido, o papel desempenhado pela auditoria interna tem emergido com um elevado desenvolvimento como um reflexo das necessidades e expectativas da organização como um todo para sobreviver e singrar numa determinada fase de desenvolvimento.

Neste contexto, este trabalho teve como objectivo analisar aspectos importantes e actuais da auditoria interna, área muito pouco explorada na investigação sobretudo em Portugal,<sup>1</sup> através do estudo de caso tendo por base o universo das 500 maiores e melhores empresas a actuarem no mercado português no ano de 2004, de modo a explorar a importância da auditoria interna na gestão através do seu contributo ou não para a gestão eficaz das organizações. A recolha de dados foi através do inquérito por questionário e o tratamento de dados com o recurso ao SPSS.

O artigo está estruturado em quatro partes, sendo a primeira respeitante à revisão da literatura e que conduz à questão da investigação, na segunda a descrição da metodologia usada, com a formulação das hipóteses e preparação e envio questionário. Na terceira são apresentados os resultados obtidos após tratamento dos dados e efectuada a interpretação dos mesmos e a quarta é a conclusão na qual inclui as limitações e linhas futuras de investigação que este trabalho proporcionou.

## 1. ENQUADRAMENTO DA AUDITORIA INTERNA NA GESTÃO

### 1.1. Conceito e tendências da auditoria interna

O *Institute of Internal Auditors* (IIA, 1999), define auditoria interna como:

“Uma actividade independente, de avaliação objectiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação dos processos da eficácia da gestão de risco, do controlo e de governação” (tradução do IIA –Portugal, 1999).

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

---

<sup>1</sup> O único estudo empírico efectuado em Portugal foi (Melo Albino, 2001) em colaboração com IPAI, nesta temática mas com outra abordagem

Neste sentido, espera-se que a auditoria interna seja, principalmente, uma ferramenta de apoio à gestão de topo e que ajude a organização a alcançar os seus objectivos. O objectivo principal da actividade de auditoria interna funciona como um “sócio estratégico da gestão”, que lhe permita servir de assessor e consultor da mesma na identificação dos riscos e propor possíveis estratégias de acção que permitam à instituição melhor desempenho dentro do sector económico.

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

Lajoso (2005) defende que a auditoria interna deve fornecer análises, apreciações, perspectivas, recomendações, resultados, sugestões e informações em qualquer actividade auditada, incluindo a promoção do controlo mais eficaz a custo razoável. Deve supervisionar a eficácia e eficiência do sistema implementado, revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e recomendar uma solução que levem os responsáveis a agir. Esta constitui um meio de medir recursos (humanos, materiais, financeiros e informacionais) a fim de que a função liderança possa validar, consolidar ou alterar a sua estratégia.

Assim, a auditoria interna deve actuar em toda a hierarquia da organização, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos colocados à disposição, bem como a economicidade e eficiência dos controlos internos existentes para a gestão dos recursos.

A auditoria interna, para se adequar às novas tendências tem de ser ágil e flexível em adoptar novos recursos que acrescentem valor à entidade. Tal flexibilidade facilita, entre outras, a comunicação com as partes interessadas das empresas.

## **1.2. Auditoria interna: sua importância num ambiente globalizado e competitivo**

Muito se tem comentado sobre o actual momento pelo qual passa a função de auditoria interna nas organizações de todo o mundo, apesar de uma área temática recente. É questionada a sua real necessidade nas organizações, como uma actividade que realmente agregue valor ao negócio e proporcione rentabilidade e segurança sobre as operações aos accionistas.

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

Outro ponto de viragem fundamental para a auditoria interna, é a desmistificação entre os funcionários da empresa onde existe uma actividade de auditoria interna, em que a sua actuação e participação se centra como um auxílio no desempenho das tarefas dentro da filosofia da organização, e não como “dificultadora” que está presente apenas para apontar erros, entendida como parceiros na procura de um resultado comum, isto é a nova cultura de auditoria interna.

Aos profissionais de auditoria interna vem sendo exigida uma série de conhecimentos diversificados para o bom desempenho das suas actividades: contabilidade, domínio de técnicas de gestão, qualidade total, marketing, organização e métodos, planeamento estratégico, informática, relações humanas, entre outros (IIA, exames para CIA – *Certified Internal Auditor*).

A auditoria interna torna-se uma componente activa da “engrenagem” da gestão interna, fazendo com que as suas observações, sejam úteis e essenciais na procura de uma adequada gestão de recursos. A sua opinião e visão crítica dos processos, será alicerçada em evidências que propiciem aos gestores a correcta valoração das técnicas utilizadas na gestão do negócio, onde a aceitação de mudanças de rumos por parte da gestão depende da forma como comunica essa opinião.

Pinheiro (2005) defende que o sucesso da auditoria interna passa por um processo de alquimia, congregando auditores profissionalmente inteligentes, altamente motivados e

comprometidos com o sucesso da empresa onde estão inseridos, com a responsabilidade de contribuir para a manutenção de um controlo interno sadio e ajustado aos principais objectivos estratégicos da empresa. Neste novo contexto a função auditoria interna será um centro de excelência para formar quadros altamente qualificados, para garantir um sistema de controlo interno eficaz no seio da empresa e com comportamentos éticos irrepreensíveis.

Nesse sentido, a auditoria interna será uma actividade com visão holística e proactiva, antecipando-se aos factos, de modo que a sua opinião importante nos rumos da organização, e ao mesmo tempo, estará atento a novas tendências no mercado em que a sua organização actua.

Actualmente, também o perfil do órgão de gestão que dispõe de uma função de auditoria interna deverá, possibilitar a estes profissionais uma plena autonomia, confiando-lhe informações actuais acerca da estratégia da organização para que a mesma possa assumir o seu novo papel.

### **1.3. Decisão e informação**

No dia a dia, as decisões são tomadas quase a todo o momento. As informações para a tomada de decisão são necessárias, relevantes, fidedignas e tempestivas, para que os resultados planeados pela gestão sejam alcançados, pois este procura a decisão óptima para a sua organização.

A informação é hoje a ferramenta fundamental para o processo de tomada de decisão, já que é a responsável pelas mudanças implementadas pela gestão.

O órgão de gestão, para o processo de tomada de decisão, pode utilizar modelos de decisão, como ferramentas de gestão, utilizados para identificar o curso de acções futuras. São utilizados, ainda, para descrever ou representar os dados importantes de um processo e as suas inter-relações. Beuren (2000, p.17) afirma que:

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

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

O modelo de decisão é um meio para atingir o objectivo, enquanto o processo decisório é muito mais amplo, e tem etapas definidas e necessárias em níveis administrativos diferentes.

### **1.4. O papel desempenhado pela auditoria interna no processo de tomada de decisão**

No processo de tomada de decisão, a maior dificuldade é a incerteza em relação ao futuro, mas esta pode ser reduzida com um bom modelo de decisão na sua concepção e implementação alimentadas com informações fidedignas, adequadas e oportunas, a fim de oferecer um resultado favorável e aceitável acerca de uma decisão.

Com o auxílio da auditoria interna, a gestão alimenta o seu modelo de decisão com informações adequadas e fidedignas recolhidas e avaliadas diariamente, para que a sua tomada de decisão seja a mais tempestiva possível.

Beuren (2000, p.21) salienta que:

“A concepção de um sistema de informações que auxilie o gestor a melhorar as suas decisões não depende apenas da identificação dos modelos decisórios dos gestores e

das suas necessidades informativas. Muitas vezes, torna-se necessário repensar o próprio modelo de decisão, além de utilizar informação adicional para determinar a probabilidade de ocorrência de cada estado da natureza, a fim de reduzir o problema da incerteza”.

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

A auditoria interna deve conhecer o modelo de gestão adoptado pelo órgão de gestão da organização, levando à gestão as informações úteis para o objectivo pretendido, para que com estas informações a tomada de decisão conduza a uma gestão eficaz. Já que a auditoria interna é conhecedora dos actos ocorridos no passado de uma organização, pode prognosticar o efeito com a escolha de determinada decisão e, portanto, cabe à auditoria interna desempenhar eficazmente as suas responsabilidades no que diz respeito ao processo de tomada de decisão, auxiliando os gestores com as informações disponíveis, sejam quantitativas ou qualitativas.

Pode-se inferir que a actividade de auditoria interna no âmbito da assessoria à gestão, observando o cumprimento das suas normas, vem contribuindo sobremaneira para a concretização dos resultados das organizações, possibilitando a redução dos riscos a que as empresas estão expostas no actual cenário empresarial, acrescentando valor.

### **1.5. Novo paradigma da auditoria interna perante o risco corporativo**

O COSO (2004, p. 4) considera que Gestão de Risco é:

“Um processo desenvolvido pela administração, gestão e outras pessoas, aplicado na definição estratégica ao longo da organização, desenhado para identificar potenciais eventos que podem afectar a entidade, e gerir os riscos para níveis aceitáveis, fornecendo uma garantia razoável de que os objectivos da organização serão alcançados.”

Ambientes instáveis e fortemente competitivos com tecnologias sofisticadas e com ciclos de vida cada vez mais curtos, com acesso à informação global generalizado, fazem crescer exponencialmente o risco nas organizações, daí a necessidade de um controlo moderno que privilegie o desempenho e a competição, em contraste com os controlos de conformidade do passado, sendo o seu principal objectivo assegurar a económica e eficiente utilização dos recursos e a eficácia das organizações, áreas onde mais se faz sentir os efeitos dos impactos dos novos factores de risco.

Mas se se valorizam outras perspectivas do controlo interno, a auditoria interna, como actividade de supervisão, também sente a necessidade de novos desenvolvimentos e novas perspectivas, para responder eficazmente às novas actividades de controlo e a um aumento de risco generalizado nas organizações, que põe em causa nomeadamente o próprio princípio *going concern*.

Nos últimos anos tem-se assistido a uma avalanche de novas exigências de regulamentação nesta temática reproduzindo uma tendência mundial de fortalecimento das estruturas de controlo.

Diante da introdução de tantas regulamentações que impõem uma postura de “auto controlo”, tem aumentado a necessidade de criação ou pelo menos aprimoramento de uma

estrutura efectiva de controlo de riscos, e a auditoria interna reforça o seu papel e a sua importância nessa conjuntura.

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

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

Estas novas responsabilidades tem implicações na prevenção de perdas e na identificação de instrumentos de melhoria da gestão, reflectindo-se positivamente no próprio valor das operações e na organização em geral.

A ampliação do novo papel e do alcance da auditoria interna na gestão de riscos, começa a dar os primeiros passos e a ser reconhecido que não é mais possível conceber uma abrangente gestão de riscos empresariais sem considerar, de alguma forma, o envolvimento desta função como instrumento de identificação de vulnerabilidades e, até mesmo, de auxílio à implementação de processos de correcção e melhoria, contribuindo para a consecução dos objectivos e metas e consequentemente para a melhoria da competitividade das organizações.

Este novo enquadramento em contexto de risco, levou o IIA a esclarecer a posição da auditoria interna, considerando que:

“o principal papel da auditoria interna no processo de gestão de risco é fornecer segurança objectiva acerca da eficácia das actividades de gestão de risco das organizações, contribuir para assegurar que os principais riscos do negócio estão a ser geridos de forma apropriada e que os sistemas de controlo interno estão a funcionar eficazmente” (IIA, 2004 :1).

Esta forma de auditoria, passa a agregar valor à cadeia de informações das empresas que, além da fiabilidade, também garante a solidez e a sustentabilidade no presente e futuro dos negócios.

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

## **1.6. O papel da auditoria interna dentro do contexto da governação corporativa**

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

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

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

- envolve um conjunto de relações entre a gestão, o conselho de administração, os accionistas (*shareholders*) e os outros interesses (*stakeholders*) na empresa;
- proporciona uma estrutura através da qual os objectivos da empresa, os meios para os atingir e medir são estabelecidos,
- proporciona incentivos ao conselho de administração e à gestão para atingir os objectivos, os quais são do interesse da empresa, dos seus accionistas e restantes *stakeholders*.” (Almeida, 2005)

Estes princípios assumem-se como ponto de referência para que empresas e países desenvolvam os seus próprios princípios, obedecendo às suas especificidades e necessidades. Assim, os objectivos do governo das sociedades podem ser resumidos da seguinte forma:

- Melhorar o desempenho da organização;
- Promover a gestão de risco;
- Aumentar a confiança dos investidores no mercado de capitais;
- Melhorar a reputação da organização através de melhor transparência e reporte da informação;
- Apoiar a prevenção e detecção de comportamentos fraudulentos. (Almeida, 2005).

A temática da governação corporativa tem vindo, progressivamente, a ganhar visibilidade e notoriedade um pouco por todo o mundo, em particular com a lei de SOA<sup>2</sup> nos estados Unidos que rapidamente se expandiu por todo o mundo e especificamente na Europa.

Em Portugal também se reflectiu essa expansão através das recomendações sobre o governo das sociedades emitidas pela entidade reguladora do mercado Bolsita.

Não sendo uma área totalmente nova, a conjuntura actual deu-lhe uma maior relevância, pelo que a definição de regras internas de funcionamento e tomada de decisão, equilíbrio das relações entre accionistas e investidores e a equipa de gestão, da ética empresarial e de controlo interno e gestão do risco, são prementes e críticas para as organizações.

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

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

- actuar em áreas críticas da organização, promovendo a redução dos riscos de gestão;
- fortalecer o sistema de controlo interno por meio de uma eficiente supervisão;
- recomendar decisões que procurem solucionar falhas nos processos, melhorando o desempenho das organizações;
- garantir credibilidade e transparência no processo de prestação de contas e confiança nas informações fornecidas;
- provocar maior envolvimento e responsabilidade do órgão de gestão, órgão de fiscalização e Comité de Auditoria, frente às recomendações mencionadas nos seus pareceres e relatórios.

Com esta forma de actuação, a auditoria interna estará a contribuir para a consecução das metas previamente estabelecidas, ao contribuir para a preservação do património e maximização dos resultados da organização, enquadrando-se no modelo de governação corporativa, abordagem presente no próprio conceito de auditoria interna no que concerne aos processos de *governance*.

---

<sup>2</sup> SOA – Lei de Sarbanes Oxley Act

## 1.7. Auditoria interna e gestão eficaz

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

Para conseguirem uma posição competitiva, vantajosa e sustentada, para serem rentáveis e até mesmo para sobreviverem, as organizações precisam de ser geridas com eficácia<sup>3</sup>, de modo a que os objectivos propostos sejam alcançados e, para isso, a auditoria interna, como função de apoio, dotada dos conhecimentos neste domínio, desempenha um papel importante. Rego (2001, p. 19) considera que:

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

Sawyer (1988, p.7) defendia que “a função do auditor interno é fazer aquilo que a direcção gostaria de fazer se tivesse tempo para fazer e soubesse como fazê-lo”.

Neste sentido, as actividades de auditoria interna deverão ser planeadas, programadas e desenvolvidas tendo em conta as preocupações e prioridades da gestão e em consonância com os objectivos, estratégias e políticas globais definidas, possibilitando a consecução de uma gestão eficaz, tornando-se uma função imprescindível e valorizada para o domínio da gestão e da organização em geral com responsabilidade social.

## 2.METODOLOGIA E FORMULAÇÃO DAS QUESTÕES A INVESTIGAR

De acordo com o objectivo do trabalho, isto é, o problema em estudo, e com base na revisão bibliográfica efectuada, foi possível inferir que os factores importantes para explorar a importância da auditoria interna na gestão através do seu contributo ou não para uma gestão eficaz, passando a ser as hipóteses (H) formuladas a testar, as quais são:

H1	O número de auditores existentes na empresa influencia o contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz
H2	O grau de liberdade e independência da acção concedido à actividade de auditoria interna influencia o seu contributo para uma gestão eficaz
H3	O grau de importância da actividade de auditoria interna na avaliação do controlo interno e cumprimento das normas e procedimentos influencia o seu contributo para uma gestão eficaz
H4	As informações veiculadas pela actividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão influenciam o seu contributo para uma gestão eficaz
H5	A solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna influencia o seu contributo para uma gestão eficaz
H6	A avaliação da actividade de auditoria interna influencia o seu contributo para uma gestão eficaz

“Ao colocar-se o problema e as hipóteses, é também efectuada a indicação das variáveis dependentes e independentes”, (Marconi, 1996, p. 31). Para Polit e Hungler (1995, p. 26), a variável dependente também designada de variável de critério “é aquela que o pesquisador tem interesse em compreender, explicar ou prever”. A variável dependente deste estudo é analisar o contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz.

Variável independente como “a variável que, segundo a crença, causa ou influencia a variável dependente; (...) é aquela que é manipulada”, (Polit e Hungler, 1995, p. 373). Ela

<sup>3</sup> Entende-se por eficácia o grau de alcance dos objectivos, segundo uma relação de custo/benefício, (Glossário do Manual de Auditoria do Tribunal de Contas, 1999).

influencia a variável dependente permitindo o seu relacionamento na formulação de questões de investigação, sendo a causa, cujos efeitos se pretendem medir.

Neste trabalho foram consideradas, como variáveis independentes, relativamente à função de auditoria interna:

NAUDI	O número de auditores existentes;
INDEP	O grau de liberdade e independência de acção concedido à actividade;
IMPCI	O grau de importância na avaliação do controlo interno e no cumprimento das normas e procedimentos;
INFPD	A influência das informações veiculadas no processo de tomada de decisão;
OPCON	A solicitação da opinião no âmbito da consultoria interna;
AVAAI	A avaliação dos serviços efectuados.

Desenvolveu-se um estudo de caso, tendo por base o universo das “500 MAIORES & MELHORES” empresas a actuarem no mercado português durante o ano de 2004, publicado em 2005<sup>4</sup>.

Deste universo, foram seleccionadas 180 empresas, representativas dos vários sectores de actividade e de todo o país<sup>5</sup>, de acordo com o indicador do Valor Acrescentado Bruto por Vendas, as quais constituíram a nossa população alvo. Este indicador foi o elegido porque limita o favorecimento das empresas de maior dimensão, uma vez que utilizar apenas o critério Valor Acrescentado Bruto, por ser um indicador expresso em valores absolutos, as favoreceria.

A recolha dos dados foi efectuada por questionário, o qual, apresenta algumas vantagens significativas (Marconi e Lakatos, 1996), tais como, mais expedito, garante o anonimato, facilita a análise e interpretação dos dados.

Assim, foram preparados e enviados dois tipos de questionários, fechados enviados por correio postal, às empresas seleccionadas, um dirigido aos Directores de auditoria Interna (DAI) e o outro ao Órgão de gestão (OG).

Os questionários foram estruturados em duas partes: uma acerca das características da actividade de auditoria interna, posicionamento, áreas de actuação e dimensão na empresa, isto é, mais descritiva e outra para avaliar a visão da gestão, o envolvimento e reconhecimento da gestão e o grau de satisfação com a actividade da auditoria interna para medir o seu contributo, isto é, mais focalizada no objectivo do estudo. Foi testada fidelidade do mesmo através de um questionário-piloto aplicado a auditores. Apesar de dirigidos a dois grupos diferentes, os questionários, continham, intencionalmente, questões comuns para permitirem a triangulação<sup>6</sup> dos conteúdos respondidos por cada um dos grupos inquiridos, de acordo com o objectivo do estudo.

Contudo, este método apresenta algumas limitações, nomeadamente o facto de não se poderem avaliar os problemas em profundidade e as baixas taxas de resposta (Marconi e Lakatos, 1996). Neste caso, apenas se obtiveram respostas válidas de 37 DAI e 34 OG, os quais constituíram a amostra deste estudo, apesar dos quatro meses para obtenção de resposta.

Os dados obtidos foram introduzidos e tratados com recurso ao programa informático SPSS.

### **3 - RESULTADOS OBTIDOS E SUA INTERPRETAÇÃO**

Para melhor compreensão dos dados, recorreu-se ao uso de tabelas e quadros com os respectivos dados estatísticos obtidos, utilizando a estatística descritiva e inferencial. Como

<sup>4</sup> Dados fornecidos pela Dun & Bradstreet, publicado na revista Exame, Edição Especial, Setembro de 2005.

<sup>5</sup> Tendo presente que a localização deste tipo de empresas se situa maioritariamente nos grandes centros de Lisboa e Porto e litoral do país.

<sup>6</sup> Por triangulação deve entender-se alternativas de pesquisa, confrontação de dados sobre o mesmo assunto recolhidos de várias fontes de informação, na situação referida de grupos diferentes de inquiridos.

todas as tabelas e quadros resultaram do processo de pesquisa levado a efeito, não serão mencionadas as fontes dos mesmos. Das respostas obtidas destacam-se as questões relevantes para o estudo.

Da questão colocada quanto às áreas de actuação, foram referidas: a qualidade, financeira, contabilística, gestão de risco e outras. Tanto os DAI como o OG confirmaram a actuação da auditoria interna em todas estas áreas, com maior predominância para a qualidade, gestão de risco e contabilística, corroborando o novo papel e amplitude da sua actuação.

Das respostas obtidas, o quadro 1 permite afirmar que relativamente à questão relacionada com o nº de auditores, a diferença obtida entre o número de respostas dos DAI e OG, seriam imputáveis à classe de mais de 5 auditores, pelo que existiu consenso na resposta obtida, permitindo concluir que a maioria das empresas inquiridas possuem na sua função de auditoria interna mais de cinco auditores.

Quadro 1: N° de auditores segundo os Directores de Auditoria Interna e Órgãos de Gestão

N° de auditores	DAI		OG	
	N	%	N	%
Entre 1 e 5	11	29.70	11	32.40
Mais de 5	26	70.30	23	67.60
TOTAL	37	100.00	34	100.00

M<sub>0</sub>= Mais de 5

Quanto ao grau de liberdade e independência de acção concedido à actividade de auditoria interna, no quadro 2 permite constatar que existe concordância, quer nos DAI quer no OG, de que há um nível elevado de independência.

Quadro 2 : Grau de liberdade e independência de acção da auditoria interna segundo os Directores de Auditoria Interna e Órgãos de Gestão

Grau de liberdade e independência	DAI		OG	
	N	%	N	%
Alto	34	91.90	33	97.10
Médio	03	08.10	01	02.90
Baixo				
TOTAL	37	100.00	34	100.00

M<sub>0</sub>= Alto

Relativamente ao grau de importância atribuído à actividade de auditoria interna na avaliação do controlo interno e cumprimento de normas e procedimentos, o quadro 3 mostra que maioritariamente as respostas se situam num grau de importância alto para ambos os grupos, embora não existindo concordância uma vez que as percentagens são muito diferentes, 97,1% para os OG contra 62,2% para os DAI.

Quadro 3 : Grau de importância como instrumento de avaliação do sistema de controlo interno e cumprimento de normas e procedimentos segundo os Directores de Auditoria Interna

Grau de importância	DAI		OG	
	N	%		
Alto	23	62.20	33	97.10
Médio	14	37.80	01	2.90
Baixo				
TOTAL	37	100.00	34	100.00

M<sub>0</sub>= Alto

Quanto à influência das informações veiculadas pela actividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão dos gestores, de acordo com os dados

apresentados no quadro 4, há concordância e verifica-se que a maioria dos inquiridos diz que esta ocorre muitas vezes. É ainda relevante o facto de uma parcela significativa, tantos os DAI 24,3% como os OG 32,4 % considerarem que as informações influenciam sempre.

De referir que a opção de resposta “nunca” não foi referida por nenhum dos inquiridos, o que vai de encontro à revisão da literatura, na medida em que as informações que a auditoria interna possui, são informações necessárias para “alimentar” o modelo de decisão do gestor para que tome as decisões mais acertadas.

Quadro 4 : Influência das informações no processo de tomada de decisão segundo os Directores de Auditoria Interna e Órgãos de Gestão

Influência das Informações	DAI		OG	
	N	%	N	%
Nunca				
Muito poucas vezes	01	02.70		
Algumas vezes	05	13.50	03	08.80
Muitas vezes	22	59.50	20	58.80
Sempre	09	24.30	11	32.40
TOTAL	37	100.00	34	100.00

M<sub>0</sub>= Muitas vezes

A questão relacionada com a solicitação da opinião dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna, constata-se, pelos dados obtidos e expostos no quadro 5, que na sua maioria esta solicitação de opinião ocorre algumas vezes e uma parte ainda significativa de ambos os grupos considera que ocorre muitas vezes.

Quadro 5 : Solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna segundo os Directores de Auditoria Interna e Órgãos de Gestão

Solicitação de opinião para a consultoria interna	DAI		OG	
	N	%	N	%
Nunca	04	10.80		
Muito poucas vezes	01	02.70	01	03.00
Algumas vezes	24	64.90	23	69.70
Muitas vezes	08	21.60	09	27.30
TOTAL	37	100.00	33	100.00

M<sub>0</sub>= Algumas vezes

Da questão colocada apenas ao órgão de gestão, por razões óbvias, e como complementar das anteriores a fim de consolidar a posição da gestão, no que concerne ao contributo da auditoria interna para o aumento da responsabilidade social, o quadro 6 mostra que este reconhece muitas vezes (76,5%) a sua contribuição para aumentar a responsabilidade social da organização, não havendo qualquer dúvida para cerca de 85% dos inquiridos, nem mesmo foram obtidas respostas na escala de “Nunca” e “Muito poucas vezes”.

Quadro 6 : Contribuição da auditoria interna para o aumento da responsabilidade social

Aumento da responsabilidade Social	OG	
	N	%
Algumas vezes	05	14.70
Muitas vezes	26	76.50
Sempre	03	08.80
TOTAL	34	100.00

M<sub>0</sub>= Muitas vezes

Também como questão complementar às anteriores e para consolidar a posição da gestão, os OG foram inquiridos quanto à satisfação dos resultados finais dos trabalhos apresentados pela actividade de auditoria interna, constatou-se, conforme os dados do quadro

7, que os OG consideraram satisfazer razoavelmente. Os restantes sujeitos inquiridos são da opinião de que esta actividade satisfaz plenamente (n=8; 23,50%). Destaca-se o facto de ninguém ter respondido que os mesmos não atendem às necessidades.

No entanto, ao contrário do que seria esperado, atendendo à sequência das respostas anteriores obtidas, a satisfação plena obteve uma classificação baixa, tendo a maioria dos inquiridos, cautelosamente, optado por satisfação razoável, fazendo crer que apesar de avaliarem a importância da auditoria interna, poderá auxiliar muito mais a gestão.

Quadro 7 : Satisfação dos resultados finais dos trabalhos da actividade de auditoria interna segundo os Órgãos de Gestão

Satisfação dos resultados finais dos trabalhos da auditoria interna	OG	
	N	%
Satisfazem plenamente	08	23.50
Satisfazem razoavelmente	26	76.50
Não atendem às necessidades		
TOTAL	34	100.00

M<sub>0</sub>= Satisfazem razoavelmente

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

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

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

Pelo *Kolmogorov-Smirnov-Lilliefors* (quadro 8) verificou-se que a distribuição de dados referentes à variável dependente, não se encontra enquadrada na normalidade em nenhuma das suas dimensões, nomeadamente, todas (p=0,000).

Quadro 8- Teste de normalidade de *Kolmogorov-Smirnov-Lilliefors*<sup>a</sup>

	<i>Kolmogorov-Smirnov-Lilliefors</i> <sup>a</sup>	
	Estatísticas	P
N.º de auditores	0,433	0.000***
Grau de independência	0,539	0.000***
Grau de importância CI	0,489	0.000***
Informação veiculada	0,303	0.000***
Opinião solicitada	0,356	0.000***
Avaliação da auditoria	0,237	0.000***

\*\*\*p<0,001

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

Os critérios de decisão para os testes de hipóteses, baseiam-se no estudo das probabilidades, confirmando-se a hipótese se a probabilidade for inferior a 0,05<sup>7</sup> e rejeitando-se se superior a esse valor.

Com a finalidade de se saber quais os factores que influenciam as opiniões em função de algumas variáveis, testaram-se as hipóteses formuladas anteriormente no estudo, na tentativa de encontrar alguma diferença estatisticamente significativa entre as variáveis em causa, resumidas no quadro seguinte:

Quadro 9 – Teste U de *Mann-Whitney*

	DAI	OG	Z	P	
	$\bar{X}$	$\bar{X}$			
NAUDI	36,45	35,51	-0,237	0,813	p>0,005
INDEP	36,88	35,04	-0,937	0,349	p>0,005
IMPCI	42,43	29,00	-3,975	0,000***	***p<0,001
INFPD	33,86	38,32	-1,037	0,300	p>0,005
OPCON	33,28	37,98	-1,16	0,243	p>0,005
AVAAI	32,24	39,15	-1,484	0,138	p>0,005

Dos resultados obtidos deste Teste, pode concluir-se que:

- Não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que p>0,005 (p=0,813), o que nos leva a concluir que a hipótese formulada (H<sub>1</sub>) é aceite nesta variável, isto é, o número de auditores existentes na empresa influencia o contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz.
- Não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que p>0,005 (p=0,349), o que nos leva a concluir que a hipótese formulada (H<sub>2</sub>) é aceite nesta variável, isto é, o grau de liberdade e independência da acção concedido à actividade de auditoria interna influencia o seu contributo para uma gestão eficaz
- Constatou-se diferenças estatísticas altamente significativas para o grau de importância (p=0,000), o que leva à rejeição da hipótese formulada (H<sub>3</sub>), aceitando-se a hipótese estatística (H<sub>0</sub>), isto é, não é claro que o grau de importância da auditoria interna na avaliação do controlo interno e cumprimento das normas e procedimentos influencie o seu contributo para uma gestão eficaz. A opinião é divergente, pois os DAI apresentam uma média superior (42,43), o que significa que estes atribuem um grau de importância mais elevado, comparativamente os OG (29,00).
- Não existem diferenças estatísticas significativas, pois p>0,005 (p=0,300), o que leva à aceitação da hipótese formulada (H<sub>4</sub>), isto é, as informações veiculadas pela auditoria interna no processo de tomada de decisão influenciam no seu contributo para uma gestão eficaz, sendo os OG que atribuem um grau mais elevado com uma média superior (38,32) comparativamente com os DAI (33,86).
- Não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que p>0,005 (p=0,243), o que nos leva a concluir que a hipótese formulada (H<sub>5</sub>) é aceite nesta variável, isto é, A solicitação dos serviços de auditoria interna para a consultoria interna influencia o seu

<sup>7</sup> Utilizaram-se os seguintes níveis de significância: p ≥0.05 – não significativo; p<0.05 – significativo; p<0.01 – bastante significativo e p<0.001 – altamente significativo

contributo para uma gestão eficaz, sendo os OG quem apresenta uma opinião mais favorável.

- Não existem diferenças estatísticas significativas, uma vez que  $p > 0,005$  ( $p = 0,138$ ), o que nos leva a concluir que a hipótese formulada ( $H_6$ ) é aceite nesta variável, isto é, A avaliação da actividade de auditoria interna influencia o seu contributo para uma gestão eficaz, sendo os OG quem apresenta uma opinião mais favorável.

Destaca-se ainda, que os Directores de Auditoria Interna são os que mais referem que o número de auditores nas empresas tem influência na gestão (36.45) e atribuem maior grau de independência (36.88) e de importância na avaliação do controlo interno à actividade de auditoria interna (42.43).

Já os Órgãos de Gestão são os que mais se reportam à importância das informações veiculadas pela actividade de auditoria interna no processo de tomada de decisão (38.32), à opinião solicitada na consultoria interna (37.98) e à necessidade de avaliação da própria auditoria interna (39.15).

Contudo, apenas se constataram diferenças estatísticas altamente significativas para o grau de importância ( $p = 0,000$ ). Nas restantes hipóteses não se verificam diferenças estatisticamente significativas. Ou seja, os sujeitos da amostra consideram que a actividade de auditoria interna contribui para uma gestão eficaz o que dá resposta à questão inicialmente formulada, uma vez que contribuindo ela é importante para a gestão, embora de forma insuficiente relativamente ao que era esperado.

## CONCLUSÃO

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

Neste sentido, é de fundamental importância que os estudos, sobre auditoria interna e o processo de tomada de decisão, tenham uma ênfase maior, no sentido de que, quanto mais a auditoria interna puder fornecer informações que sejam úteis e oportunas à gestão, maior credibilidade e importância será dada a essa área dentro da organização. Esta posição corrobora com a evolução da auditoria interna que tem vindo, progressivamente, a modernizar-se, a actualizar-se e a expandir-se para atender às novas exigências das organizações e da sociedade em geral.

Seja qual for a natureza de um trabalho, este está sempre sujeito a limitações que o condicionam e podem afectar a sua estrutura e os seus resultados, neste caso esteve presente a dificuldade na obtenção das respostas aos questionários enviados o que se repercutiu no tamanho da amostra, talvez devido a uma temática recente e pouco desenvolvida em Portugal.

Contudo, foi possível concluir que, os sujeitos da amostra consideram que a actividade 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, embora de forma insuficiente relativamente ao que era esperado.

No entanto, novos horizontes se abrem relativamente a futuras investigações, nomeadamente alargar o presente trabalho a um maior leque de empresas, bem como considerar outras variáveis, como a actuação da auditoria interna na política de gestão de risco do mercado de capitais.

## BIBLIOGRAFIA

- Almeida, Domingos M. S., (2005), “Gestão de Risco e Governo das Sociedades”, Revista de Auditoria Interna, nº 22, Outubro-Dezembro, pp. 9-13.
- Beuren, Ilse Maria, (2000), “Gerenciamento da Informação: um recurso estratégico no processo de gestão empresarial”, 2ª ed. São Paulo: Atlas, pp.17-21
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (1992), Internal Control – Integrated Framework, New York, AICPA.
- COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, (2004), “Enterprise Risk Management – Integrated Framework”.
- IIA – Institute of Internal Auditors, (2004), “The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management”.
- IIA – The Institute of Internal Auditors, (1999), “Internal Auditing Definition”; <http://www.theiia.org/GTF/Def.htm>, em 30/5/2005.
- IIA – The Institute of Internal Auditors, (2004), “O Enquadramento de Práticas Profissionais de Auditoria Interna
- Informa Dun & Bradstreet, (2005), “500 Maiores e Melhores”, Revista Exame, Setembro, pp. 152-160.
- Lajoso, P. Guilherme, (2005), “ A importância da Auditoria Interna para a Gestão de Topo”, Revista de Auditoria Interna, Nº 19, Janeiro-Março, pp. 10-12.
- Lorenzo, M. J. P., (2001), “La auditoria interna orientada a los procesos”, Partida Doble, Julio-Agosto, pp. 78-85.
- Marconi M. A. e Lakatos E., (1996), “Técnicas de Pesquisa”, 3ª Edição, Editora Atlas, São Paulo
- McNamee, David, (1995), “Para uma teoria geral da auditoria interna”, Internal Auditing (UK).
- OECD, (1999), “Principles of Corporate Governance: 2004”: [www.oecd.org/daf/corporate/principles/](http://www.oecd.org/daf/corporate/principles/), em 06/08/2005.
- OECD, (2004), “Principles of Corporate Governance: 2004”: [www.oecd.org/daf/corporate/principles/](http://www.oecd.org/daf/corporate/principles/), em 06/08/2005.
- Pinheiro, J. Leite, (2005), “Auditoria interna – criar sucesso”, Revista de Auditoria Interna nº 22, Outubro-Dezembro, pp. 4-6.
- Polit, D. e Hungler, B., (1995), “Fundamentação de Pesquisa de Enfermagem”, 3ª edição, Artes Médicas, Porto Alegre.
- Rego, Fernando Cunha (2001), “A natureza da auditoria interna e as questões subjacentes à extensão do seu âmbito”, Revista de Auditoria Interna, nº 6, Jan-Março, pp. 19-20.
- Sawyer, Lawrence B., (1988), “Sawyer Internal Auditing”, Altamonte Springs, Florida, The Institute of Internal Auditors, p.7
- Silva, C. Valério e Costa N., (2004), “Auditoria Interna do Sector Público”, Nº 18, Setembro, p. 10 Lajoso, P. Guilherme, (2005), “ A importância da Auditoria Interna para a Gestão de Topo”, Revista de Auditoria Interna, Nº 19, Janeiro-Março, pp. 10-12.
- Tribunal de Contas, (1999), “Manual de Auditoria e de Procedimentos”, Volume I, Lisboa.