



**A Contabilidade Analítica como suporte de informação para um
adequado e eficiente Controlo Interno
Empresas do sector Industrial**

Luís Manuel Mota Barbosa

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Auditoria

Porto – 2015 |

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



**A Contabilidade Analítica como suporte de informação para um
adequado e eficiente Controlo Interno**

Empresas do sector Industrial

Luís Manuel Mota Barbosa

**Dissertação de Mestrado
apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do
Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação da
Doutora Alcina Dias**

Porto – 2015

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

Resumo:

Atualmente, a Contabilidade Analítica é referida como uma ferramenta de gestão no apoio à tomada de decisão. Este tipo de contabilidade prevê uma série de diferentes métodos de custeio e objetivos a atingir de acordo com o setor económico e com as necessidades de informação que se pretendem ver satisfeitas.

O presente trabalho versa sobre um estudo científico que assenta em reconhecer que a Contabilidade Analítica é um importante suporte de informação para um adequado e eficiente Controlo Interno e deve ser objeto de elevada atenção e análise pela Auditoria. O estudo realizado teve como objetivos a Contabilidade Analítica, o Controlo Interno e a sua relação com a Auditoria, como contributo para formação de uma opinião credível e sustentada sobre a influência que pode assumir a informação fornecida pela Contabilidade Analítica e o controlo que isto proporciona à gestão. No estudo empírico seguimos a metodologia de abordagem de estudo de caso de Yin (1994) e chegamos à ideia geral de que a Contabilidade de Custos é fundamental para o processo de tomada de decisão.

Palavras chave: Contabilidade Analítica; Controlo Interno; Tomada de decisões.

Abstract:

Currently Analytical Accounting is referred as a management tool to support decision making process. This type of accounting requires a number of different costing methods and objectives to be achieved according to the economic sector and the information needs intended to be fulfilled.

This paper discusses whether Analytical Accounting is an important support information for an adequate and efficient internal control and should be subject to a deep attention and scrutiny by Auditing. This study was focused on Analytical Accounting, Internal Control and its relationship with Auditing, as a contribution to the formation of a credible and sustained opinion on the influence that the information provided by Analytical Accounting can display and the control that it provides to management. In the empirical study we followed the methodology of Yin case study approach (1994) and we came to the general idea that the Cost Accounting is crucial for the decision making process.

Key words: Analytical Accounting, Internal Control, Decision making.

Agradecimentos:

A realização desta dissertação só foi possível com a ajuda e contribuição de algumas pessoas e entidades, às quais pretendo deixar o meu agradecimento.

Um agradecimento muito especial aos meus pais porque a eles devo tudo aquilo que sou. Ao provérbio popular “o saber não ocupa lugar”, acrescido do ideal de “quando se nasce em família humilde, só com muito esforço, mérito e conhecimento é que conseguirás alcançar os teus objetivos” foram palavras de incentivo que sempre recebi dos meus pais e de uma tia muito próxima durante todo o meu percurso académico, e a eles agradeço o apoio incondicional e a força que sempre me transmitiram e também tudo o que disponibilizaram e me proporcionou chegar até aqui. A Vocês, que me deram a vida e me ensinaram a vivê-la com dignidade. A Vocês, que se deram por inteiro e renunciaram aos seus sonhos para que muitas vezes pudesse realizar os meus. A Vocês devo tudo o que sou e o que no futuro serei. Divido então, os méritos desta conquista; ELA É TÃO MINHA, QUANTO VOSSA.

Com o mesmo carinho estendo os meus sinceros agradecimentos:

- À minha orientadora, Doutora Alcina Dias, pelos conselhos, motivação, correções e principalmente pela sua enorme disponibilidade, entrega, compreensão e competência;
- Ao ISCAP pela realização do Mestrado em Auditoria e a todos os professores pela partilha de conhecimento.

Agradeço ainda a todos que colaboraram para a concretização da minha investigação e a todos que apoiaram a sua realização.

Lista de Abreviaturas

AAA	American Accounting Association
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AI	Auditoria Interna
AICPA	American Institute of Certified Publics Accountants
CEISCAP	Centro de Educação Corporativa do Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
IFAC	International Federation of Accountants
IIA	The Institute of Internal Auditors
IPCA	Instituto Politécnico do Cávado e do Ave
IPPF	International Professional Practices Framework
ISA	International Standards on Auditing
NAA	National Association of Accountants
NIR	Norma Internacional de Revisão
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
PAIB	Professional Accountants in Business
PwC	PricewaterhouseCoopers
ROC	Revisor Oficial de Contas
SAS	Statement on Auditing Standards
SATAPOCAL	Subgrupo de Apoio Técnico na Aplicação do Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais
SEC	Securities Exchange Commission
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
TOC	Técnico Oficial de Contas

Índice geral

	<u>Paginas</u>
Introdução	1
Capítulo I – Revisão da Literatura	3
1.1 Contabilidade de Gestão/Analítica	4
1.1.1 Características da Contabilidade de Gestão/Analítica	7
1.1.2 Objetivos da Contabilidade de Gestão/Analítica	9
1.1.3 Contributo da Contabilidade para o Controlo Interno	13
1.2 Controlo Interno	14
1.2.1 Objetivos do Controlo Interno	17
1.2.2 Princípios e Requisitos do Controlo Interno	19
1.2.3 Limitações do Controlo Interno	20
1.2.4 Condicionantes do Controlo Interno	22
1.2.4.1 Condicionantes Externas	22
1.2.4.2 Condicionantes Internas	23
1.2.4.3 Risco de Negócio	24
1.3 Síntese da Revisão da Literatura	25
Capítulo II – Metodologia	28
2.1 Enquadramento Teórico	31
2.1.1 Casos Únicos vs. Casos Múltiplos	31
2.1.2 Abordagens Quantitativas e Qualitativas	32
2.2 Articulação entre a Contabilidade de Gestão/Analítica e o Controlo Interno	34
2.3 Hipóteses de Análise	36
2.4 Modelo de Análise	36
2.5 Metodologia Aplicada ao Estudo	37
2.5.1 Metodologia Qualitativa	38
2.5.2 Metodologia Quantitativa	38
Capítulo III – Estudo Empírico	39
3.1 Estudo de Caso - Pré-Teste	40
3.1.1 Pré-Teste (Pergunta de Investigação)	40
a) Recolha de Respostas	40
b) Apresentação de Resultados	40
3.2 Estudo de Caso - Questionário	43
3.2.1 Caracterização da Amostra	43
3.2.2 Recolha de Respostas	44
3.2.3 Apresentação de Resultados	44

Capítulo IV – Conclusão	83
4.1 Discussão de Resultados	84
4.2 Conclusões	87
Referências Bibliográficas	89
Apêndices	94
Apêndice 1 - Questionário	95
Apêndice 2 - Descrição de Inquiridos	100
Apêndice 3 - Tabelas de Respostas Questão 2.1.	101
Apêndice 4 - Tabelas de Respostas Questão 4.1. Amostra que não pratica Contabilidade Analítica	103
Apêndice 5 - Tabelas de Respostas Questão 5.1. Amostra que não pratica Contabilidade Analítica	105
Apêndice 6 - Tabelas de Respostas Questão 3.	107
Apêndice 7 - Tabelas de Respostas Questão 4.1.	109
Apêndice 8 - Tabelas de Respostas Questão 5.1.	111

Índice de Tabelas

	<u>Paginas</u>
Tabela 1 - Perguntas de Investigação	26
Tabela 2 - Resumo dos Resultados Recolhidos (Questionário)	44
Tabela 3 - Respostas à Questão 1.	44
Tabela 4 - Respostas à Questão 2.	45
Tabela 5 - Respostas à Questão 2.2.	48
Tabela 6 - Respostas à Questão 4. Amostra que não pratica Contabilidade Analítica	49
Tabela 7 - Respostas à Questão 4.2. Amostra que não pratica Contabilidade Analítica	52
Tabela 8 - Respostas à Questão 5. Amostra que não pratica Contabilidade Analítica	53
Tabela 9 - Respostas à Questão 6. Amostra que não pratica Contabilidade Analítica	56
Tabela 10 - Respostas à Questão 6.1. Amostra que não pratica Contabilidade Analítica	57
Tabela 11 - Respostas à Questão 4.	61
Tabela 12 - Respostas à Questão 4.2.	65
Tabela 13 - Respostas à Questão 5.	66
Tabela 14 - Respostas à Questão 6.	69
Tabela 15 - Respostas à Questão 6.1.	70
Tabela 16 - Respostas à Questão 7.	71
Tabela 17 - Respostas à Questão 8.	72
Tabela 18 - Respostas à Questão 8.1	73
Tabela 19 - Respostas à Questão 8.2.	74
Tabela 20 - Respostas à Questão 9.	74
Tabela 21 - Respostas à Questão 9.1.	75
Tabela 22 - Respostas à Questão 9.2.	76
Tabela 23 - Respostas à Questão 10.	77
Tabela 24 - Respostas à Questão 11.	77
Tabela 25 - Respostas à Questão 12.	78
Tabela 26 - Respostas à Questão 13.	80

Tabela 27 - Respostas à Questão 14.	81
Tabela 28 - Respostas à Questão 15.	81

Índice de Gráficos

	<u>Paginas</u>
Gráfico 1 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 1.	45
Gráfico 2 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 2.	45
Gráfico 3 - Apresentação gráfica de resumo das respostas à Questão 2.1.	47
Gráfico 4 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 2.2.	48
Gráfico 5 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 4. Amostra que não pratica Contabilidade Analítica	49
Gráfico 6 - Apresentação gráfica de resumo das respostas à Questão 4.1. Amostra que não pratica Contabilidade Analítica	51
Gráfico 7 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 4.2. Amostra que não pratica Contabilidade Analítica	53
Gráfico 8 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 5. Amostra que não pratica Contabilidade Analítica	54
Gráfico 9 - Apresentação gráfica de resumo das respostas à Questão 5.1. Amostra que não pratica Contabilidade Analítica	55
Gráfico 10 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 6. Amostra que não pratica Contabilidade Analítica	57
Gráfico 11 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 6.1. Amostra que não pratica Contabilidade Analítica	58
Gráfico 12 - Apresentação gráfica de resumo das respostas à Questão 3.	60
Gráfico 13 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 4.	62
Gráfico 14 - Apresentação gráfica de resumo das respostas à Questão 4.1.	63
Gráfico 15 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 4.2.	65
Gráfico 16 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 5.	66
Gráfico 17 - Apresentação gráfica de resumo das respostas à Questão 5.1.	67
Gráfico 18 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 6.	70
Gráfico 19 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 6.1.	71
Gráfico 20 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 7.	72
Gráfico 21 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 8.	73
Gráfico 22 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 8.1.	73
Gráfico 23 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 8.2.	74
Gráfico 24 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 9	75

Gráfico 25 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 9.1.	75
Gráfico 26 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 9.2.	76
Gráfico 27 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 10.	77
Gráfico 28 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 11.	78
Gráfico 29 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 12.	79
Gráfico 30 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 13.	80
Gráfico 31 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 14.	81
Gráfico 32 - Apresentação gráfica das respostas à Questão 15.	82

Índice de Figuras

	<u>Paginas</u>
Figura 1 - Correlação entre a Contabilidade Gestão/Analítica e o Controlo Interno	35
Figura 2 - Síntese do Modelo de Análise	37

No decorrer da minha licenciatura em Contabilidade e Administração sempre foi evidente a minha preferência e o intrínseco gosto por matérias de Contabilidade Analítica. Aprofundados agora os conhecimentos de Controlo Interno, ao frequentar o Mestrado em Auditoria, surgiu a minha motivação pessoal em tentar sensibilizar a importância da Contabilidade Analítica para que os mecanismos de Controlo Interno ou consequências que a falta deles possam provocar, para a credibilidade da informação financeira.

No contexto do mundo empresarial, sobretudo com a atual “crise”, a escassez de recursos, a par de uma concorrência universal, impõe, que a informação contabilística responda oportunamente às necessidades da gestão de forma eficiente, e por outro lado, que a implementação de modelos de controlo de gestão permitam analisar e avaliar a eficácia, a eficiência e a economia das decisões, para que com suporte em indicadores disponibilizados e valorizados internamente apoie a análise e interpretação da informação financeira. Um deficiente Controlo Interno nas organizações impede o funcionamento eficiente dos planos, dos objetivos e das decisões tomadas a todos os níveis, nomeadamente, administrativo, económico e financeiro.

A economia nacional é composta essencialmente por pequenas e médias empresas. Atualmente, as empresas devem dar especial atenção ao Controlo Interno, sendo este um dos mecanismos que pode auxiliar o órgão da gestão a orientar as atividades e conseguir a subsistência em tal conjuntura de ameaça e competitividade.

Considerando todos estes factos, os objetivos deste estudo científico, passam por, a partir da literatura, evidenciar a relação que eventualmente exista entre a Contabilidade Analítica e o Controlo Interno.

Assim, como objetivos específicos da presente investigação, a questão à qual se procura responder encontra-se associada à importância da Contabilidade Analítica na determinação e consecução de objetivos, e ainda, contribuir para analisar e comprovar a relevância da Contabilidade Analítica para um adequado e eficiente Controlo Interno.

Para concretizar estes objetivos, o trabalho encontra-se organizado da seguinte forma: no Capítulo I procede-se à Revisão da Literatura, onde será considerado primeiro a Contabilidade Analítica/Gestão e o depois o Controlo Interno; no Capítulo II começamos por desenvolver um enquadramento teórico das metodologias, em segundo um esquema de articulação entre a Contabilidade Analítica e o Controlo Interno, de seguida, elaboramos as hipóteses e o modelo de análise, e por último, definimos e descrevemos a metodologia aplicada no nosso estudo; no Capítulo III começamos por apresentar um pré-teste qualitativo descritivo onde se exhibe um restrito grupo de resultados e depois terminamos com o nosso estudo de caso onde foi elaborado um questionário; por fim, no Capítulo IV, surgem as conclusões e sugestões para novas investigações.

Capítulo I – Revisão da Literatura

1.1 A Contabilidade de Gestão/Analítica

A Contabilidade de Gestão é também designada por Contabilidade de Custos, Contabilidade Estratégica e Contabilidade Analítica, no entanto, há alguns autores e associações (Horngren, Drury, NAA, AECA), que são da opinião de que estas denominações não se referem à mesma categoria de contabilidade mas sim a contabilidades com características diferentes.

A Contabilidade Analítica reflete, primordialmente, a valorização dos fenómenos internos empresariais, preocupando-se com o registo de encargos e proveitos por função, por atividades e pelos vários produtos.

Em Portugal, durante vários anos, a Contabilidade Analítica denominava-se por “Contabilidade de Custos”, visto que o registo dos custos por função, atividade e produtos, e a sua análise de controlo e previsão foi, e atualmente continua a ser, o centro das atenções da Contabilidade Analítica na maior parte das empresas que a desenvolveram.

A evolução da Contabilidade de Custos/Analítica para a Contabilidade de Gestão aconteceu para fazer frente a um aumento da procura de informação. Pode-se dizer que a Contabilidade Analítica tinha como único objetivo o controlo dos custos, enquanto a Contabilidade de Gestão alarga esse facto para um âmbito mais amplo, pois aborda o planeamento e a orçamentação. A Contabilidade Analítica constitui assim um subconjunto fundamental da Contabilidade de Gestão. Os modelos de Contabilidade de Gestão têm que ser ágeis e flexíveis, de forma a responder às necessidades da direção e permitir a tomada de decisões com rapidez e eficácia.

Utiliza-se a denominação de Contabilidade de Gestão, principalmente nos meios académicos. O conceito de Contabilidade de Gestão, temporalmente, evoluiu com base em quatro fases: antes de 1950 consistia essencialmente na determinação dos custos e do seu controlo; depois de 1965 centrava-se no fornecimento de informação para o planeamento e controlo da gestão; a partir de 1985 baseava-se na utilização eficiente dos recursos nos processos empresariais; e por fim, em 1995, a perspetiva focou-se para a criação de valor com a utilização eficaz dos recursos (Franco, 2005).

Os responsáveis pela gestão de uma empresa têm de conhecer os custos e os proveitos/resultados, relacionados com os seus objetivos. Esta necessidade não se aplica somente às empresas, mas também a outras organizações. A Contabilidade Analítica estabelece um sistema de informação, tendo em vista a medida e análise dos custos, proveitos e resultados, relacionados com os objetivos que as organizações pretendem seguir.

Atualmente, ainda se verificam algumas desarmonias quanto ao conceito da Contabilidade de Gestão, uma vez que há autores que distinguem Contabilidade de Gestão de Contabilidade de Custos/Contabilidade Analítica e outros que são da opinião que estes termos designam a mesma categoria de contabilidade.

Apesar de encontrarmos algumas diferenças na definição de Contabilidade de Gestão, consoante os autores, existe um dado relevante e compartilhado em todas as definições que é o de que esta contabilidade ou contabilidades têm como objetivo primordial fornecer informação aos gestores das organizações para uma fundamentada tomada de decisões.

Seguem algumas definições, no qual os seus autores optam pelo conceito de Contabilidade de Gestão, não fazendo distinção entre esta e Contabilidade de Custos/Analítica.

O *“Report of the 1958 Committee on Management Accounting”* (1959) da *American Accounting Association* (AAA) define Contabilidade de Gestão como *“a aplicação de conceitos e técnicas adequados no processamento de dados históricos e previsionais de uma organização, com o fim de ajudar os gestores a estabelecer planos com objetivos económicos razoáveis e a tomar decisões racionais com vista ao seu alcance, incluindo os métodos necessários para o planeamento, a escolha entre alternativas possíveis e o controlo”*.

A Contabilidade de Gestão, caracteriza-se como componente do processo de gestão centrada na utilização eficiente e eficaz dos recursos, acrescentando valor à organização, confirmando de modo continuado se os mesmos estão a ser utilizados de forma correta (Franco, 2005). Abarca todos os aspetos relativos à Contabilidade de Custos ou Interna e todos os gastos e rendimentos que digam respeito às restantes áreas da empresa (Caiado, 2011).

Por seu lado, para Rocha & Rúbio (1999) *“A contabilidade de gestão é uma aplicação da contabilidade que fundamenta o processo de identificação, elaboração e comunicação da informação requerida pela gerência, para que esta possa tomar decisões pensadas e emitir juízos informados sobre a atividade económica da entidade que dirige”*.

Charles Brunet (1987, citado por Costa, IPCA 2008/2009) define Contabilidade Analítica como *“a parte da contabilidade que consiste em determinar por ramos de atividade, produtos, serviços, clientes ou por outros elementos normais ou extraordinários: por um lado, o montante das vendas; por outro, os conjuntos de custos correspondentes; e depois os proveitos e custos de cada uma daquelas categorias, com o fim de obter o lucro ou prejuízo de cada uma delas.”*

Como já foi referido, há outros autores e associações que distinguem Contabilidade de Gestão de Contabilidade de Custos/Analítica. Apresentam-se de seguida algumas dessas definições. A definição de Contabilidade de Gestão apresentada pelo *Statement of Management Accounting* nº 1A - *“Definition of Management Accounting”* (1981) da *National Association of Accountants* (NAA), que a define como *“o processo de identificação, medida, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação da informação financeira utilizada pela gestão para*

planejar, avaliar e controlar numa organização e assegurar a utilização apropriada e a responsabilidade dos seus recursos”.

Por outro lado, no *Statement of Management Accounting* nº 2 (1983), da mesma entidade, definiu a Contabilidade de Custos como *“a técnica ou método para determinar o custo de um projeto, processo ou produto utilizado pela maioria das organizações num país, ou especificamente recomendada por uma entidade competente em contabilidade”*, distinguindo portanto a Contabilidade de Gestão da Contabilidade de Custos.

Com a mesma percepção anterior AECA (1990), diferencia as Contabilidades de Custos e de Gestão e define esta última como o ramo da contabilidade que tem por objeto *“a elaboração, análise e interpretação da informação contabilística para a adoção de decisões táticas (otimização dos meios disponíveis), operativas e de controlo de gestão num horizonte temporal de curto prazo”*. Ainda para esta entidade a Contabilidade de Custos constitui um componente da Contabilidade de Gestão, e *“fornece informação analítica sobre custos, em especial dos relativos à valorização dos inventários e imobilizados fabricados pela entidade, e ao custo dos produtos vendidos, com vista à elaboração das demonstrações financeiras”*.

Horngrén (2000) entende que a Contabilidade de Gestão *“mede e comunica informação financeira e não financeira para ajudar os gestores no processo de tomada de decisões para atingirem os fins da organização”*, focando a informação interna. A Contabilidade de Custos, por outro lado, *“fornece informação para as contabilidades de gestão e financeira, e mede e comunica informação financeira e não financeira relacionada com a aquisição e consumo de recursos pela organização”*.

Poderiam ser citadas muitas outras definições de Contabilidade de Gestão, mas como já foi referido, apesar de apresentarem algumas divergências todas elas são unânimes ao mencionar que este ramo da contabilidade deve fornecer informação a utilizar pelos gestores no processo de tomada de decisões, sendo a Contabilidade de Custos/Analítica considerada por alguns autores como um subconjunto fundamental da Contabilidade de Gestão, por apenas ter como objetivo o cálculo dos custos, enquanto a Contabilidade de Gestão apresenta um contexto mais amplo, dentro das entidades.

A necessidade de uma Contabilidade Analítica faz-se sentir nas empresas e em diversas organizações. Contudo, foi nas empresas industriais que a Contabilidade Analítica mais se desenvolveu, devido a carências particulares, tais como o apuramento do custo dos produtos que fabricam, por exemplo. Mas, é igualmente necessária para a gestão de empresas comerciais ou de prestação de serviços (Pereira & Franco, 1987).

1.1.1 Características da Contabilidade de Gestão/Analítica

O sistema de Contabilidade de Gestão é, segundo Caiado (2002), *“um sistema de medida de diferentes grandezas da empresa, facilitando a tomada de decisões e o controlo de gestão”*. Ainda de acordo com Caiado (2011), a Contabilidade de Gestão manifesta as seguintes características: *está organizada em função das necessidades específicas de cada empresa e não está sujeita a constrangimentos de forma. A grande diversidade de soluções possíveis para organizar esta Contabilidade opõe-se à rigidez e uniformidade da Contabilidade Geral; A Contabilidade de Gestão é destinada a servir todos os responsáveis da empresa qualquer que seja a sua posição hierárquica... pode acontecer que as respetivas informações possam ser comunicadas a terceiros, como é o caso, por exemplo, de certos contractos de exportação em que o cliente discute previamente os preços propostos de cada encomenda; utiliza as informações da Contabilidade Geral e dos documentos que lhe servem de base, por reclassificações ou por estudos técnico-contabilísticos, estatísticos, ...; a Contabilidade de Gestão deve estar atualizada e fornecer as informações em tempo oportuno. É indispensável que a informação seja orientada para o futuro e para a ação, designadamente no apoio ao planeamento operacional; deve ser organizada para pôr em relevo as responsabilidades. O controlo de gestão das diversas áreas de responsabilidade é feito pelo controlo periódico das realizações e das previsões a fim de determinar os desvios anormais a exigirem medidas de correção atempadas.*

Se o sistema de Contabilidade de Gestão considera as características atrás enumeradas para assim conseguir cumprir as funções a que se destina, as informações que fornece devem também preencher alguns requisitos para que seja útil aos seus utilizadores, devendo assim, possuir três características essenciais (Carvalho, Martinez e Pradas 1999):

- Relevância - considera-se que a informação é relevante quando serve os interesses dos seus destinatários, mediante a confirmação dos seus juízos ou a alteração da sua opinião, ou seja, quando consegue influenciar as decisões dos seus utentes.
- Fiabilidade - para que a informação seja fiável tem que estar isenta de erros materiais e de juízos prévios.
- Comparabilidade - a informação apresentada pelas entidades deve estar elaborada de acordo com princípios e normas geralmente aceites para que seja possível a sua comparação entre instituições com características similares.

Ainda para os mesmos autores são fundamentais três conceitos, para avaliar e analisar a gestão desenvolvida: eficiência, eficácia e economia.

Para Santos (1998), o sistema de Contabilidade Analítica *“tem por missão contabilizar todos os custos com a atividade de produção ou fabricação, bem como os custos administrativos e financeiros e os custos de distribuição ou comerciais, dando apoio à gestão pela análise da evolução produtiva visto obter-se o cálculo dos custos nas suas diversas fases quer unitários quer totais até à venda dos produtos, com o respetivo apuramento de resultados.”* Considerando

ainda que ao efetuar-se a análise dos custos consegue modificar-se o sistema de forma otimizar os resultados monetários, de quantidade e mesmo na qualidade dos produtos fabricados.

No entendimento de Luís (2002), a Contabilidade Analítica é um *“sistema contabilístico que corresponde a um conjunto de tarefas e registos através do qual se processam as operações como meio de manter a informação financeira e envolver a identificação, a agregação, a análise, o cálculo, a classificação, o lançamento nas contas, o resumo e o relato das várias operações e acontecimentos.”* Na opinião de Caiado (2002), *“a literatura contabilística tem adotado a designação Contabilidade Analítica para caracterizar a Contabilidade Interna vocacionada para apoio à tomada de decisões e o controlo de gestão”*.

Costa, Teresa Carmo (2008/2009), evidenciam como principais características o facto da Contabilidade Analítica ser objetiva; se opor à rigidez e uniformidade da Contabilidade Geral ou Financeira; permitir o estabelecimento de padrões e previsões; examinar todas as situações que tenham originado desvios em relação ao que estava previsto.

O Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, através do *“Manual do Curso de Contabilidade Analítica-Gestão”*, CEISCAP (2012), destaca as seguintes características da Contabilidade Analítica:

- *“Está voltada para o interior da empresa, procurando tratar a informação interna, respeitante a área fabril, comercial, administrativa, financeira, etc.;*
- *É facultativa;*
- *Contabiliza os gastos segundo o seu destino ou função, ou seja, de acordo com a área interna onde são originados: custos fabris ou de produção, custos comerciais ou de distribuição, custos administrativos, custos financeiros, outros gastos;*
- *Elabora uma Demonstração dos Resultados por Funções, considerando os gastos por funções;*
- *Apura resultados por produtos, famílias de produtos, mercados, segmentos, atividades, etc.;*
- *Apura resultados em períodos curtos, geralmente mensais;*
- *Utiliza geralmente os mesmos gastos efetivos mas pode utilizar, e cada vez utiliza mais, custos teóricos ou pré-determinados, como custos básicos, custos padrões, custos orçamentados etc.;*
- *Atenta os seus objetivos de custeio da produção, não pode deixar de utilizar sempre o sistema de inventário permanente;*
- *A Contabilidade Analítica não tem que utilizar a digrafia; quando o faz, utiliza um plano de contas na classe 9”*.

Desta forma, e a entendendo a estas características, diferenciam assim, claramente, a Contabilidade Analítica da Contabilidade Geral.

Pode afirmar-se que as informações dadas pela Contabilidade Geral são insuficientes para a gestão das empresas, visto que têm uma fraca operacionalidade no controlo, gestão corrente e

planeamento das atividades, que estão relacionadas com os custos e proveitos da empresa. Os gestores têm necessidade de informações mais detalhadas, dadas por períodos de tempo mais curtos, para que permitam medir e controlar a eficiência e eficácia dos diversos segmentos organizacionais da empresa e os resultados das atividades que tem a seu cargo (Pereira & Franco, 1987).

1.1.2 Objetivos da Contabilidade de Gestão/Analítica

É cordialmente aceitável que a Contabilidade de Gestão tem como principal objetivo fornecer informações para o processo de tomada de decisões económicas com a finalidade de promover a eficiência global da organização, os sistemas de medida que se utilizem e os modelos de decisão que se apliquem em critérios económicos.

Segundo a IFAC, “*Recomendações Internacionais de Contabilidade de Gestão n.º 1*”, inseridas no “*Manual do ROC*” (1999, referido por Bernardes 2001) a Contabilidade de Gestão tem como objetivo auxiliar na tomada de decisões estratégicas nomeadamente no que diz respeito aos métodos de produção, produtos, serviços, comercialização e demais aspetos a longo prazo. Deve ainda ajudar no planeamento e tomada de decisões no que refere à substituição de equipamento, gerir *cash-flows*, compra de materiais, estabelecer preços, entre outros. É uma ferramenta útil de controlo e gestão operacional no que respeita à identificação de operações ineficientes e serve como base de distribuição de incentivos aos gestores. Este sistema auxilia a preparação de demonstrações de resultados no que se refere à correção da avaliação das existências e dos ativos, em conformidade com as exigências do relato financeiro.

De acordo com (Pereira & Franco, 1987) “*a Contabilidade Analítica tem como objetivo fornecer elementos para o controlo da gestão, tomada de decisões e, no caso das empresas industriais, para avaliação das existências finais, com vista ao apuramento dos resultados no fim dos períodos contabilísticos*”. Ainda na perspetiva dos mesmos autores, os objetivos da Contabilidade Analítica são: “*Informação sobre custos*”: os custos devem ser determinados segundo três óticas diferentes: estrutura organizativa da empresa; atividades que desenvolve e natureza de custos. Uma organização é constituída por segmentos organizacionais, estando coligado a cada um deles, funções a desempenhar e objetivos a atingir. Cada segmento tem um responsável, capaz de motivar e coordenar o grupo, com vista a atingir os objetivos definidos. Acima do responsável está uma entidade superior que avalia se os objetivos foram ou não cumpridos. O funcionamento de cada segmento organizacional envolve custos, que devem ser determinados e comparados com os benefícios oferecidos à organização. Deste modo, compete à Contabilidade Analítica determinar, analisar e reportar aos interessados os custos ocasionados pelo funcionamento dos órgãos que constituem a organização. Dentro dos agrupamentos (segmentos organizacionais e atividades) devem conhecer-se as principais naturezas de custos

que concorrem para o montante global de custos do segmento organizacional ou da atividade (Pereira & Franco, 1987).

Rocha & Rubio (1999), apresentam como principais objetivos da Contabilidade Analítica: “*proporcionar informação necessária para a planificação e controlo da atividade da empresa*”; ou seja, os sistemas de custo padrão, na medida em que as normas de comportamento dos custos refletem os dados prospetivos usados na planificação, permitem designar um controlo sistemático do desempenho da atividade planificada, através da análise dos desvios entre previsões e realizações, registados pelo sistema de custos. Outro dos objetivos é “*proporcionar informação complementar para a elaboração de documentos da contabilidade financeira*”. Assim sendo, os sistemas de custos permitem efetuar o seguimento da formação do custo dos inventários que regista a contabilidade financeira, ajudando no processo de análise da formação do resultado. Por fim, a Contabilidade Analítica tem também como objetivo “*proporcionar informação requerida para orientar o processo de tomada de decisões*”, uma vez que os sistemas de custo permitem efetuar as análises necessárias para expor o efeito conjunto que sobre os resultados da empresa têm as diferentes decisões adotadas pela gerência, ao nível de custos e de proveitos diferenciais ou incrementais.

Como já observado anteriormente, o objetivo principal da Contabilidade Analítica é o de proporcionar informações úteis para o processo de tomada de decisões, de acordo com AECA (2001), podemos transpor esses objetivos gerais e identificar os seguintes: clarificar a aplicação dos recursos desde uma perspetiva de eficiência, eficácia e economia, possibilitando um controlo de gestão sobre aspetos concretos da entidade; determinar o valor das taxas e dos preços; facilitar a elaboração e avaliação dos orçamentos; fundamentar a valorização dos bens produzidos por atividades; apoiar a tomada de decisões sobre a produção de bens e a prestação de serviços, com conhecimento detalhado dos custos e proveitos; facilitar a elaboração da prestação de contas da própria entidade; permitir realizar uma atribuição racional dos recursos mediante uma adequada justificação das necessidades; permitir a comparação com outras entidades que prestem serviços similares; facilitar a informação aos órgãos nacionais e supranacionais para fundamentar a obtenção de subsídios e ajudas. Todos estes objetivos anteriormente mencionados podem ser simultâneos ou alternativos, dependendo de que modelo contabilístico se implemente com a finalidade de ser uma forma de comparação de dados entre diversas entidades relativos ao processo de formação de custos, ou ser um instrumento de apoio a uma melhor gestão interna.

Para Carvalho, Costa e Macedo (2008), apesar de claras semelhanças com os já identificados por AECA (2001), os grandes objetivos da Contabilidade Analítica para as finalidades da gestão são os seguintes:

- “*Justificar o valor das taxas e preços;*
- *Facilitar a elaboração do orçamento;*
- *Medir a eficiência, eficácia, economia, sub-atividades e sobre-atividades;*

- *Apoiar as decisões sobre se a entidade deve continuar a ser responsável diretamente por determinado serviço ou atividade, ou entregá-lo(a) a entidades externas;*
- *Facilitar informações a entidades financeiras de produtos, serviços ou atividades;*
- *Comparar custos de produção ou serviços similares entre diferentes entidades;*
- *Comparar custos de produtos ou serviços similares entre diferentes exercícios económicos;*
- *Comparar custos reais com custos previsionais”.*

Segundo Nicolau, Correia e Portela (2004), na Contabilidade Analítica, o grande objetivo é fornecer atempadamente informação que auxilie na tomada de decisões, nomeadamente no que se refere à valorização dos custos de bens e serviços, no conhecimento e controlo das condições internas de exploração, na elaboração dos documentos previsionais, obter e rentabilizar as alternativas viáveis economicamente e fornecer dados que ajudem a escolher as melhores soluções. Ainda para estes autores, na Contabilidade Analítica são 11 “os objetivos a atingir:

- *Apurar os custos dos bens produzidos e serviços prestados;*
- *Fundamentar a valorização dos bens produzidos, quer respeitem a imobilizações quer respeitem a existências;*
- *Acompanhar/controlar os custos de obras e projetos;*
- *Elaborar estudos, análises ou informações de carácter económico-financeiro;*
- *Fornecer informação aos órgãos responsáveis para a fundamentação das decisões;*
- *Fornecimento de informações a entidades financiadoras;*
- *Estabelecer tableaux de bord com indicadores/rácios que adequadamente possibilitem acompanhar/controlar os custos dos projetos e atividades;*
- *Fornecer informação para a elaboração do relatório de gestão e de outros documentos de prestação de contas;*
- *Analisar desvios entre custos reais e custos previsionais;*
- *Comparar custos de bens e serviços similares entre diferentes organizações, entre diferentes exercícios económicos e, em última análise, entre a execução por administração direta e a execução por empreitadas;*
- *Constituir as bases para a implementação de um sistema de controlo de gestão”.*

Leone (2000) defende que a Contabilidade Analítica se destina à produção de informação para diversos níveis de gestão de uma entidade e serve para auxiliar as funções de determinação de desempenho, de planeamento e controlo nas operações desenvolvidas e nas tomadas de decisões. Segundo o mesmo autor, a Contabilidade Analítica tem a finalidade de recolher, classificar e registar dados operacionais que, na sua maioria, são internos mas também podem ser externos. A Contabilidade Analítica acumula, organiza, analisa e interpreta dados operacionais, físicos e indicadores combinados para a produção de informações de custos sólidas. Este sistema ainda trabalha dados que podem ser históricos, estimados, padrão ou reais, constituindo estas possibilidades a grande vantagem da Contabilidade Analítica pois permite

atender às várias necessidades da gestão. Ainda segundo Leone, (2000) os estudiosos classificam as necessidades de gestão em três grandes grupos:

- Informações que servem para a determinação da rentabilidade e do desempenho das atividades da entidade;
- Informações que auxiliam a gerência a planejar, controlar e administrar o desenvolvimento das operações;
- Informações para a tomada de decisões.

Costa, Teresa Carmo, IPCA (2008/2009), citando o *Plano de Contas Francês*, indica que os objetivos essenciais da Contabilidade Analítica são os seguintes:

- *“Conhecer os custos das diferentes funções desenvolvidas pela empresa;*
- *Determinar as bases de valorimetria de alguns elementos do Balanço da empresa;*
- *Explicar os resultados, comparando os custos dos produtos (bens e serviços) com os correspondentes preços de venda;*
- *Estabelecer previsões de despesas e de receitas correntes;*
- *Constatar a sua realização e explicar os desvios resultantes”.*

Refere ainda mais 5 objetivos importantes: *“Fornecer informações atempadas e oportunas para facilitar a tomada de decisões aos gestores, com base em critérios de racionalidade económica; reclassificação dos custos por funções; medida e análise de custos e proveitos; apoio a outros instrumentos técnicos e de gestão; avaliar a performance económico-financeira”.* Estes objetivos da Contabilidade Analítica não podem nunca estar dissociados da sua missão e do seu papel, como instrumento que pode e deve contribuir para a criação de valor das empresas. Neste sentido, na modelação do sistema contabilístico, deve ter-se presente a orientação estratégica e a utilidade para a gestão.

De acordo com o lecionado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, podemos constatar, através do *“Manual do Curso de Contabilidade Analítica-Gestão”*, CEISCAP (2012), que Contabilidade Analítica consiste na aplicação da técnica contabilística aos fenómenos internos da empresa, e *“com o objetivo de fornecer informações de natureza económica para planeamento e controlo da gestão, tomada de decisões e, nas empresas produtoras, para avaliação do custo de produção, das existências finais e existências vendidas com vista ao apuramento dos resultados no fim dos períodos contabilísticos”.* No que respeita ao controlo de gestão, a Contabilidade Analítica tem o objetivo de nos *“mostrar à posteriori, através dos gastos incorridos e rendimentos obtidos, como é que a atividade se desenrolou”.* O controlo de gestão é tanto mais eficiente quanto tenhamos um termo de comparação para os gastos e rendimentos apurados. Essa comparação poder-se-á fazer no tempo (comparar com os gastos e rendimentos de períodos anteriores) e no espaço (com gastos e rendimentos de empresas similares), ou com valores pré-estabelecidos.

De uma forma global para Almeida (2005), a Contabilidade deve fornecer *“informação variada de acordo com os fins específicos pretendidos pelos utilizadores, que pretendem cada vez mais*

e *melhor informação*". Qualquer que seja a terminologia adotada, o sistema contabilístico deve proporcionar tantos resultados quanto sejam necessários para auxiliar uma boa gestão e grande informação para a tomada de decisões. Ainda segundo a mesma linha de pensamento, Mautz (1987), salienta a importância das empresas para além de terem uma contabilidade que reflita valores reais possuírem também bons sistemas de Controlo Interno, e que os mesmos sejam fiáveis, abrangentes e de aplicação extensível a todas as áreas. Considerando mesmo imprescindível que existam práticas de Controlo Interno. Para que as demonstrações financeiras mereçam credibilidade, e crucial que as práticas aplicadas funcionem efetivamente. Só assim conquistam a confiança de quem as analisa e proporcionam informação para a tomada de decisões.

1.1.3 Contributo da Contabilidade para o Controlo Interno

A Contabilidade, como identificado na Estrutura Conceptual do SNC, trata a informação que é recolhida e depois devidamente registada, de acordo com as orientações e regulamentos estabelecidos pelas entidades competentes, constrói um conjunto de demonstrações financeiras que servirão diversos utentes, tais como investidores, trabalhadores, clientes e fornecedores, assim como outras entidades que interajam com a empresa e que necessitem de analisar o seu desempenho ou posição patrimonial em determinado momento. No entanto, e em primeiro lugar, a informação gerada servirá os próprios órgãos de decisão das empresas para que possam verificar os resultados daquilo que aconteceu no passado, a análise detalhada de rúbricas específicas e os seus desvios, a evolução e comparação com outros casos, e sustentar a base de trabalho para decisões futuras que possam implicar a correção de erros ou a implementação de novas medidas.

Figueiredo (2012) realça a importância das boas práticas contabilísticas na apresentação das demonstrações financeiras, refletindo assim, como referido no SNC, uma imagem verdadeira e apropriada do desempenho e da posição financeira de uma entidade. Figueiredo (2012) aborda também a questão do Controlo Interno dividindo-o em Controlo Interno contabilístico e administrativo, sendo que nas pequenas entidades estão relacionados pela sua grande interdependência. Assim conclui também que a Contabilidade contribuiu para a gestão eficaz dos recursos, sejam eles financeiros, humanos ou materiais, revelando ainda que para além de exercer atividades de Controlo Interno a Contabilidade deve contribuir com orientações no sentido da obtenção de resultados.

1.2 Controlo Interno

É importante salientar, antes de desenvolvermos uma elucidação de Controlo Interno, que apesar da evolução verificada quanto à perceção da sua importância para uma organização, não existe uma linha única de pensamento para a sua definição.

O *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) foi o primeiro organismo a definir Controlo Interno em 1934, SAS (*Statement on Auditing Standards*) nº 1, usada pela SEC (*Security and Exchange Commission* - Bolsa de Nova York), que definia: “o controlo interno compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas, adotadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de ativos, verificar a adequação e confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão”.

Moreno (1997), defende que toda a gestão moderna deve dispor de adequados e fiáveis sistemas de informação e Controlo Interno, de modo a possibilitar aos gestores uma tomada de decisão acertada, e aperfeiçoar e corrigir atempadamente a gestão exercida.

O conceito de Controlo Interno, apesar de muito se poder dizer, centraliza-se perduravelmente em termos considerados chave. Segundo o Manual de Auditoria do Tribunal de Contas (1999), o Controlo Interno pode ser definido do seguinte modo:

“... forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere”. Por intermédio da definição apresentada verifica-se que o conceito de Controlo Interno é bastante extenso e refere-se não apenas aos aspetos diretamente relacionados às funções contabilísticas e financeiras, mas, também, a todos os aspetos que envolvem as operações de qualquer organização. Segundo o COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) (2007), a definição de Controlo Interno baseia-se em quatro conceitos fundamentais:

- Processo: meio constituído por ações com vista a atingir determinado fim;
- Levado a cabo por pessoas: afeta todos os membros da entidade;
- Confiança razoável: o sistema de Controlo Interno somente pode proporcionar um certo grau de segurança à entidade, pois apenas minimiza os riscos e não os elimina;
- Concretização de objetivos: visa a consecução dos objetivos de forma consistente e coerente.

Attie (2000), com base nos aspetos mais relevantes da definição proferida anteriormente pelo AICPA, defende que para se perceber o conceito de Controlo Interno este deve ser estudado profundamente, essencialmente quanto à sua plenitude e ao seu significado real. Assim sendo, é fundamental atentar nos seguintes aspetos:

- Plano de Organização. Modo pelo qual se organiza um sistema. A estrutura organizacional necessita corresponder a uma divisão de trabalho de forma que sejam estabelecidas as relações de autoridade e responsabilidade entre os vários níveis, pelas parcelas de trabalho exigidas, para a consecução dos objetivos da organização de forma a serem claramente definidas as responsabilidades e autoridades dos diversos níveis.

- Métodos e Medidas. Procedimentos que estabelecem os caminhos e os meios de comparação e julgamento para se chegar a um determinado fim, mesmo que não tenham sido pré-estabelecidos formalmente. A organização, como um todo, pode ser caracterizada como a conjugação de vários subsistemas. Cada um dos subsistemas, por sua vez, compõem-se de uma cadeia de procedimentos destinados a gerar e a registar informações finais. O planeamento de um sistema deve ter em conta a definição de procedimentos especificamente destinados para promover o controlo sobre as operações e as atividades preferencialmente formalizadas através de manuais.

- Salvaguarda de Ativos. Compreende a forma pela qual são salvaguardados e defendidos os bens e direitos da organização. A definição e determinação da independência das funções de execução operacional (posse, controlo e contabilização dos bens patrimoniais, conjugada a um sistema de autorizações, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos) possibilitam um eficiente e salutar meio de salvaguardar os interesses da organização.

- Adequação e Confiabilidade dos Dados Contabilísticos. Verificar se os dados contabilísticos correspondem com adequada precisão aos elementos constantes na contabilidade. A classificação dos dados dentro de uma estrutura formal de contas, seguida da existência de um plano de contas que facilite o registo, preparação e contabilização em tempo útil, a utilização de um manual descritivo do uso das contas conjugado à definição de procedimentos que possibilitem a análise, a conciliação e a solução tempestiva de quaisquer divergências, são elementos significativos para a apresentação da imagem verdadeira e apropriada da situação financeira da organização.

- Eficiência Operacional. Compreende a ação a ser posta em prática nas transações realizadas pela organização. A definição de um adequado plano aliado aos métodos e procedimentos bem definidos, assim como a observação de normas no cumprimento dos deveres e funções com a existência de pessoal qualificado, treinado para desenvolver as atividades com adequada supervisão por parte dos seus responsáveis, tendem a implementar a desejada eficiência nas operações.

- Políticas Estabelecidas pela Gestão. Compreendem o sistema de regras relativas à direção dos negócios e à prática dos princípios, normas e funções para a obtenção de determinado resultado. As políticas representam as guias de raciocínio, planeadas para a tomada de decisões em níveis inferiores e aplicáveis às situações repetitivas, de forma a canalizar as decisões para o objetivo que afetam tanto o comportamento da organização quanto as regras de trabalho.

Segundo Costa e Torres (1996), o Controlo Interno pode ser definido como um conjunto de instrumentos, procedimentos, métodos e sistemas, implementado pela organização com intuito de atingir os objetivos com uma certa segurança. Porém, consideram falsa a ideia dispersa sobre a fiabilidade das informações financeiras, a conformidade às leis e aos regulamentos, garantidos pela implementação do Controlo Interno. Neste sentido, argumentam que nada pode impedir a conspiração de vários elementos da organização no sentido de contornar os controlos. Para estes autores, os sistemas de controlo são instrumentos de apoio aos dirigentes para garantir a eficácia na execução da função desempenhada. Defendem ainda que *“o sistema de controlo deve ser objeto de avaliação permanente ou pelo menos periódica, pois, caso contrário, poderá transmitir uma falsa imagem de segurança”*.

O *Guia Prático Implementação de um Sistema de Controlo Interno* (2004), apresenta a definição de Controlo Interno como *“uma forma de organização que tem como a finalidade medir o grau de eficiência de todos os sistemas de controlo para se determinar o nível de confiança e consequentemente identificar eventuais deficiências de relevância que requeiram maior alcance para as provas a efetuar”*. Ainda segundo este Guia Prático, a relevância e a evolução do Controlo Interno, deve focalizar os seguintes aspetos:

- Fiabilidade, integridade e oportunidade da informação, tanto operativa como contabilística, evidenciando também os meios utilizados para a sua identificação;
- Cumprimento das disposições legais vigentes: políticas, planos, normas e procedimentos que possam influencia significativamente as operações e os relatórios da entidade;
- Proteção de ativos, revendo-se os mecanismos de controlo estabelecidos para o efeito, e aplicar os procedimentos que se considerem necessários para a existência dos mesmos;
- Uso eficiente e económico dos recursos, avaliando a otimização dos mesmos para obter o cumprimento dos objetivos;
- Cumprimento dos objetivos e metas, revisão dos mesmos com a finalidade de comprovar os resultados visando-se a coerência com o previamente estabelecido e planeado.

Morais, e Martins (2007), destacam que poderemos referenciar que o Controlo Interno surge como um meio para atingir um fim: a Organização precisa de ajuda na concretização dos objetivos estabelecidos; os gestores precisam de ajuda na consecução dos objetivos estabelecidos; a gestão precisa de tomar decisões constantemente; a tomada de decisão tem por base a informação; a informação tem de ser fiável e credível; a evolução do ambiente económico é muito rápida e a organização precisa de estar preparada; as exigências e mudanças dos clientes são constantes e a estrutura da organização precisa de se adaptar para assegurar o futuro.

Ainda definindo Controlo Interno, Attie (2000), diz o seguinte: *“o controlo interno compreende todos os meios de planeamento de numa entidade para dirigir, restringir, governar e conferir as várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos. Os meios de controlo*

incluem, entre outros, a forma de organização, as políticas, os sistemas, os procedimentos, os registos, os métodos, a segregação de funções e o sistema de autorização e aprovação”.

Por outro lado, para Bio (1996), a expressão “Controle Interno” necessita de uma conceituação definitiva, visto que, para muitas pessoas o referido Controlo Interno é sinônimo de Auditoria Interna. Na verdade trata-se de uma ideia equivocada, pois a Auditoria Interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação de trabalho, desempenhada, na maioria das vezes, por um departamento especializado, ao passo que o Controlo Interno se refere a procedimentos e a medidas organizacionais adotados pela organização sistematicamente.

Os autores Marçal e Marques (2011), interpretam que a *International Federation of Accountants* (IFAC) entende como sistema de Controlo Interno, o plano de organização e todos os métodos ou procedimentos adotados pela administração de uma entidade para colaborar e alcançar o objetivo de gestão, de assegurar e colocar em prática a metódica e eficiente conduta dos seus negócios, incluindo a aderência às políticas da administração, a salvaguarda dos ativos, a prevenção e deteção de fraudes e erros, a precisão e plenitude dos registos contabilísticos e a atempada preparação de informação financeira fidedigna. Ainda Marçal e Marques (2011), acrescentam, que um sistema de Controlo Interno assenta num conjunto de princípios básicos, a saber: segregação de funções; controlo das operações; definição de autoridade e de responsabilidade; competência do pessoal; e registo dos factos.

A ISA 315 (*International Standards on Auditing: Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment*) refere que o Controlo Interno é o “*processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pela gerência e por outro pessoal, para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações, e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis*”.

Barbier (1992), afirma que “*a empresa possui um controlo interno quando, na sua globalidade, está dotada de uma organização própria de antecipação dos riscos a fim de minimizar as consequências e otimizar a sua performance*”.

1.2.1 Objetivos do Controlo Interno

“Nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um qualquer sistema de controlo interno” (Costa, 2010).

Segundo a Norma 2130-A1, do IPPF do IIA, entre as várias funções incumbidas aos órgãos de gestão de uma organização, assume peculiar importância a que se refere à implementação de um sistema de Controlo Interno cujos objetivos principais devem propor-se assegurar:

- Fiabilidade e integridade da informação financeira e operacional;

- Eficiência e eficácia das operações;
- Salvaguarda dos ativos;
- Conformidade com as leis, regulamentos e contratos.

Para o Tribunal de Contas (1999), um sistema de Controlo Interno compreende um aglomerado de procedimentos implantados numa organização que tendem garantir:

- A salvaguarda dos ativos;
- O registo e atualização do imobilizado da entidade;
- A legalidade e a regularidade das operações;
- A integralidade e exatidão dos registos contabilísticos;
- A execução dos planos e políticos superiormente definidos;
- A eficácia da gestão e a qualidade da informação;
- A imagem fiel das demonstrações financeiras.

E a conceder:

- Identificar os tipos de operações mais relevantes;
- Identificar os principais fluxos de processamento das operações das áreas chave do controlo;
- Fazer uma descrição fiel e pormenorizada dos procedimentos de modo a conhecer os pontos fortes e fracos do controlo;
- Determinar o grau de confiança, avaliando a segurança e fiabilidade de informação e a sua eficácia na prevenção e deteção de erros e irregularidades;
- Determinar a profundidade de eventuais testes de auditoria.

Marçal e Marques (2011), explicam que o *Institute of Internal Auditors* (IIA) defende que os objetivos do Controlo Interno visam:

- A confiança e a integridade da informação;
- A conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- A salvaguarda dos ativos;
- A utilização económica e eficiente dos recursos;
- A realização dos objetivos estabelecidos para as operações ou programas.

No âmbito do COSO (1992), Controlo Interno é globalmente definido como *"um processo, levado a cabo pelo Conselho de Administração, Direção ou outros membros da entidade, com o objetivo de proporcionar um grau de confiança razoável na concretização dos seguintes objetivos:*

1. *Eficácia e eficiência das operações;*
2. *Fiabilidade da informação financeira;*
3. *Conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis."*

Na ótica de Rezende & Favero (2004), os principais objetivos do Controlo Interno são:

- A salvaguarda dos interesses da empresa, protegendo os ativos tangíveis e intangíveis de prejuízos decorrentes de fraudes ou erros involuntários;

- Precisão nos relatórios contabilísticos, financeiros e operacionais, de forma a assegurar a validade e integridade dos dados utilizados pela gestão na tomada de decisões;
- O estímulo à eficiência operacional dentro das normas estabelecida;
- Aderência às políticas existentes, garantindo o cumprimento não só das leis, normas e regulamentos externos mas também das diretrizes, normas e regulamentos internos.

Assim, e observando a semelhança entre todas as caracterizações quanto aos objetivos do Controlo Interno, segundo Yoshitake (1984), poderíamos afirmar que *“o Controlo Interno é um processo que visa assegurar que os resultados das operações se aproximem dos objetivos estabelecidos”*. Desta forma, o Controle Interno existe como meio para alcançar um fim específico, ou seja, a existência de um sistema de controlo só se torna possível a partir do momento em que há objetivos a serem alcançados.

No entanto, tais objetivos não devem ser apenas gerais, fixados para a organização como um todo. De acordo com Martin (2006), para que eles tenham sentido prático, os objetivos gerais devem ser segmentados, desdobrados ou decompostos em objetivos específicos coerentes e compatíveis para cada área de negócios, cada linha de produtos, cada departamento, cada tarefa e até mesmo para cada funcionário.

“Em suma, um bom sistema de Controlo Interno assegura o acompanhamento das atividades do organismo, reforça a confiança nas contas, registos e documentos de suporte e a confiança de terceiros” (Guia Prático Implementação de um Sistema de Controlo Interno, 2004).

1.2.2 Princípios e requisitos gerais do Controlo Interno

Um sistema de Controlo Interno para que tenha consistência auxilia-se num conjunto de princípios básicos, variáveis consoante o universo considerado e as especificidades da organização. Os princípios básicos considerados pelo Tribunal de Contas (1999) são:

- A segregação de funções, numa perspetiva de separação de funções incompatíveis entre si;
- O controlo das operações, que deve obedecer a verificações e conferências constantes;
- A definição de autoridade e de responsabilidades clara e rigorosa;
- A competência do pessoal no que concerne às habilitações próprias para o exercício das funções respetivas com distinção;
- E o registo dos factos com comprovativos ou documentos justificativos das operações, seguindo sempre o cumprimento das regras contabilísticas.

Para Marçal e Marques (2011) os requisitos observáveis num Controlo Interno satisfatório pressupõem o seguinte:

- *“Um organograma que proporcione uma adequada distribuição de responsabilidades;*

- Um conjunto de normas e procedimentos que garanta um controlo razoável sobre os ativos, passivos, receitas e despesas;
- Uma descrição das funções que assegure o integral cumprimento dos deveres e responsabilidades de cada uma das unidades de funcionamento que compõem o organograma;
- Pessoal adequadamente treinado e preparado em função das tarefas e responsabilidades que lhes estão cometidas;
- Uma boa segregação de funções implica separação de funções incompatíveis entre si;
- Rotação de funcionários reduz a oportunidade de fraudes, erros de forma, e ainda possibilita o surgimento de novas ideias de trabalho, eliminando a rotina;
- Que cada funcionário conheça os limites das suas obrigações e direitos;
- Controlo das operações, a verificação e/ou conferência das operações deve ser efetuada por pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo;
- Registo metódico dos factos, o registo das operações deve observar as regras aplicáveis e basear-se em documentação adequada e fidedigna”.

1.2.3 Limitações do Controlo Interno

Os controlos são fundamentais para todas as organizações e para todos os gestores, mesmo nas atividades mais elementares, contudo, a realidade de um adequado sistema de Controlo Interno permite uma segurança razoável na prevenção, limitação ou deteção de erros e irregularidades quer voluntárias ou involuntárias. Mas a sua eficácia tem limites que devem ser ponderados quando se procede ao seu estudo e avaliação.

Partilhando da opinião de (Costa, 2010) e de (Marçal & Marques, 2011) podemos dizer que o facto de existir um bom sistema de Controlo Interno não significa que a organização esteja completamente imune a situações tão diversas como as de ocorrências de erros, irregularidades e fraudes e que por mais elaborado que seja um sistema de Controlo Interno, não pode por si só garantir a integridade e a exatidão dos registos contabilísticos. São diversos os fatores que limitam o Controlo Interno para estes autores, nomeadamente:

O Órgão de Gestão: Ao contrário do que se possa pensar acontece ser o próprio órgão de gestão a sentir falta de motivação em relação às questões do Controlo Interno, apesar de ser uma das mais importantes responsabilidades que lhes está confiada. Isso pode dever-se a razões de condutas impróprias do órgão de gestão uma vez que pode pretender que não sejam atingidos os objetivos do mesmo, nomeadamente a integridade da informação. Ainda acresce a possibilidade de os procedimentos se tornarem inadequados, devido a alterações nas condições organizacionais e não se proceder à sua reapreciação. Como refere Peleias (2000) “o mau controlo é pior do que a falta total de controlo, pois acrescenta ao custo do desvio o ónus decorrente de ter efetuado um controle inadequado, com os seus gastos correspondentes”.

Potencialidade de erros humanos: A possibilidade da existência de erros humanos resultantes da falta de cuidado, más interpretações, distração ou falta de capacidade de julgamento e de compreensão das instruções, limita a eficácia do Controlo Interno.

Conluio e fraudes: A possibilidade de existência de conluio entre membros da entidade ou de membros da entidade com terceiros, envolvendo as pessoas responsáveis pela execução dos controlos.

Transações pouco usuais: O Controlo Interno incide normalmente sobre as operações de rotina, resultantes dos sistemas, passando para segundo plano as operações não rotineiras, pois é nas primeiras que se poderá obter um maior ganho.

Relação Custo/benefício: A estrutura de Controlo Interno é definida pela direção, tendo sempre presente que o custo associado não exceda o respetivo benefício que se espera obter. Caso contrário, será preferível correr o risco da inexistência de determinados procedimentos, se não se justificarem as vantagens daí decorrentes. Como refere Peleias (2000) *“controlar custa caro, algumas vezes mais do que as consequências de um desvio de execução, seria razão pela qual em certas situações não valeria a pena perder tempo controlando, mas sim assumir o risco dos erros, se a sua possibilidade de ocorrência for mínima”*.

Dimensão da entidade: A dimensão e complexidade da organização é relevante, tendo em consideração que a segregação de funções e a redistribuição de tarefas é muito mais difícil de atingir numa organização com poucos trabalhadores do que numa outra em que o número de pessoas seja significativamente mais elevado.

A utilização da informática: A não sujeição do sistema informático ao sistema de Controlo Interno. Se bem que o uso da informática seja muito positivo para o Controlo Interno, a rotina e alguma facilidade de acesso a ficheiros são factos a levar em consideração. São geradas novas necessidades de controlo, relativamente à organização e operação com o equipamento, assim como, quanto aos movimentos e registos automaticamente processados.

Coopers & Lybrand, (1997), mencionam que *“nem todos os controlos reduzem o risco de todos os tipos de erros e irregularidades, na medida em que há certas limitações inerentes à confiança que pode ser depositada no sistema de controlo interno”*.

De acordo com o SATAPOCAL (2006) o Controlo Interno apresenta, perpetuamente, limitações, indicando as seguintes:

- A falta de interesse por parte do órgão de gestão na instituição pela manutenção de um bom Sistema de Controlo;
- As técnicas de controlo implementadas poderem ser contornadas ou ultrapassadas;
- A dimensão e complexidade da organização, uma vez que, no caso de pequenas autarquias, a segregação de funções torna-se difícil de implementar;
- O custo da implementação e manutenção face aos benefícios que dele resultam (ter atenção para que os custos com a sua implementação não seja superior ao benefício que se espera obter dele);

- A existência de erros humanos, conluios e fraudes, bem como a competência e integridade moral das pessoas, os quais podem ser dificultados, mas não evitados, pela segregação de funções;
- Transações pouco usuais, dado que um Sistema de Controlo Interno é geralmente implementado para prever transações correntes;
- Técnicas e meios de trabalho inadequados e ultrapassados;
- Ineficiente controlo dos meios informáticos, o que pode possibilitar as condições de acesso a ficheiros ou a prática de operações fraudulentas;
- O abuso do poder de autoridade por parte daqueles com responsabilidades sobre determinadas operações;
- A competência e a integridade do pessoal que executa as funções de controlo podem deteriorar-se por razões internas ou externas, não obstante os cuidados postos na sua seleção e formação.

Em suma, por mais elaborado que seja um sistema de Controlo Interno, não pode por si só garantir a integridade e a exatidão dos registos contabilísticos. Torna-se necessário atuar com eficácia para que o sistema seja operativo, uma vez que este pode ser manifestamente limitado por todos estes fatores.

1.2.4 Condicionantes do Controlo Interno

As empresas encaminham os seus negócios no contexto de fatores sectoriais, reguladores e outros fatores internos e externos. Para responder a estas condicionantes, os responsáveis pela gestão da entidade definem objetivos, que são os planos globais para a empresa. As estratégias são abordagens pelas quais o órgão de gestão pretende atingir esses objetivos. Tanto os objetivos como as estratégias podem variar ao longo do tempo.

O Controlo Interno é também muito influenciado pelo meio envolvente da organização, pelo que é importante ter-se atenção a todos estes fatores relacionados com condicionantes sectoriais, legislativos e regulamentares.

1.2.4.1 Condicionantes Externas

De acordo a IFAC (2008: §11), os aspetos relevantes numa abordagem inicial ao Controlo Interno são, *“os fatores sectoriais, reguladores, e outros externos relevantes; a natureza da entidade (incluindo as suas operações, estruturas de propriedade e de governação, tipos de investimentos e planos, e o modo com a entidade está estruturada e como é financiada) (...) e seleção e aplicação de políticas contabilísticas pela entidade”*.

Relativamente aos fatores sectoriais relevantes, segundo o IFAC (2008: §A15), devem-se incluir condições tais como o ambiente competitivo, relacionamentos com fornecedores e clientes (relações privilegiadas e parcerias, relações de confiança) e desenvolvimentos tecnológicos (incluem-se o mercado e concorrência, atividade cíclica ou sazonal, tecnologia do produto relativa aos produtos da entidade, etc.).

Nos relevantes fatores reguladores que influenciam a atividade da organização, deve-se ter em conta o ambiente regulador (IFAC, 2008: §A17). *“O ambiente regulador abrange, entre outras matérias, a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e o ambiente legal e político”.*

Observemos os seguintes exemplos de fatores reguladores:

- *“Princípios contabilísticos e práticas específicas do sector;*
- *Estrutura reguladora para um sector;*
- *Legislação e regulamentação que afete significativamente as operações da entidade;*
- *Fiscalidade;*
- *Políticas do governo que afetem correntemente a condução do negócio da organização, incluindo controlos cambiais, fiscais, incentivos financeiros (por exemplo, governamentais e programas), e tarifas ou políticas de restrição de comércio”.*

Outros fatores externos que poderão influenciar a atividade das empresas podem incluir condições económicas gerais, taxas de juro e disponibilidade de financiamento e inflação ou revalorização monetária, preço de matérias-primas, entre outras (IFAC, 2008: §A20).

1.2.4.2 Condicionantes Internas

A nível interno são vários os fatores que podem influenciar a empresa e, por conseguinte, o Controlo Interno. Na construção do mesmo é importante ter-se atenção a diversos aspetos internos, como é o caso da complexidade da estrutura organizacional, distribuição geográfica das operações, práticas generalizadas, entre outros. A IFAC (2008: §A22) faz o desdobramento destas condicionantes internas em quatro pontos:

Operações negociais – tais como:

- *“Natureza das fontes de rédito (produtos ou serviços) e mercados, incluindo envolvimento em comércio eletrónico como, por exemplo, vendas pela Internet e atividades de marketing;*
- *Condução de operações (por exemplo, fases e métodos de produção, ou atividades expostas a riscos ambientais);*
- *Alianças, empreendimentos conjuntos, e atividades de fornecimento externo;*
- *Dispersão geográfica e segmentação sectorial;*
- *Localização das instalações de produção, armazéns, e escritórios, e localização e quantidades de inventário;*

- *Principais clientes e fornecedores importantes de bens e serviços, acordos de trabalho (incluindo a existência de sindicatos, pensões e outros benefícios pós emprego, opção de ações ou acordos de bônus e incentivos, e regulação governamental relativa a matérias de emprego;*

- *Atividades e dispêndios de pesquisa e desenvolvimento;*

- *Transações com partes relacionadas”.*

Investimentos e atividades de investimento – tais como:

- *“Aquisições ou desinvestimentos planejados ou recentemente executados;*

- *Investimentos e alienações de títulos e empréstimos;*

- *Atividades de investimentos de capital;*

- *Investimentos em entidades não consolidadas, incluindo parcerias, empreendimentos conjuntos e entidade com finalidade especial”.*

Financiamento e atividade de financiamento – tais como:

- *“Maiores subsidiárias e entidades associadas, incluindo estruturas consolidadas e não consolidadas;*

- *Estrutura da dívida e respectivos termos, incluindo acordos de financiamento fora do balanço e acordos de locação;*

- *Proprietários com benefícios (locais, estrangeiros, reputação do negócio, e experiência) e respetivas partes;*

- *Uso de instrumentos financeiros derivados”.*

Relato financeiro, alguns exemplos:

- *“Princípios contábilísticos e práticas específicas do sector, incluindo categorias significativas específicas do sector (por exemplo, empréstimos e investimentos quanto a bancos, ou pesquisa e desenvolvimento quanto a farmacêuticas);*

- *Práticas de reconhecimento do crédito;*

- *Ativos, passivos e transações em moeda estrangeira;*

- *Contabilização de transações não usuais ou complexas incluindo as relativas a áreas controversas ou emergentes (por exemplo, contabilização de remunerações baseadas em ações) ”.*

Também a NIR 315 nos exprime os mesmos quatro aspetos relativos às condicionantes internas, que influenciam o de Controlo Interno, realçando o facto de que na construção e monitorização deste devem ser tomados em consideração, são eles: *“operações negociais; relato financeiro; financiamento e atividade de financiamento; investimentos e atividades de investimento”.*

1.2.4.3 Risco de Negócio

O risco de negócio pode estar associado a uma panóplia de fatores. Uma simples falha ao reconhecer uma necessidade, pode dar origem a risco de negócio. Como exemplos podemos evidenciar (IFAC, 2008: §A28):

- *“Desenvolvimentos sectoriais (por exemplo, que a empresa não tenha o pessoal ou a perícia para tratar as alterações no sector);*
- *Novos produtos e serviços (um potencial risco relacionado pode ser, por exemplo, a entrada no mercado de novos produtos);*
- *Expansão do negócio (por exemplo, que a procura não tenha sido rigorosamente estimada);*
- *Novos requisitos contabilísticos (um potencial risco relacionado pode ser, por exemplo, implementação incompleta ou indevida, ou custos acrescidos);*
- *Requisitos reguladores (por exemplo, que haja exposição legal acrescida);*
- *Requisitos de financiamento correntes e prospetivos (um potencial risco relacionado pode ser, por exemplo, a perda de financiamento devido à incapacidade da entidade cumprir requisitos);*
- *Uso de tecnologia de informação (por exemplo, que os sistemas e processos sejam incompatíveis);*
- *Os efeitos de implementar uma estratégia, particularmente quaisquer efeitos que conduzam a novos requisitos contabilísticos (um potencial risco relacionado pode ser, por exemplo, implementação incompleta ou indevida) ”.*

Os principais riscos de negócios de acordo com a NIR 315 podem ser identificado como: *“expansão do negócio; novos requisitos contabilísticos; requisitos reguladores; requisitos de financiamento correntes e prospetivos; uso de Tecnologia de Informação; desenvolvimentos sectoriais; e novos produtos e serviços”.*

Deste modo, na construção de um sistema de Controlo Interno, não basta olhar para dentro da organização, é preponderante que se faça uma análise abrangente dos fatores que condicionam a atividade da entidade, sejam eles internos ou externos. *“O sistema de controlo interno deve ser a chave para gerir todos os estes riscos (quer sejam eles associados aos negócios, quer ao cumprimento com leis regulamentos e relato financeiro”* (IFAC/PAIB, 2006: 2).

1.3 Síntese da Revisão da Literatura

Ao longo da revisão literária foram consideradas algumas temáticas que neste momento se sintetizam e se associam a questões pertinentes a serem colocadas às organizações. As perguntas de investigação a seguir referidas tem em conta algumas asserções já retratadas na revisão literária deste estudo científico no decorrer do Capítulo I.

Foram projetadas as questões 1 e 2 a fim de qualificar a relevância das principais informações a ser retiradas da Contabilidade de Gestão/Analítica e qual a sua utilidade num plano prático. Uma vez que por mais elaborado que seja um sistema de Controlo Interno, este, não pode por si só

garantir a integridade e a exatidão dos registos contabilísticos e de toda a operacionalidade, pensando nesta perspetiva foram lançadas as questões 3 e 4.

De seguida, define-se um quadro síntese das perguntas de investigação associadas à fundamentação teórica.

SÍNTESE DAS PERGUNTAS DE INVESTIGAÇÃO		
TEMAS/ ENQUADRAMENTO	QUESTÕES	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA
Capítulo I 1.1 Contabilidade de Gestão/ Analítica	1. A Contabilidade Analítica permitirá apoiar a Gestão em decisões tais como: 1.1. Comprar ou fabricar? 1.2. Investir ou não? 1.3. Que programa de produção e de vendas? 1.3.1. Quais os produtos que a empresa deverá fabricar? 1.3.2. Quis as quantidades a produzir? 1.3.3. Que preços se devem exigir? 1.3.4. Como oferecer mais valor acrescentado aos Clientes sem aumentar os custos/preços? 1.4. O processo produtivo está a ser bem rentabilizado e de acordo com padrões e previsões?	Franco, 2005; Charles Brunet, 1987; Horngren, 2000; Caiado, 2011; Santos, 1998; Costa, 2008/2009; CEISCAP, 2012; IFAC, 2011.
	2. A Contabilidade Analítica é essencial para boa gestão de uma Organização com sectores de produção?	Horngren, 2000; Drury, 2000; NAA, 1981; AECA, 2001; Pereira & Fanco, 1987; Rocha & Rúbio, 1999 CEISCAP, 2012.
Capítulo I 1.2 Controlo Interno	3. Um plano de Controlo Interno é suficiente para verificar a confiabilidade dos dados contabilísticos e toda a eficiência operacional?	AICPA, 1934; Costa, 2010.
	4. A Contabilidade Analítica é uma ferramenta importante para um eficaz Controlo Interno?	Moreno, 1997; Attie, 2000; COSO, 1992.

Tabela 1 – Perguntas de Investigação

Considerando assim concluída a revisão da literatura, de seguida será referido o método a ser utilizado para dar resposta a estas perguntas de investigação, pelo que se considerou o próximo Capítulo, onde será referida a metodologia adotada no presente estudo.

A revisão da literatura apresentada ao longo do primeiro capítulo permitiu-nos observar que o objetivo da investigação consiste em verificar a importância da Contabilidade Analítica, como fonte e ferramenta para um eficiente e eficaz Controlo Interno. Vários foram os autores, que ao longo dos tempos destacam a importância da Contabilidade Analítica para contabilizar todos os custos com a atividade, dando apoio à gestão e permitindo o estabelecimento de padrões, previsões e desvios, de forma a proporcionar tantos resultados quantos sejam necessários para a tomada de decisões.

Desta forma, a revisão da literatura efetuada procurou alicerçar os conteúdos para o desenvolvimento da problemática em estudo, e neste capítulo apresentamos as opções metodológicas seguidas na realização do estudo empírico, as hipóteses de análise enquadradas nas questões de investigação, os objetivos e, assim como a descrição detalhada dos procedimentos metodológicos adotados quer para a parte qualitativa, quer para a parte quantitativa deste trabalho.

Antes de indicarmos qual a metodologia adotada é importante começar por apresentar algumas descrições que ajudem a compreender o estudo e sua relevância pois no que diz respeito aos métodos e técnicas de investigação, existe uma grande pluralidade de definições.

Considerando que a metodologia diz respeito ao estudo das formas de argumentação de importantes campos disciplinares de investigação e sua aplicação à formulação de regras de procedimentos práticos consoante critérios epistemológicos específicos, e analisando a importância da escolha do método de análise, facilmente observamos que esta será uma fase de enorme relevância, uma vez que assegura a fiabilidade e a qualidade dos resultados de toda a investigação. De acordo com Fortin (1999), é nesta fase que *“serão determinados os métodos a utilizar para obter as respostas às questões de investigação ou às hipóteses formuladas”* acrescentando ainda que *“é necessário escolher um desenho apropriado segundo se trata de explorar, de descrever um fenómeno, de examinar associações e diferenças ou de verificar hipóteses”*. Segundo Teixeira (2006), *“é através da metodologia que se estuda, que descreve e explica os métodos que se vão aplicar ao longo do trabalho, procurando garantir a exatidão e legitimidade dos resultados de forma a sistematizar os procedimentos adotados durante as várias etapas. A metodologia tem como objetivo analisar as características dos vários métodos disponíveis, observando as suas vantagens e desvantagens”*.

De acordo com Goode e Hatt (1996, com Lazzarini 1995), uma metodologia aplica-se para avaliar ou descrever situações dinâmicas em que o elemento humano está presente e o estudo de caso é *“um modo de organizar os dados em termos de uma determinada unidade escolhida”*. Assim, procura-se, criativamente apreender a totalidade de uma situação, identificar e analisar a multiplicidade de dimensões que envolvem o caso e, descrever, compreender e interpretar a complexidade de um caso concreto mediante o mergulho exaustivo com vista num objetivo delimitado.

No presente estudo empírico seguimos a metodologia de abordagem do estudo de caso mas diferentes opções podiam ter sido seguidas, variando também em função dos próprios objetivos, questões e contextos de investigação, e das posições relativamente aos vários paradigmas de investigação possíveis.

O estudo de caso é caracterizado por ser um estudo profundo e exaustivo de um ou vários objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado. O estudo de caso é adequado para a construção de uma investigação empírica que pesquise fenómenos dentro de um contexto real, através de uma pesquisa naturalística em que exista pouco controlo da parte do pesquisador sobre os eventos e manifestações do fenómeno. A estratégia de pesquisa orientada por um estudo de caso é sustentada numa base teórica, reúne o maior número possível de informações, em função das questões e proposições orientadas do estudo, por meio de diferentes técnicas de levantamento de informações, dados e evidencias.

Segundo a conceção de estudo de caso de Yin (2001), *“o estudo de caso representa uma investigação empírica e compreende um método abrangente, assente na lógica do planeamento, da recolha e da análise de dados, que pode incluir tanto estudos de caso único quanto de múltiplos, assim como abordagens quantitativas e qualitativas de pesquisa”*. Para este autor, há pelo menos cinco situações em que o estudo de caso se aplica: para explicar vínculos causais em intervenções na vida real que são muitas complexas; para estratégias experimentais, quando é preciso descrever intervenções no contexto em que ocorrem; para ilustrar determinados tópicos em uma investigação; para explorar uma situação complexa de resultados; e como uma forma de meta-avaliação de determinados processos.

Na perspetiva de Gil (1995), *“o estudo de caso não obedece a uma planificação rígida para a sua delimitação, mas permite definir quatro fases de desenvolvimento: a) delimitação da unidade-caso; b) recolha de dados; c) seleção, análise e interpretação dos dados; d) elaboração do relatório do caso”*. De outra forma, Ponte (2006), considera que *“é uma investigação que se assume como particularística, isto é, que se debruça deliberadamente sobre uma situação específica que se supõe ser única ou especial, pelo menos em certos aspetos, procurando descobrir o que há nela de mais essencial e característico e, desse modo, contribuir para a compreensão global de um certo fenómeno de interesse.”*

Assim, e atendendo às asserções destes autores, incidimo-nos essencialmente nos seguintes aspetos das perspetivas de Benbasat (1987) e Yin (1994), que defendem que as características básicas de um estudo de caso deve possuir, entre outras, as seguintes: *“fenómeno observado no seu ambiente natural”*; *“dados recolhidos utilizando questionários”*; *“várias entidades analisadas”*; e a pesquisa ser desenvolvida com questões *“como?”* e *“porquê?”* e assim pressupor uma análise qualitativa, por oposição a *“o quê?”* e *“quantos?”*, sendo estas características que indicia uma análise quantitativa.

2.1 Enquadramento Teórico

2.1.1 Casos Únicos vs. Casos Múltiplos

Aprofundando o já referido, segundo Yin, há quatro padrões de estudo de caso possíveis: o caso único com enfoque holístico; o caso único com enfoque incorporado; e os casos múltiplos com os mesmos enfoques.

No que respeita ao estudo de caso único, o autor o prescreve este tipo estudo para diferenciadas justificações: quando o estudo representa o caso decisivo para testar uma teoria bem formulada, seja para confirmá-la, seja para contestá-la, ou ainda para a estender; outra justificação será quando representa uma situação rara ou extrema; quando o caso único se mostra revelador, e quando o pesquisador tem a possibilidade de observar um fenómeno anteriormente inacessível à investigação científica; e por último, quando o estudo de caso único é utilizado como introdução a um estudo mais apurado ou, ainda, como caso piloto para a investigação.

O maior risco do estudo de caso único depara-se em possíveis incidências de fenómenos encontrados apenas no universo pesquisado, o que poderá comprometer a confiabilidade dos dados recolhidos.

Quanto aos estudos de casos múltiplos, Yin (2001) afirma que estes são normalmente mais eficazes e ao mesmo tempo repreende aqueles que não consideram os mesmos como estudo de caso. Segundo o autor para um estudo de caso múltiplo ser bem-sucedido é necessário que obedeça a uma lógica de replicação, e não à lógica da amostragem em que se exige uma avaliação operacional do universo em potencial. O autor refere que os estudos de caso múltiplos implicam dispêndio de muito tempo, chegando até a desautorizar que um estudo deste modo seja realizado apenas por um indivíduo. Estas investigações devem seguir análises ou trabalhos cruzados com o objetivo de comprovar um fenómeno, devendo ser cada caso selecionado de maneira a prever resultados semelhantes ou, pelo inverso, produzir resultados contrastantes por razões previsíveis. Assim, e reunidas estas condições, tem-se a possibilidade de construção de uma teoria a partir de resultados comuns aos casos analisados, generalizando-se uma teoria para explicar fenómenos semelhantes, e não variáveis como nos estudos amostrais.

Tendo por base os pressupostos de Robert Yin já descritos, percebemos que o raciocínio do autor permite construir um rol de procedimentos rigorosos que vão fazer com que a pesquisa de estudo de caso seja consistente cientificamente e dotada de procedimentos sólidos para a mensuração de resultados. O autor destaca também a importância da contemporaneidade e afirma que o estudo de caso é uma estratégia escolhida ao se examinarem acontecimentos contemporâneos.

Diferenciando os estudos de caso com enfoque holístico e enfoque incorporado o autor diz-nos que o estudo de caso holístico deve ser aplicado quando não é possível identificar uma “subunidade logica” e identifica como o maior risco dos projetos holísticos o facto de eles

poderem levar o pesquisador a ignorar aspectos importantes de um processo, por não os isolar em unidades lógicas. Outro risco será assim que se verificar uma mudança de situação no caso investigado pois poderá obrigar o investigador a ter de refazer o seu trabalho, sendo que para evitar esse risco, o autor sugere a construção de subunidades lógicas.

O estudo de caso com enfoque incorporado é aquele em que a situação é avaliada a partir de diferentes unidades ou níveis de análise, que podem ser sectores diferentes de uma determinada organização ou podem ser diferentes atividades. Cada um dos níveis de análise ou unidades pode ser analisado com critérios distintos. O risco que o autor identifica como ser importante que seja levado em consideração nos projetos incorporados é a perda da visão do todo no processo a ser estudado.

2.1.2 Abordagens Quantitativas e Qualitativas

Passando agora a enquadrar de modo mais detalhado os métodos e técnicas de investigação, e depois de consciencializados que no que diz respeito aos mesmos existe uma grande diversidade de definições, pois estas variam de autor para autor, apreendemos que a utilização de métodos quantitativos está essencialmente associada a investigações experimentais que pressupõe a observação de fenómenos que serão sujeitos a uma análise estatística que permitirá a mensuração de opiniões, reações, hábitos e atitudes de um universo. Segundo a perspectiva de Bogdan & Biklen (1994), as investigações quantitativas são definidas como *“uma metodologia de investigação que enfatiza a descrição, a indução, a teoria fundamentada e o estudo das percepções pessoais”*. Estes autores defendem ainda, que uma investigação quantitativa implica que *“a fonte direta de dados é o ambiente natural; os dados recolhidos são, na sua essência, descritivos; os dados são analisados de forma indutiva; onde é dada especial importância ao ponto de vista dos participantes”*. As suas principais características, segundo alguns autores (Reichardt e Cook, 1986; Denzin e Lincoln, 2005; Hayati, Karami e Slee, 2006; Bogdan & Biklen, 1994; Bartunek e Seo, 2002), são:

- Utilizar paradigmas objetivos, particularistas e orientados para o resultado;
- Posicionar-se à margem dos dados, perspectiva “a partir de fora”;
- Não ter fundamento na realidade. Ser orientado para a comprovação, reducionista e hipotético-dedutivo;
- Obedecer a um plano pré-estabelecido, com objetivos e procedimentos delineados;
- Utilizar a teoria para desenvolver as hipóteses e as variáveis de pesquisa;
- Examinar as relações entre as variáveis por métodos experimentais ou semi-experimentais;
- Utilizar dados que representem uma população específica, a partir do qual se generaliza resultados;
- Confirmar as hipóteses de pesquisa ou descobertas por dedução, realizando predições especificadas de princípios ou experiências;

- Utilizar como instrumento para recolher dados, questionários estruturados, elaborados com questões fechadas, testes, aplicados através de entrevistas individuais, apoiadas por questionários convencionais impressos ou eletrónicos;

- Empregue, normalmente, para a análise de dados estatísticos.

Assim, segundo Carmo e Ferreira (1998), podemos concluir que os objetivos da investigação quantitativa é através da generalização dos resultados a uma determinada população em estudo, estabelecer relações causa-efeito e a previsão de fenómenos, encontrar relações variáveis, fazer descrições recorrendo ao tratamento estatístico de dados recolhidos, testar teorias.

De um outro modo, as investigações qualitativas privilegiam a compreensão dos problemas a partir da perspectiva dos sujeitos da investigação. Neste enquadramento, Bogdan & Biklen (1994) consideram que esta abordagem permite descrever um fenómeno em profundidade através da captura de significados e dos estados subjetivos dos sujeitos pois, nestes estudos, há sempre uma tentativa de apreensão e compreensão, pormenorizada, das perspectivas e dos pontos de vista dos sujeitos sobre determinado assunto. Na perceção de (Bulmer, 1977), a pesquisa com métodos qualitativos, ocorre por meio de uma constante interpretação entre a observação e a formulação, quer entre a pesquisa empírica e o desenvolvimento teórico, como entre a perceção e a explicação. De acordo com diversos autores (Reichardt e Cook, 1986; Bulmer, 1977; Hayati, Karami e Slee, 2006; Denzin e Lincoln, 2005; Bartunek e Seo, 2002; Bodgan e Biklen, 1984), as características da pesquisa qualitativa são:

- Utilizar paradigmas subjetivos, holísticos e orientados para o processo;
- Posicionar-se com proximidade dos dados, perspectiva “a partir de dentro”;
- Fundamentado na realidade, orientado para a descoberta. Exploratório, descritivo e indutivo;
- Procura de significados em contextos sociais e culturalmente específicos, todavia com possibilidade de generalização teórica;
- Apresentação da descrição e análise dos dados em uma síntese narrativa;
- Ambiente natural como conte de recolha de dados e o pesquisador como principal instrumento desta atividade;
- Recolha de dados por meio de entrevista, observação, investigação participativa, entre outros;
- Utilização do enfoque indutivo na análise dos dados, ou seja, realização de generalizações de observações limitadas e específicas pelo pesquisador;
- Investigação cujo a conceção, planeamento e estratégia evolui durante o seu desenvolvimento, uma vez que as estratégias que utilizam permitem descobrir relações entre fenómenos, indutivamente, fazendo emergir novos pressupostos;
- Procura da compreensão dos fenómenos, pelo investigador, a partir da perspectiva dos participantes.

Para Bogdan & Biklen, (1994), o objetivo principal da abordagem qualitativa é o de compreender de uma forma global as situações, as experiências e os significados das ações e das percepções dos sujeitos através da sua dilucidação e descrição.

Ainda que tais perspectivas padeçam de uma natureza diferenciada e aparentemente incompatíveis, há autores (Serrano, 1994; Lincoln e Denzin, 1998) que sugerem a combinação das pesquisas quantitativas e pesquisa qualitativas sempre que seja útil e adequado para compreender, explicar ou aprofundar a realidade em estudo. Estes autores sugerem assim uma abordagem mista, originando a complementaridade entre métodos quantitativos e qualitativos através da sua aplicabilidade nos diferentes momentos de uma investigação.

Desta forma, segundo (Serrano, 1994), devemos em função da natureza do problema seguir uma metodologia de investigação quantitativa complementada com procedimentos qualitativos, pois enquanto a investigação quantitativa se direciona para a produção de proposições universais decorrentes de um processo experimental, que será estatisticamente comprovado, a investigação qualitativa orienta-se para uma perspectiva explicativa e interpretativa dos fenómenos educativos visando compreendê-los a partir da indução dos significados dos próprios contextos na sua singularidade e complexidade.

2.2 Articulação entre a Contabilidade de Gestão/Analítica e o Controlo Interno

Como já anteriormente referido, o estudo procura demonstrar a importância da Contabilidade Analítica na determinação e consecução dos objetivos de uma organização, e assim comprovar a relevância da mesma para um adequado e eficiente Controlo Interno, nomeadamente em empresas industriais que possuam sectores de produção. Por consequência deste objetivo, é importante clarificar a ligação existente entre a Contabilidade de Gestão/Analítica e um sistema de Controlo Interno.

No ponto 1.2 da revisão da literatura, foram apresentadas várias definições de Controlo Interno. Como podemos observar, o Controlo Interno tem diversos objetivos que para serem atingidos exigem a implementação de uma série de procedimentos e práticas internas. Por outro lado, todas as empresas que efetuem a prática de um sistema de Contabilidade Analítica, nomeadamente para controlo e cálculos afetos ao processo produtivo, para poder executar estas funções e alcançar os seus objetivos, necessitam de recolher diversa informação. Informações estas que são tratadas e agrupadas por forma a contruir um reporte que permitirá dar resposta a diversas exigências, quer ao nível do processo produtivo, quer ao nível da decisão dos órgão de gestão.

Como consequência, a Contabilidade Analítica é tanto mais fiável e precisa, quanto a informação recolhida na empresa, ou seja, se a empresa possuir um sistema de Controlo Interno que valide com rigor e fiabilidade a qualidade da informação, também por consequência o reporte de

informação fornecido pela Contabilidade Analítica será de maior fiabilidade. Assim, podemos extrair que existe uma relação de reciprocidade entre estes dois fatores, em que mutuamente um contribui para a melhor qualidade do outro.

Uma vez que os executantes da Contabilidade Analítica são detentores de conhecimentos técnicos, serão também um contributo a considerar para assegurar a eficácia e eficiência da gestão no alcance dos objetivos, pois contribuem em tempo útil para o processo de suporte à tomada de decisão.

A maioria das organizações, no desenrolar da sua atividade, não se apercebe da importância que o Controlo Interno tem para mitigar falhas e evitar prejuízos que se refletem negativamente nos resultados. Aliado a isso temos também o facto de muitos gestores não possuírem conhecimentos a este nível, e não se mostram muito receptivos à aplicação destas medidas.

Na figura seguinte procura-se representar a correlação existente entre a Contabilidade Analítica e o Controlo Interno, e como esta pode beneficiar o enriquecimento da informação gerada na empresa e conseqüentemente contribuir para uma tomada de decisão mais eficaz e suportada em informações internas fiáveis. Destaca-se o facto de o cenário ter sido projetado para empresas industriais que possuam sectores de produção.

A figura construída descreve como os conhecimentos técnicos fornecidos pela Contabilidade de Gestão/Analítica à empresa podem contribuir para disponibilizar informação rigorosa e fiável:

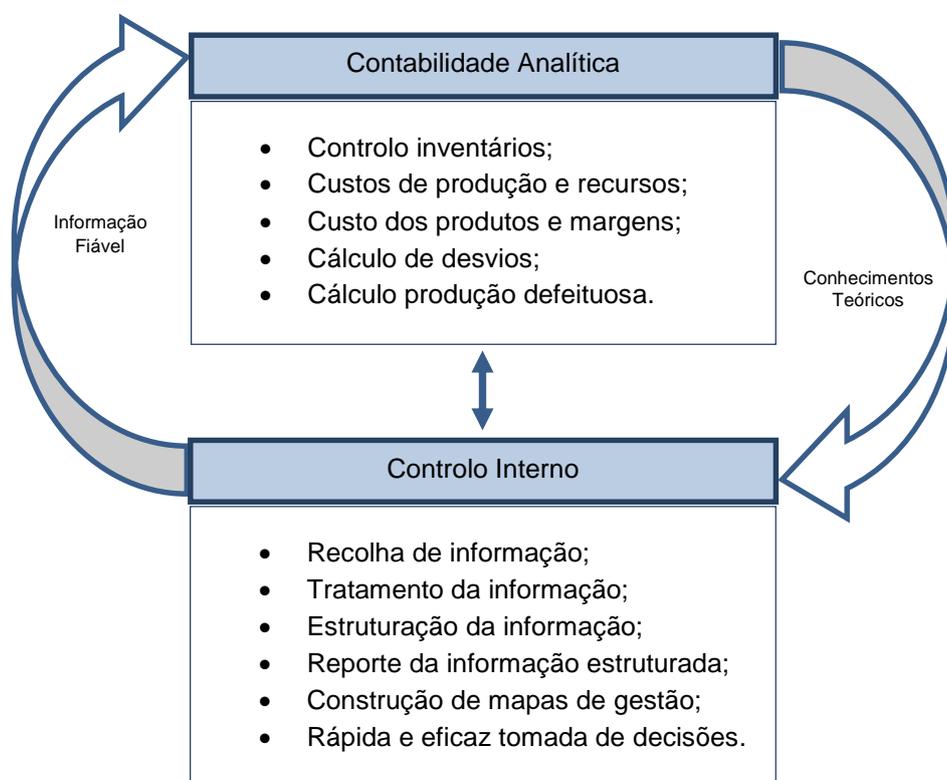


Figura 1 - Articulação entre a Contabilidade Gestão/Analítica e o Controlo Interno

Fonte: Elaboração própria

2.3 Hipóteses de Análise

Com este estudo pretendemos aferir junto de empresas industriais qual a importância que os procedimentos de Contabilidade de Gestão/Analítica podem ter na implementação e aperfeiçoamento do Controlo Interno, e na falta deste, qual a sua importância na consecução dos objetivos da organização e assim quantificar o seu contributo para uma tomada de decisão eficiente, sustentada e em tempo útil por parte dos órgãos de gestão.

Foram projetadas na síntese da revisão da literatura do Capítulo I (Tabela 1 - Perguntas de Investigação) as questões 1 e 2 a fim de aquilatar a relevância das premissas em que a Contabilidade Analítica permitirá apoiar a gestão (H1).

Considerando que o objetivo do estudo versa em quantificar o contributo da Contabilidade Analítica para um adequado e eficiente Controlo Interno foram projetadas as questões de investigação 3 e 4 (H2).

Com base neste ponto de partida, formulamos as seguintes hipóteses de estudo:

H1: A Contabilidade de Gestão/Analítica é uma ferramenta de gestão útil?

H2: Qual o contributo da informação produzida pela Contabilidade Gestão/Analítica para um adequado e eficiente Controlo Interno e qual o seu reflexo na tomada de decisão?

2.4 Modelo de Análise

O modelo de análise que foi delineado para o presente estudo prevê clarificar e sustentar a importância da Contabilidade de Gestão/Analítica para um eficaz e eficiente Controlo Interno nas organizações industriais que permita aos seus órgãos administrativos uma tomada de decisão eficiente, sustentada e em tempo útil.

Utilizando as questões projetadas na síntese da revisão da literatura do Capítulo I (Tabela 1 - Perguntas de Investigação), bem como a Figura 1 do 2.2, onde se realça a articulação entre a Contabilidade de Gestão/Analítica e o Controlo Interno, demonstram-se de seguida, as componentes do modelo de análise elaborado para o presente estudo:

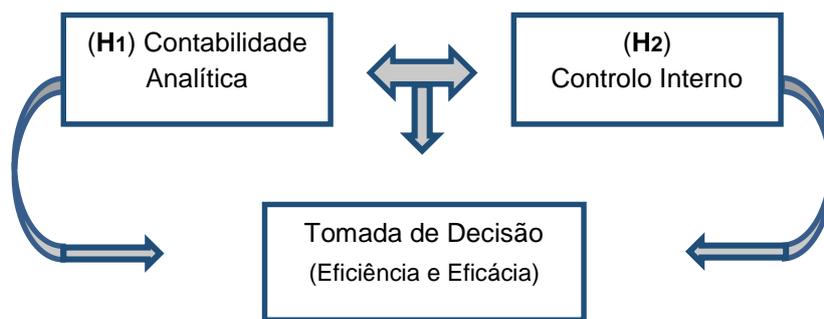


Figura 3 – Síntese do Modelo de Análise

Fonte: Elaboração própria

Em síntese, o modelo de análise projetado para este estudo reúne três premissas fundamentais: a Contabilidade Analítica, o sistema de Controlo Interno e a tomada de decisões sustentada na eficiência e eficácia do complemento da informação produzida pelas duas anteriores.

Será sustentado neste modelo de análise que o presente estudo pretende chegar ao objetivo proposto e fundamentar as respostas às já referidas perguntas de investigação, pelo que de seguida, iremos abordar a metodologia aplicada no mesmo.

2.5 Metodologia Aplicada ao Estudo

Como referido, o estudo em análise consiste em comprovar e fundamentar a importância da Contabilidade Analítica para um adequado e eficiente Controlo Interno e ainda para a mais-valia que a mesma reproduz na determinação e consecução dos objetivos pelo que foi neste ponto que se operacionalizou a investigação e se definiu o tipo de metodologia e técnica a aplicar. O conhecimento pode-se adquirir de várias formas, sendo que através da metodologia estudada, se descreve e explica os métodos que se vão utilizar ao longo do trabalho. *“No início há questões ou focos de interesses muito amplos, que no final se tornam mais diretos e específicos. O pesquisador vai precisando melhor esses focos à medida que o estudo se desenvolve”* (Ludke e André, 1986).

Dado que a escolha da metodologia se deve fazer em função da natureza do problema a estudar (Serrano, 1994; Lincoln, 1998), tendo em conta as questões de investigação presentes neste estudo, considerou-se pertinente que o mais adequado para perceber os fenómenos inerentes à mecânica do mesmo, era seguir uma metodologia para análise qualitativa e quantitativa.

De seguida, passamos a abordar as metodologias utilizadas no estudo, pelo âmbito teórico, começando pela técnica qualitativa.

2.5.1 Qualitativa

O método qualitativo é útil e necessário para identificar e explorar os significados dos fenómenos estudados e as interações que estabelecem, possibilitando estimular o desenvolvimento de novas compreensões sobre a variedade e a profundidade dos fenómenos sociais (Bartunek; Seo, 2002).

A investigação qualitativa é descritiva e essa descrição deverá ser rigorosa e resultar diretamente dos dados recolhidos. Os dados recolhidos incluem transcrições de entrevistas, registos de observações, documentos escritos, fotografias e gravações.

Assim, no presente estudo, consideramos uma mais-valia a elaboração de um pré-teste individual, inserido num contexto social e culturalmente específico, estruturado, mas com resposta de livre narrativa e sem padronizações, para junto de opiniões credíveis, conseguirmos um acréscimo de valor no objetivo proposto.

Depois de mencionado o método qualitativo será agora referido o método quantitativo pelo qual optamos.

2.5.2 Quantitativa

As investigações quantitativas são baseadas em pressupostos acerca do que constitui investigação válida e que métodos de investigação são apropriados (Ferreira, 2009).

As investigações quantitativas implicam que o investigador antes de iniciar o trabalho elabore um plano de investigação bem estruturado, no qual os objetivos e os procedimentos de investigação estejam indicados pormenorizadamente. A elaboração do plano deverá ser precedida e sustentada de uma revisão da literatura conveniente, a qual é essencial para a definição dos objetivos do estudo e também para a formulação de hipóteses e das variáveis.

Assente nestes pressupostos, surgiu a necessidade de efetuar uma recolha de informação que fosse de encontro ao nosso objetivo, e que através da análise criteriosa de dados estatísticos, nos permitisse responder, comprovar e sustentar as nossas questões de investigação. Assim, a recolha de informação utilizada para esta vertente foi o questionário.

Considerando todo este capítulo da Metodologia, passamos a desenvolver no capítulo seguinte, as metodologias utilizadas no estudo, agora aplicando-as na sua vertente prática. Começamos por abordar a técnica qualitativa e depois a quantitativa através de um pré-teste descritivo e de um questionário.

Capítulo III – Estudo Empírico

3.1 Estude de Caso – Pré-Teste

Neste estudo de caso, apresenta-se um pré-teste realizado, onde por desafio a uma pergunta de investigação, foram inquiridos um leque de algumas pessoas ou organizações, que ao longo do meu percurso me marcaram com uma imagem bastante positiva e credível, pelo que considerei a sua opinião concreta como um real acrescento de valor face ao objetivo da minha investigação.

3.1.1 Pré-Teste (Pergunta de Investigação)

Na pergunta endereçada em 30 de Dezembro de 2013, depois de um pequeno enquadramento no assunto e na situação em que foi realizado o interesse intrínseco pela Contabilidade Analítica, e apelado à atenção dos inquiridos, dando ênfase ao facto de considerar a sua opinião de grande relevância para o meu objetivo, foi endereçada a seguinte questão:

“Vinha por este meio, solicitando a sua atenção, se possível, que num pequeno resumo, me relate o seu ponto de vista, para me ajudar a perceber e comprovar que a Contabilidade Analítica é uma importante ferramenta para a Auditoria e um importante suporte de informação para um adequado e eficiente Controlo Interno.”

a. Recolha de Respostas

A recolha de informação foi feita à medida que os inquiridos transmitiam a sua resposta à pergunta de investigação colocada. A primeira resposta, obtida pelo Dr. Bruno Horta Soares, foi no dia 6 de Janeiro de 2014. A Segunda recolha, ocorreu em 8 de Janeiro de 2014 através do Dr. Félix Meireis. A terceira resposta ocorreu em 20 de Janeiro de 2014, e foi obtida através da PwC. Por fim, a quarta e última resposta foi em 29 de Janeiro de 2014, e proferida pela OTOC.

b. Apresentação de Resultados

b.1) Bruno Horta Soares, CISA®, CGEIT®, CRISC™, PMP:

“Relativamente ao tópico que refere, começaria por dizer que para mim o mais importante e um dos fatores críticos de sucesso da AI é sem dúvida o alinhamento com as áreas de negócio auditadas. Neste sentido, tudo o que a AI possa fazer para compreender melhor o seu âmbito de trabalho vai sem dúvida facilitar a comunicação com o auditado e melhorar a gestão de expectativas do seu trabalho. Dito isto, a contabilidade analítica é sem dúvida um dos elementos fundamentais da gestão das organizações pelo que procurar pontes da AI com

esta visão da organização poderá certamente ajudar o trabalho do auditor. Quanto ao objetivo concreto da tese eu acho que estudar o impacto do planeamento da auditoria com base na contabilidade analítica poderia ser interessante, nomeadamente o contributo que este instrumento de gestão poderá ter na avaliação de risco da auditoria.

Espero ter ajudado.
Melhores cumprimentos,
Bruno Horta Soares, CISA®, CGEIT®, CRISC™, PMP®
GOVaaS - Governance Advisors, as-a-Service”

b.2) Félix Meireis (Docente das Cadeiras de Contabilidade de Gestão, Custos e Analítica no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto):

“É bom ver que se interessa por estas matérias.

Deixo-lhe algumas ideias sobre o tema:

A contabilidade analítica tem como um dos objetivos, entre vários outros, calcular os custos dos produtos fabricados, totais e por unidade, por fatores de produção e por fases de fabrico. Outro será o controlo interno das condições de exploração, o que implica o conhecimento dos gastos internos dos vários departamentos/secções/centros de custo/atividades, comparação com valores pré-definidos, como o orçamento, cálculo, análise e justificação dos desvios em relação às previsões. Deste modo, pode ser também um apoio importante à atividade da auditoria, quer quanto à mensuração dos inventários quer quanto ao controlo interno. Será portanto um bom tema para uma dissertação de mestrado.

Cumprimentos, Félix Meireis”

b.3) PricewaterhouseCoopers & Associados:

“Na sequência do contacto efetuado à PwC no âmbito do desenvolvimento de uma Dissertação, junto envio resposta solicitada:

A contabilidade analítica ou de gestão, mais virada para os utilizadores internos, permite a obtenção de informação relevante e com finalidade diversa, nomeadamente:

- i) a quantificação do custo de produção nas empresas industriais e consequente mensuração dos inventários produzidos;*
- ii) a obtenção de informação por centros de responsabilidade ou por centros de resultados, conforme as circunstâncias, permitindo uma melhor análise e avaliação dos indicadores de eficácia e eficiência;*

- iii) a obtenção de informação por funções e por segmentos de negócio;
- iv) a gestão e o controlo orçamental a nível dos diversos centros de responsabilidade ou de resultados;
- v) uma melhor apreciação do balanceamento entre rendimentos e gastos, principalmente quando estão em causa empresas de prestação de serviços.

Em resumo, a contabilidade analítica é importante em termos do controlo interno (ambiente de controlo) e da gestão, é fundamental para a mensuração dos inventários produzidos e ainda para a produção de outra informação utilizada no relato externo (informação por funções e por segmentos). Do referido se conclui que, em certas circunstâncias, a contabilidade analítica deve ser objeto de atenção e análise por parte do auditor, principalmente quando a informação financeira divulgada tem subjacente elementos obtidos a partir do subsistema da contabilidade analítica.

*Com os melhores cumprimentos,
PwC | Assurance Manager”*

b.4) Ordem dos Técnicos Oficiais Contas:

“Exmo. Sr. Luís Barbosa,

Na sequência do v/ contacto e por indicação do Bastonário da OTOC, estou por este meio a remeter o ponto de vista/opinião do representante da OTOC em relação à temática proposta:

No contexto do quadro normativo regulador da profissão de Técnico Oficial de Contas (TOC) e da associada complexidade, diversidade e quase permanente mutação das matérias que constituem e influenciam a área de atuação dos profissionais inscritos na Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, o risco de desenvolvimento de erros no desempenho das funções de TOC é elevado.

A adoção de adequados e eficientes processos e procedimentos de controlo interno, constitui-se como pilar estruturante para a minimização do risco no desempenho da profissão.

A Contabilidade Analítica ou de Gestão, como área disciplinar base da formação necessária à qualificação como TOC, representa recurso intelectual e efetivo para o cálculo dos custos, proveitos e resultados das atividades, para a análise da eficiência das organizações, para a tomada de decisão, assim como para a identificação e minimização dos riscos associados ao desempenho da atividade

profissional, nomeadamente quando integrada como componente do processo de controlo interno que se recomenda e adequa a cada TOC.

*Nelson Ferreira | Assessor do Bastonário,
Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas”*

3.2 Estude de Caso – Questionário

No desenrolar da análise qualitativa surgiu a necessidade de uma recolha de informação mais generalizada que ajudasse a responder às questões de investigação e assim sustentar o nosso objetivo.

Nesta fase do trabalho apresentamos o estudo empírico que foi realizado através de um questionário. Será efetuada uma caracterização da amostra obtida e a apresentação dos resultados que permitirão discutir os mesmos e retirar conclusões.

3.2.1 Caracterização da Amostra

O inquérito teve como destinatários empresas industriais com sectores de produção, enquadradas em várias áreas de atividade. Tomou-se como pressuposto, a necessidade das organizações possuir sectores de produção, independentemente do sector de atividade em que se encontrassem inseridas, pois de acordo com o nosso propósito, o pretendido era analisar o facto de existir industrialização, e assim homogeneizar o estudo pela existência de sectores de produção.

Os inquiridos enquadram-se maioritariamente dentro das seguintes áreas de atividade: indústria de têxteis; indústria do calçado; indústria de veículos automóveis, reboques e semi-reboques; indústria metalúrgica e metalomecânica; indústria de outros produtos minerais não metálicos; indústria de pasta de papel, cartão e seus artigos; indústrias da madeira e da cortiça; indústria de vestuário; indústria de equipamento elétrico e de ótica; indústria de produtos químicos e de fibras sintéticas ou artificiais; indústria de moldes; e indústria de plásticos.

A divulgação do inquérito foi efetuada através do envio, por correio eletrónico, para uma extensa lista de contactos, obtida através de intensiva pesquisa na *internet*. Foi enviado, juntamente com pequena mensagem de enquadramento, um endereço direto para o preenchimento do questionário em plataforma *online*, de forma simples e intuitiva.

Os questionários foram realizados em 10 de Março de 2015 e orientados para a área financeira das organizações. No entanto, as respostas obtidas nesta abordagem inicial foram muito reduzidas e ficaram aquém das expectativas. Numa segunda fase, em 30 de Março de 2015,

procedeu-se a um segundo envio, com o intuito de obter uma amostra credível e considerável. O questionário utilizado e a descrição dos inquiridos constam nos apêndices 1 e 2.

3.2.2 Recolha de Respostas

Depois de uma grande dificuldade na obtenção de respostas as medidas de insistência tomadas revelaram-se determinantes. Assim, após o fecho do questionário, em 20 de Junho 2015, conseguiu-se atingir as 121 respostas. A recolha de todos os resultados resume-se:

Nº de Inquiridos	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
600	121	20,2%

Tabela 2 – Resumo dos Resultados Recolhidos

De seguida, passamos à apresentação dos resultados obtidos.

3.2.3 Apresentação de Resultados

Neste ponto, analisamos os resultados obtidos no questionário efetuado, através da apresentação das respostas agrupadas em quadros e gráficos.

O questionário encontra-se estruturado em várias fases. Numa primeira fase, e embora o envio tenha sido exclusivo a empresas industriais, procurou-se excluir respostas de quem teve acesso ao questionário e não se enquadrava no âmbito de estudo pretendido, ou seja, não fosse uma empresa industrial com sector(es) produção.

Questão 1. A organização é uma empresa industrial com sector(es) de produção?

Opções de Resposta	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Sim	112	92,6%
Não	9	7,4%

Tabela 3 – Respostas à Questão 1.

Nesta questão observou-se que das 121 respostas obtidas, apenas 112 serão consideradas para análise, reduzindo assim insignificativamente a nossa amostra pelo facto das 9 respostas não se enquadrarem no estudo devido a não possuírem sectores de produção.

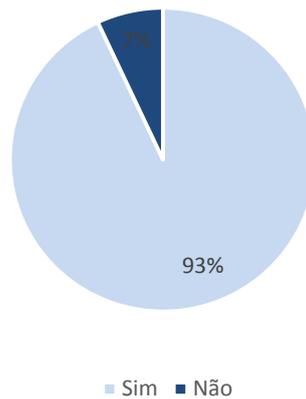


Gráfico 1 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 1.

O gráfico apresentado mostra que aproximadamente 93% dos inquiridos são empresas industriais com sector(es) de produção e serão estes que responderão às restantes questões do inquérito, dado que, para os restantes 7% terminou o inquérito.

As questões seguintes procuram averiguar quais as empresas que praticam Contabilidade Analítica, de Custos ou Contabilidade de Gestão e caracterizar a amostra nesta temática.

Questão 2. Praticam Contabilidade Analítica, de Custos ou Contabilidade de Gestão?

Opções de Resposta	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Sim	89	79,5%
Não	23	20,5%

Tabela 4 – Respostas à Questão 2.

Nesta questão verificamos que das 112 respostas consideradas para análise, 89 são de empresas industriais que possuem sectores de produção e praticam Contabilidade Analítica, enquanto uma minoria, 23 respostas, não optam por dar tratamento à informação por este método.

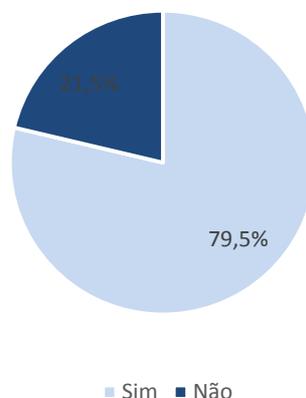


Gráfico 2 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 2.

O gráfico apresentado mostra-nos que aproximadamente 79% dos inquiridos são empresas industriais com sector(es) de produção a executar procedimentos de Contabilidade Analítica enquanto 21% da nossa amostra não o faz.

Deste modo, as duas questões que se seguem procuram clarificar e quantificar as razões para a não prática de Contabilidade Analítica exclusivamente por esta parte da nossa amostra.

Questão 2.1. Quantifique as razões da não implementação de Contabilidade Analítica?

Alínea 1. Resistência por parte dos órgãos dirigentes

Alínea 2. Resistência por parte do pessoal técnico

Alínea 3. Insuficiente preparação técnica do pessoal

Alínea 4. Número reduzido de funcionários

Alínea 5. Programas informáticos inadequados

Alínea 6. Insuficiência de recursos financeiros

Nesta questão, podemos observar as respostas obtidas pelos 23 inquiridos que apesar de possuírem sector(es) de produção não tem implementado nem em execução nenhum procedimento de Contabilidade Analítica, e assim poder compreender melhor quais os motivos. As tabelas com o detalhe das respostas às alíneas mencionadas constam no apêndice 3.

De seguida, são apresentadas estas mesmas respostas de modo gráfico e em forma resumida.

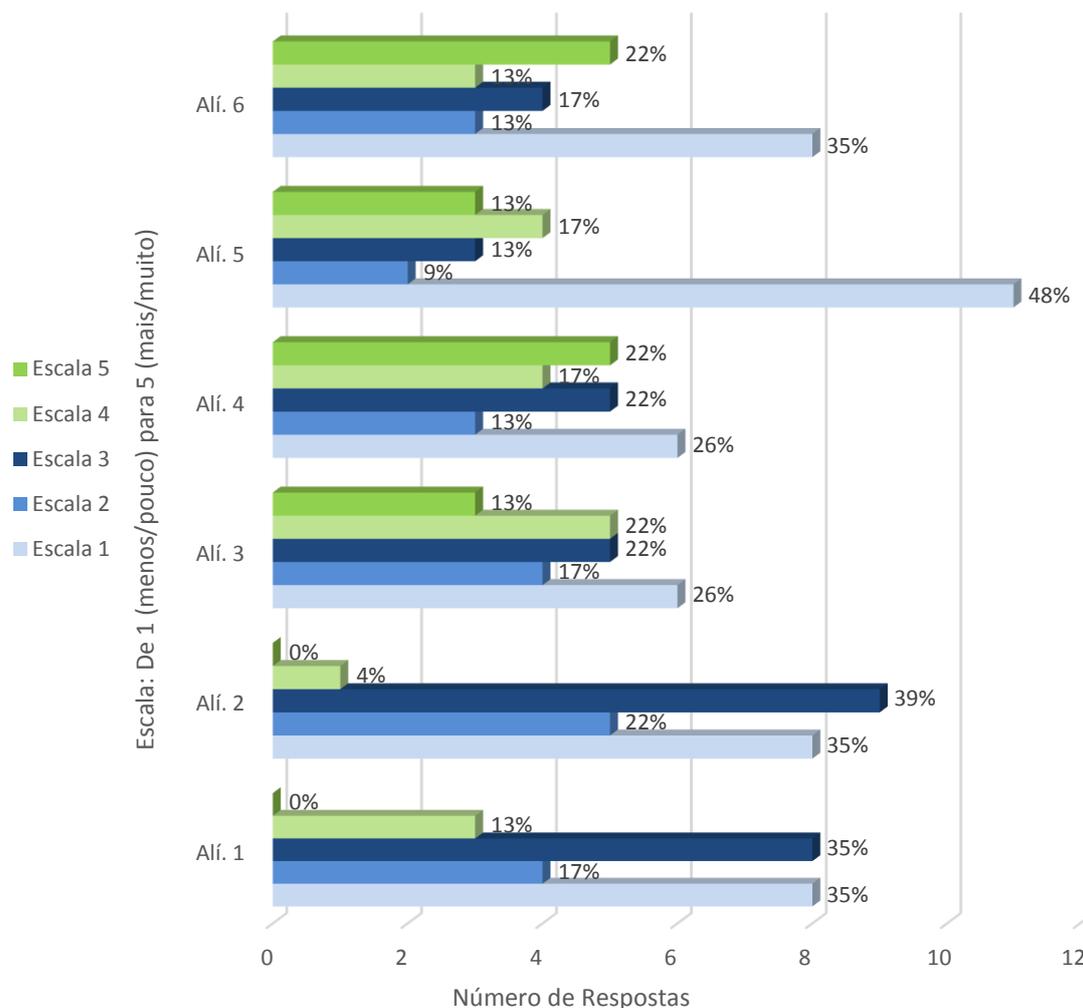


Gráfico 3 – Apresentação gráfica de resumo das respostas à Questão 2.1.

O gráfico apresentado mostra-nos que 0% consideram que a principal razão pela não prática de Contabilidade Analítica se deve ao facto de existir resistência por parte dos órgãos dirigentes para esse efeito, e ainda para consolidar esta ideia, 35% consideram o mesmo tópico numa escala baixa de 1 e 3.

Também com dados similares, não é considerada como principal razão a eventual resistência por parte do pessoal técnico, sendo que também 0% consideram este tópico com escala 5 (mais/muito), concentrando assim mais uma vez as maiores percentagens, 35% e 39%, nas escalas mais baixas, respetivamente 1 e 3.

Ainda no que diz respeito à quantificação das razões pela não prática de Contabilidade Analítica, os resultados obtidos quando à consideração de insuficiente preparação técnica do pessoal e número reduzido de funcionários são bastante similares mas não nos permitem retirar grandes conclusões uma vez que não há nenhuma opção de resposta em que a percentagem se distancie consideravelmente das restantes. Apenas a considerar que em ambas as situações a maior percentagem de respostas é a correspondente à escala 1 (menos/pouco).

Observando os resultados da alínea 5., facilmente podemos verificar que os *softwares* informáticos não são um entrave à boa prática de Contabilidade Analítica, uma vez que nesta amostra 48% considera isoladamente este tópico como 1 (menos/pouco).

Por último, na alínea 6., que procura quantificar a insuficiência de recursos financeiros, os resultados também são muito similares, o que não nos permite obter evidentes conclusões. Contudo, verificasse apenas uma ligeira supremacia, 35%, que destaca a quantidade das respostas atribuídas ao tópico com a escala 1 (menos/pouco).

Assim, resumidamente, podemos verificar que não há nenhum motivo concreto e evidente, que se destaque acentuadamente, e pelo contrário, em todas as respostas a escala que prevalece com percentagens mais elevadas é a correspondente à escala 1 (menos/pouco). Deste modo, presumimos que estas 23 empresas industriais com sector(es) de produção que não optam por práticas de Contabilidade Analítica, fazem-no por opção, e não por nenhuma condicionante interna que o esteja a impedir.

Questão 2.2. Pretendem implementar Contabilidade Analítica? Data prevista.

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Sim (ainda no decorrer deste ano)	0	0,0%
Sim (durante próximos 2 anos)	3	13,0%
Sim (durante próximos 3 anos)	4	17,4%
Sem opinião	9	39,1%
Não	7	30,4%

Tabela 5 – Respostas à Questão 2.2.

Ao observarmos as 23 respostas consideradas para análise, temos de destacar que a grande maioria dos inquiridos ou não tem opinião formulada, 9 respostas, ou não pretende implementar Contabilidade Analítica, 7 das respostas.

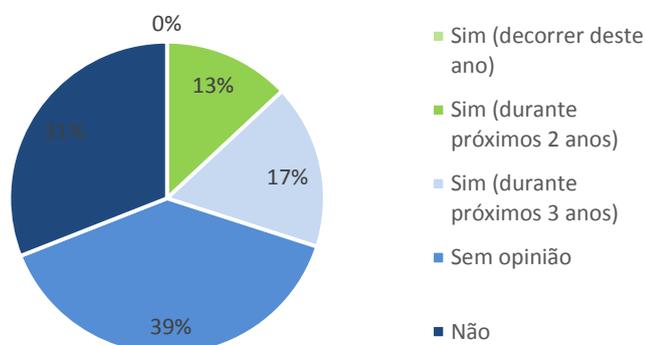


Gráfico 4 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 2.2.

No seguimento da questão 2.1., observando agora o gráfico apresentado, podemos verificar que desta amostra que não opta pela prática de procedimentos de Contabilidade Analítica, a grande maioria não tem opinião ou não pretende implementar Contabilidade Analítica, pelo que assim existe conformidade com as conclusões do 2.1., onde podemos destacar que não o fazem por opção.

Analisadas estas duas questões, neste momento, optamos por fazer uma divisão entre o tratamento de dados, dividindo as respostas obtidas, para posteriormente poder ter um foco de comparação, entre os resultados dos inquiridos que praticam Contabilidade Analítica e os que não o fazem, e assim conseguirmos sustentar que a Contabilidade Analítica é um suporte de informação para um adequado e eficiente Controlo Interno e evidenciar conclusões de acordo com o nosso objetivo. Assim sendo, os inquiridos que responderam afirmativamente à anterior questão, 2., avançam automaticamente para a 3. que reataremos posteriormente, apêndice 6.

Deste modo, as questões que se seguem (da questão 4. até questão 6.) procuram tratar a informação recolhida exclusivamente para a nossa amostra de 23 empresas que não praticam Contabilidade Analítica e assim caracteriza-la quanto à prática de medidas de Controlo Interno.

Questão 4. Desenvolvem práticas de Controlo Interno?

Opções de Resposta	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Sim	21	91,3%
Não	2	8,7%

Tabela 6 – Respostas à Questão 4. - Amostra que não pratica Contabilidade Analítica

Nesta questão verificamos que das 23 respostas consideradas para análise, 21 destas desenvolvem práticas de Controlo Interno, enquanto uma reduzida minoria, 2 respostas, não o fazem.

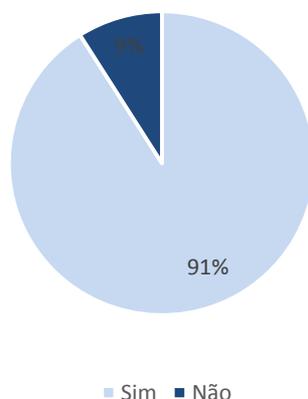


Gráfico 5 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 4. - Amostra que não pratica Contabilidade Analítica

O gráfico apresentado mostra-nos que aproximadamente 91% da nossa amostra que não tem implementada Contabilidade Analítica desenvolvem práticas de Controlo Interno enquanto apenas 9% não o faz.

Deste modo, os inquiridos que responderam afirmativamente, ficam excluídos da questão seguinte 4.2., enquanto pelo contrário, os restantes ficam excluídos da 4.1..

Questão 4.1. Classifique quais as práticas de Controlo Interno utilizadas?

Alínea 1. Controlo diário de caixa e de existências

Alínea 2. Segregação de funções

Alínea 3. Inspeções físicas das disponibilidades e existências

Alínea 4. Reconciliação de contas bancárias efetuadas em tempo útil

Alínea 5. Auditorias periódicas

Alínea 6. Registo de despesas por centros de custo

Nesta questão, podemos observar as respostas obtidas pelos 21 inquiridos que apesar de não terem implementado nem em execução nenhum procedimento de Contabilidade Analítica, desenvolvem práticas de Controlo Interno, para assim poder compreender e quantificar quais as práticas mais frequentes. As tabelas com o detalhe das respostas às alíneas mencionadas constam no apêndice 4.

De seguida, são apresentadas estas mesmas respostas de modo gráfico e em forma resumida.

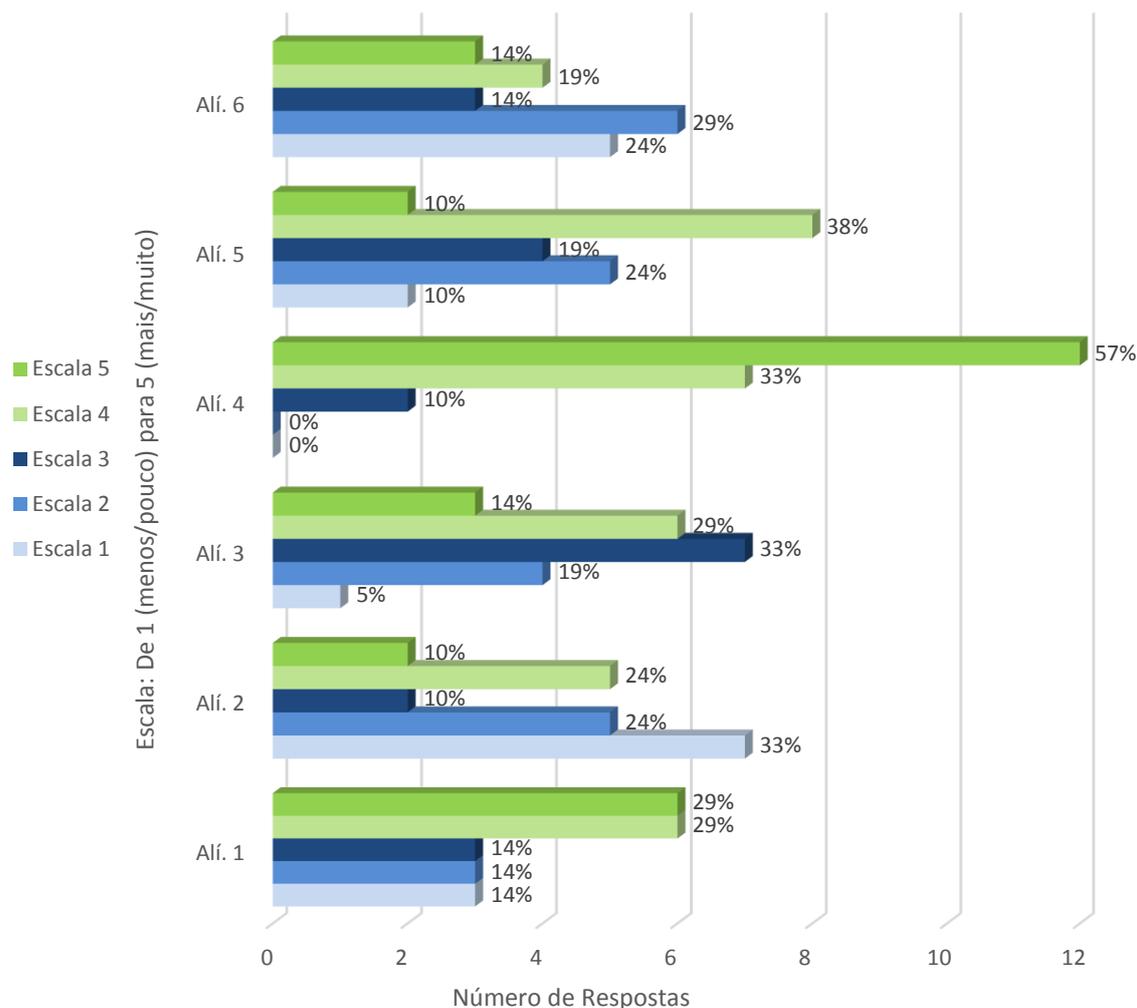


Gráfico 6 – Apresentação gráfica de resumo das respostas à Questão 4.1. - Amostra que não pratica Contabilidade Analítica

O gráfico apresentado mostra-nos que aproximadamente 58% consideram o controlo diário de caixa e de existências com uma escala alta 4 e 5 (mais/muito), tendo em ambas a mesma percentagem de respostas de 29%.

No que diz respeito à segregação de funções a opção de resposta em que a percentagem se distancia consideravelmente das restantes é a escala 1 (menos/pouco) com aproximadamente 34% de respostas. Ainda para nos ajudar a consolidar esta ideia, a escala baixa 2 também reúne uma percentagem de respostas consideráveis de aproximadamente 24%. Deste modo, podemos observar que a segregação de função não será uma prática muito recorrente.

Observando os dados recolhidos quanto à prática de inspeções físicas das disponibilidades e existências, podemos verificar que as escalas com mais percentagens de respostas são a 3 e 4, respetivamente com 33% e 29%, pelo que podemos aferir que esta é uma prática utilizada com frequência por esta nossa amostra.

Quanto à alínea 4., não há dúvidas que se evidencia que a grande maioria da nossa amostra utiliza a prática de reconciliação de contas bancárias efetuadas em tempo útil com bastante regularidade, uma vez que os dois primeiros níveis de escala não possuem qualquer resposta e só no último nível, escala 5 (mais/muito), temos atribuída uma percentagem de respostas de aproximadamente 57%.

Nos resultados da alínea 5., o maior número de respostas encontrasse entre as escalas 2 e 4 com percentagens consideráveis entre os 19% e os 38%, contudo, destaca-se o facto da percentagem superior, de aproximadamente 38%, pertencer à escala intermédia alta 4, permitindo-nos aferir que grande parte da nossa amostra recorre com alguma regularidade a esta prática de Controlo Interno.

Por último, na alínea 6., podemos verificar que o maior número de respostas enquadrasse nas escalas 1 e 2, com percentagens de aproximadamente 24% e 29%, pelo que observamos que uma maioria dos inquiridos não optam por esta prática.

Deste modo, podemos resumidamente verificar que esta amostra de 21 empresas que não praticam Contabilidade Analítica mas indicaram desenvolver práticas de Controlo Interno, fazem-no apresentando algumas evidentes deficiências, sendo que em algumas das alíneas apresentam respostas com percentagens consideráveis nas escalas mais baixas (menos/pouco), sendo até em alguns casos, mais concretamente, na segregação de funções e no registo de despesas por centros de custo, a escala 1 e 2, onde se enquadram o maior número de respostas.

Tal como já referido anteriormente, a questão que se segue, é exclusiva à nossa reduzida amostra que respondeu negativamente à questão 4, ou seja, para além de não ter implementada Contabilidade Analítica também não desenvolve qualquer prática de Controlo Interno, para assim termos uma breve caracterização de quais os motivos que levam a este facto.

Questão 4.2. Motivos pelo não desenvolvimento de práticas de Controlo Interno?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Falta de Manual de Controlo Interno	1	50,0%
Falta de meios	1	50,0%
Falta de tempo	0	0,0%

Tabela 7 – Respostas à Questão 4.2. - Amostra que não pratica Contabilidade Analítica

Nesta questão verificamos que das 23 respostas consideradas para análise, a reduzida minoria de 2 empresas, que não desenvolvem práticas de Controlo Interno, indicaram como motivos a falta de manual de Controlo Interno e falta de meios.

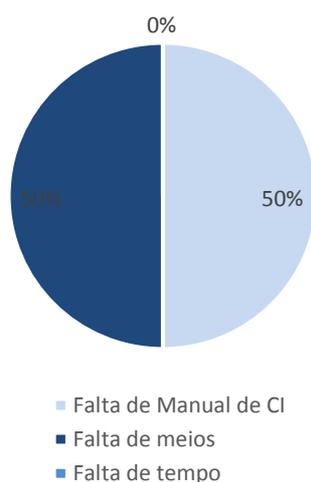


Gráfico 7 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 4.2. - Amostra que não pratica Contabilidade Analítica

Ao observarmos o gráfico apresentado, podemos verificar que 50% das respostas indicaram que a falta de desenvolvimento de práticas de Controlo Interno devesse à falta de existência de um Manual de Controlo Interno, e os restantes 50% indicaram que se deve á falta de meio. Contudo, estes resultados não nos permitem retirar conclusões dada a reduzida amostra em causa, apenas nos permite compreender quais os motivos que levam estas duas empresas a não optar por nenhuma prática de Controlo Interno. Ainda assim, permite-nos observar que no universo de 112 empresas inquiridas, apenas 2, menos de 2%, não tem implementado nem Contabilidade Analítica nem desenvolvem nenhuma prática de Controlo Interno, indicando-nos que, atualmente, as empresas industriais dão alguma atenção a estas temáticas e apresentam preocupações ao nível do controlo e do tratamento da informação interna.

De seguida, pretendemos avaliar se esta amostra especifica considera apresentar deficiências quanto ao nível de Controlo Interno.

Questão 5. Considera que a empresa apresenta deficiências ao nível de procedimentos de Controlo Interno?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Sim	10	43,5%
Não	8	34,8%
Sem opinião	5	21,7%

Tabela 8 – Respostas à Questão 5. - Amostra que não pratica Contabilidade Analítica

Observando a Tabela 8, podemos verificar que a maioria dos nossos inquiridos, 10 respostas, consideram apresentar deficiências ao nível do que são procedimentos de Controlo Interno, enquanto no sentido oposto temos 8 respostas. Ainda nesta questão, 5 dos inquiridos optam por não emitir opinião.

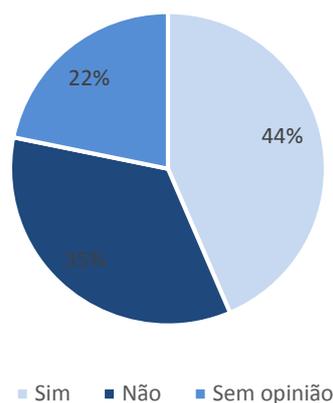


Gráfico 8 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 5. - Amostra que não pratica Contabilidade Analítica

O gráfico apresentado mostra-nos que uma maioria, aproximadamente 44%, desta nossa amostra que não pratica Contabilidade Analítica, considera apresentar deficiências nos procedimentos de Controlo Interno, enquanto aproximadamente 35% não. De considerar também a percentagem de cerca de 22% que consideram não ter opinião formalizada sobre o assunto.

Deste modo, a questão que se segue procura clarificar e quantificar as deficiências de Controlo Interno para os 10 inquiridos que responderam afirmativamente na questão 5., e assim nos ser possível uma melhor perceção do que os levou a identificar essas mesmas deficiências. Os restantes, os que responderam afirmativamente e os que não possuíam opinião, ficam excluídos da seguinte questão 5.1.

Questão 5.1. Dentro das hipóteses seguintes quantifique o nível de deficiência de Controlo Interno?

Alínea 1. Inventários

Alínea 2. Produção e recursos

Alínea 3. Custos de produção e margens

Alínea 4. Ativos fixos

Alínea 5. Contas correntes de terceiros

Alínea 6. Contas bancárias e caixa

Nesta questão, podemos observar as respostas obtidas pelos 10 inquiridos que consideraram apresentar deficiências de Controlo Interno para assim poder compreender e quantificar quais os aspetos que os levaram a esse pensamento e ter algum conhecimento de quais as áreas em que se consideram mais sensíveis. As tabelas com o detalhe das respostas às alíneas referidas constam no apêndice 5.

De seguida, são apresentadas estas mesmas respostas em gráfico resumo.

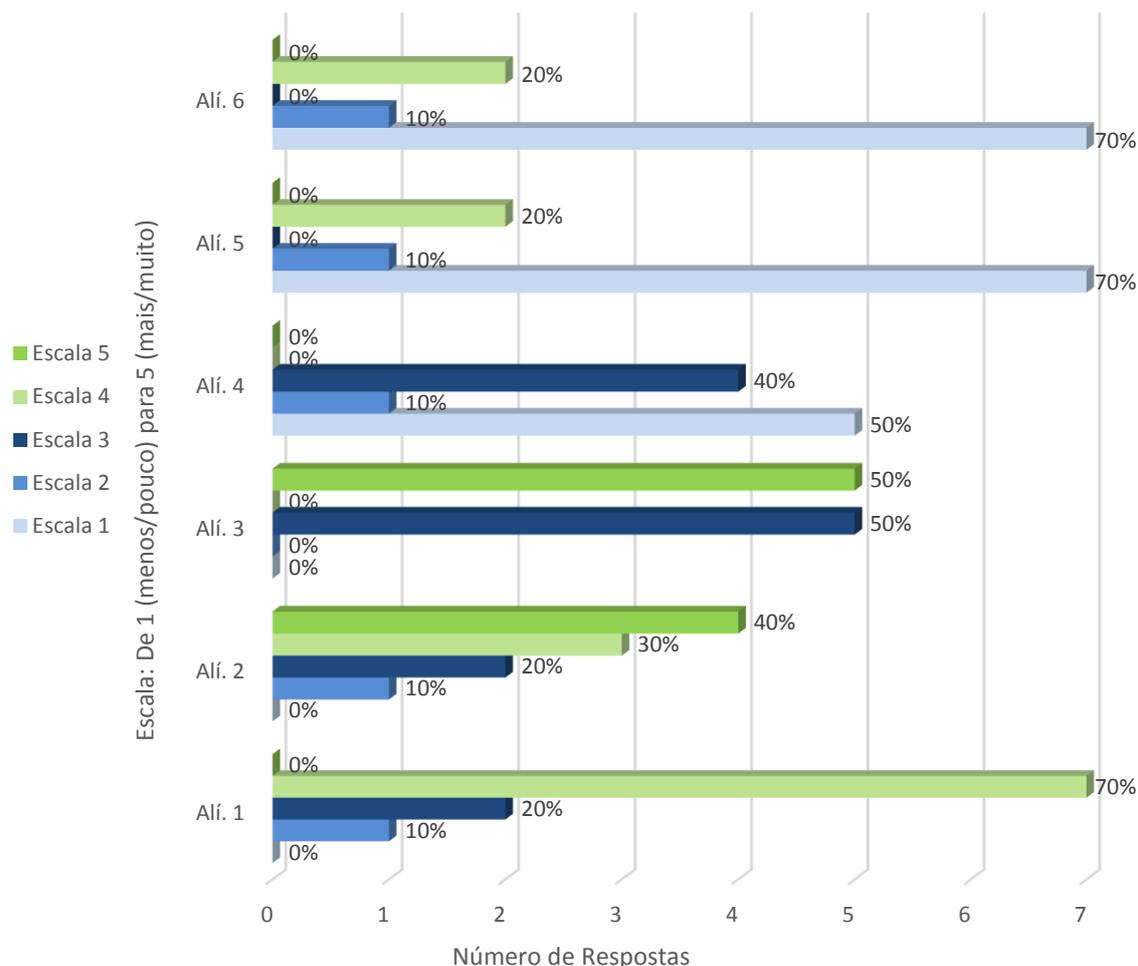


Gráfico 9 – Apresentação gráfica de resumo das respostas à Questão 5.1. - Amostra que não pratica Contabilidade Analítica

O gráfico apresentado mostra-nos que 70% consideram apresentar deficiências de Controlo Interno ao nível de inventários, uma vez que esta percentagem de respostas se encontra em nível de escala alta 4 (mais/muito).

No que diz respeito à produção e recursos, é na escala 5 (mais/muito) que se encontra a percentagem de respostas que mais se distancia das restantes com 40%. Ainda para nos ajudar a consolidar esta ideia, a escala média alta 4 apresenta também uma percentagem de respostas considerável de 30%. Deste modo, observando estes dados, e fazendo o exercício de somar estas duas escalas com mais respostas, podemos observar que 70% considera apresentar deficiências de Controlo Interno ao nível da produção e recursos.

Analisando os dados recolhidos quanto a custos de produção e margens, podemos verificar que as escalas 3 e 5 dividem a totalidade de percentagens de respostas, respetivamente com 50% cada, pelo que podemos aferir que metade destes nossos inquiridos consideram sem dúvidas

que apresentam dificuldades de Controlo Interno ao nível desta temática, enquanto a outra metade optou por uma resposta de escala razoável. De referir que as escalas mais baixas 1 e 2 não apresentam qualquer resposta por esta nossa amostra.

Quanto à alínea 4., evidenciase que a nossa amostra não considera apresentar deficiências de Controlo Interno a nível de ativos fixos, sendo que não possui qualquer resposta nos últimos níveis, escala 4 e 5 (mais/muito), e a maior percentagem de respostas, 50%, corresponde à escala 1 (menos/pouco).

Nos resultados da alínea 5. e 6., observamos que as respostas são exatamente iguais, onde o maior número de respostas encontrasse na escala 1 com a percentagem de destaque evidente de 70%, o que nos permite aferir que grande parte da nossa amostra considera não apresentar deficiências de Controlo Interno tanto ao nível de contas correntes de terceiros como de contas bancárias e caixa.

Deste modo, podemos resumidamente verificar que esta amostra de 10 empresas que consideram apresentar deficiências de Controlo Interno, consideram-no essencialmente por temáticas afetas aos inventários, produção, recursos, custos e margens, pois no que diz respeito a ativos fixos, contas corrente de terceiros e contas bancárias e caixa, ficou claro que não consideram apresentar deficiências.

De seguida projetamos a questão 6., que foi elaborada com o intuito de conhecer melhor a realidade dos gestores no que diz respeito ao seu conhecimento sobre procedimentos de Controlo Interno e de Contabilidade Analítica. Deste modo, é nos permitido obter alguma relação com o facto desta nossa amostra de 23 inquiridos não optar pela prática de procedimentos de Contabilidade Analítica, em que como já visto anteriormente, existirem também dentro desta amostra restrita, dois inquiridos que para além disso também não desenvolvem qualquer procedimento de Controlo Interno.

Questão 6. Qual o nível de conhecimento do(s) gestor(es) no que diz respeito a procedimentos de Controlo Interno?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Nenhum	0	0,0%
Pouco	2	8,7%
Razoável	13	56,5%
Elevado	5	21,7%
Muito Elevado	3	13,0%

Tabela 9 – Respostas à Questão 6. - Amostra que não pratica Contabilidade Analítica

Nesta questão 6. podemos observar que a maioria dos nossos inquiridos, 13 respostas, consideram que os gestores apresentam um nível de conhecimento razoável de procedimentos

de Controlo Interno, de considerar não menos importante, que 5 respostas indicam que os gestores apresentam um conhecimento elevado e 3 respostas muito elevado, o que quase extingue a minoria de 2 respostas que consideram que o nível de conhecimento é reduzido.

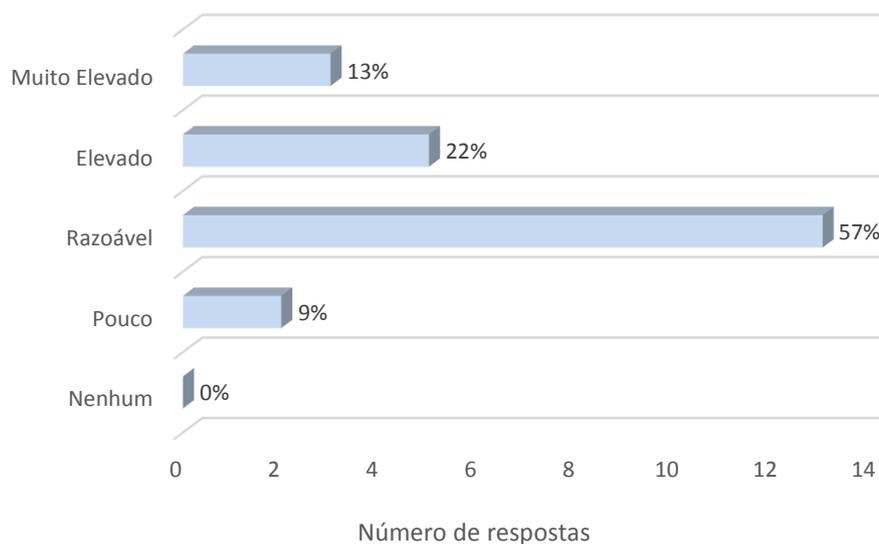


Gráfico 10 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 6. - Amostra que não pratica Contabilidade Analítica

O gráfico apresentado mostra-nos que uma maioria desta nossa amostra, aproximadamente 57%, considera que os gestores apresentam um nível de conhecimento razoável sobre procedimentos de Controlo Interno, e se a esta percentagem adicionarmos os dois níveis superiores, elevado e muito elevado, observamos que quase a totalidade da nossa amostra, aproximadamente 91%, indica ter conhecimento sobre esta temática.

A questão que se segue procura clarificar a mesma situação mas quanto a procedimentos de Contabilidade Analítica.

Questão 6.1. E procedimentos de Contabilidade Analítica?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Nenhum	1	4,3%
Pouco	8	34,8%
Razoável	11	47,8%
Elevado	2	8,7%
Muito Elevado	1	4,3%

Tabela 10 – Respostas à Questão 6.1. - Amostra que não pratica Contabilidade Analítica

Nesta questão 6.1. verificamos que tal como na questão anterior a maioria dos nossos inquiridos, 11 respostas, consideram que os gestores apresentam um nível de conhecimento razoável de

procedimentos de Contabilidade Analítica, contudo, os resultados aqui apresentados são completamente divergentes dos observados na questão 6., pois é importante realçar que 8 das respostas indicam que os gestores apresentam pouco conhecimento e 1 respostas nenhum. Tendo apenas uma resposta a indicar que o nível de conhecimento é muito elevado e 2 elevado.

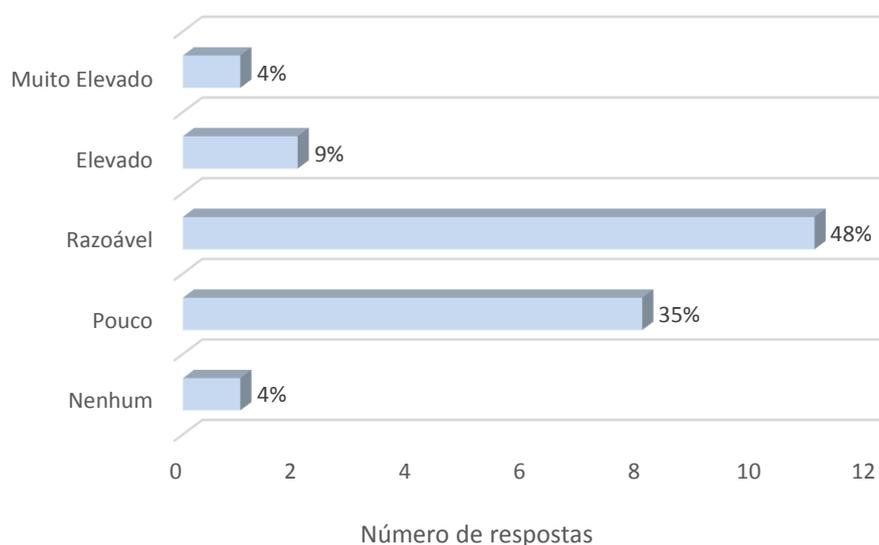


Gráfico 11 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 6.1. - Amostra que não pratica Contabilidade Analítica

Neste gráfico observamos que a maior percentagem desta nossa amostra, aproximadamente 48%, considera que os gestores apresentam um nível de conhecimento razoável sobre procedimentos de Contabilidade Analítica, mas como já referido, se a esta percentagem adicionarmos os dois níveis inferiores, pouco e nenhum, verificamos que quase a totalidade da nossa amostra, aproximadamente 87%, apresenta ter reduzido conhecimento sobre esta temática.

Assim, e relacionando esta questão com a anterior, podemos aferir que em ambas, a maior percentagem de respostas, leva-nos a verificar que o nível de conhecimento dos gestores é razoável tanto em procedimentos de Controlo Interno como de Contabilidade Analítica, ainda assim, este conhecimento razoável distancia-se e desdobra-se em dados completamente opostos. Em termos de conhecimento sobre Controlo Interno a posição dos gestores é bastante reforçada com o somatório de aproximadamente 35% em que este conhecimento é elevado e muito elevado, enquanto pelo oposto, a nível de conhecimento sobre Contabilidade Analítica, a percentagem de conhecimento razoável dos gestores é bastante minimizada uma vez que o somatório das percentagens de respostas atribuídas a pouco e nenhum totalizam aproximadamente 40%.

Neste momento, para esta nossa amostra de 23 inquiridos que indicaram na questão 2. não praticar Contabilidade Analítica, de Custos ou Contabilidade de Gestão, o questionário terminou. É também nesta altura, como já referido anteriormente, que reatamos a questão 3. e depois

duplicaremos um conjunto de questões (da questão 4. até questão 6.) que agora retrataram exclusivamente os dados da nossa amostra de 89 empresas que praticam Contabilidade Analítica e serão alvo de estudo.

Questão 3. Quantifique as principais dificuldades na implementação da Contabilidade Analítica?

Como já referido na questão 2. as duas questões anteriores (2.1. e 2.2.) foram destinadas exclusivamente para a parte da nossa amostra que respondeu “Não”, pelo que agora analisaremos os resultados da questão 3. que se destinou exclusivamente aos 89 inquiridos da nossa amostra que respondem “Sim” e se enquadram num grupo de empresas industriais que possuem sectores de produção e praticam Contabilidade Analítica. Nesta questão foi pretendido identificar quais as principais dificuldades observadas por estas empresas neste processo.

Alínea 1. Qualificação do pessoal

Alínea 2. Definição dos centros de custos

Alínea 3. Definição de atividades

Alínea 4. Definição de critérios de imputação dos custos indiretos

Alínea 5. Reorganização do organigrama face às novas exigências

Alínea 6. Dificuldades no processo de execução

Observando as respostas obtidas dos 89 inquiridos que de possuem sector(es) de produção e praticam Contabilidade Analítica, podemos compreender melhor e quantificar quais as principais dificuldades observadas por estas empresas neste processo. As tabelas com o detalhe das respostas às alíneas mencionadas constam no apêndice 6.

De seguida, para melhor perceção, são apresentadas estas mesmas respostas de modo gráfico e em formato resumido.

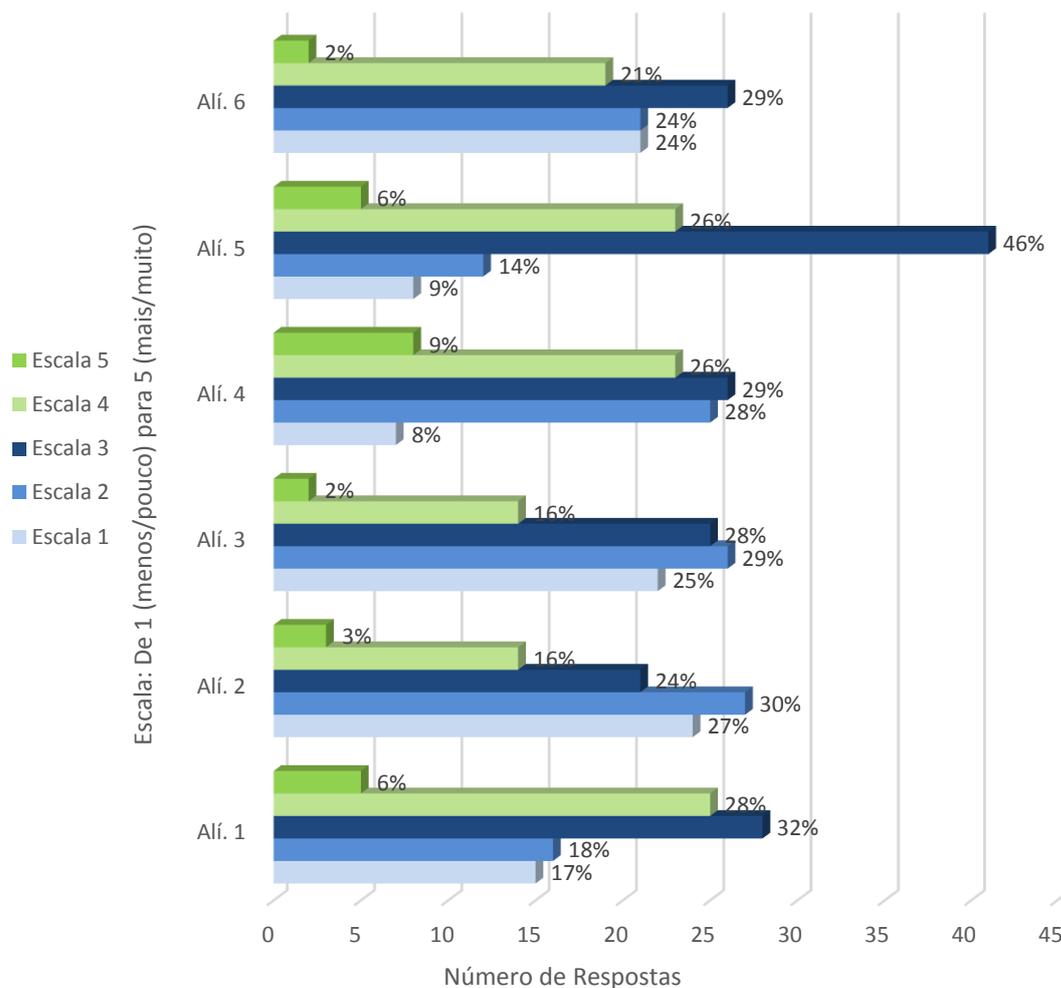


Gráfico 12 – Apresentação gráfica de resumo das respostas à Questão 3.

O gráfico apresentado mostra-nos que quanto á consideração de que a qualificação do pessoal é uma dificuldade no processo de implementação de Contabilidade Analítica, a nossa amostra quantifica este fator com uma escala considerável, pois apesar de a escala 5 (mais/muito) ser a que tem atribuída menos percentagem de respostas, aproximadamente 6%, tem as maiores percentagens na escala intermédia 3 e na escala intermédia alta 4, 32% e 28% respetivamente, pelo que observamos que este tópico apesar de não ser evidentemente uma dificuldade é um fator que merece alguma atenção e consideração por parte das empresas.

Observando agora as considerações de definição dos centros de custos e a definição de atividades quanto facto de serem uma dificuldade no processo de implementação, ambas apresentam resultados similares, com evidente superioridade de respostas nos 3 primeiros níveis da escala de quantificação, sendo que em ambas as alíneas a maior percentagem é a atribuída no nível 2, com aproximadamente 30% e 29% das respostas.

Quanto à definição de critérios de imputação dos custos indiretos, observando os dados recolhidos, verificamos que apenas aproximadamente 8% das respostas quantificam este tópico

com escala 1 (menos/pouco), enquanto a grande recolha se encontra entre escalas intermédias 2 e 4, com percentagens muito similares, entre os 26% e os 29%, pelo que não sendo uma evidente dificuldade, mais uma vez, é um fator que merece alguma consideração por parte das empresas.

Ainda no que diz respeito à quantificação das principais dificuldades na implementação da Contabilidade Analítica, nos resultados obtidos quanto à dificuldade da reorganização do organigrama face às novas exigências, podemos destacar que a grande maioria, aproximadamente 46%, quantifica este tópico com uma escala intermédia 3, representando assim ser uma consideração que é alvo de alguma atenção pelos inquiridos. A reforçar esta ideia, observasse ainda uma quantidade de respostas com alguma notoriedade na escala 4, aproximadamente 26%.

Por último, na alínea 6., que procura quantificar as dificuldades no processo de execução, os resultados obtidos são muito similares, com a exceção de apenas aproximadamente 2% considerar este tópico com escala 5 (mais/muito). Verificasse uma ligeira supremacia, 29%, que destaca a quantidade das respostas atribuídas ao tópico com à escala intermédia 3. Estas respostas ajudam-nos a perceber que a execução é alvo de alguma análise mas está aparentemente longe de ser uma grande dificuldade no processo de implementação de Contabilidade Analítica.

Resumindo esta observação dos dados obtidos, podemos verificar que na generalidade não há nenhuma dificuldade na implementação da Contabilidade Analítica que se evidencie acentuadamente, muito pelo contrário, em todas as respostas a escala que prevalece com percentagens mais reduzidas quanto ao número de respostas é a correspondente à escala 5 (mais/muito). No entanto, a maioria dos tópicos apresentam percentagens com escalas intermédias consideráveis pelo que todos foram tópicos merecedores de alguma atenção e consideração por parte das empresas.

As questão que se segue procura analisar a nossa amostra de 89 empresas que praticam Contabilidade Analítica para ser possível caracteriza-las quanto ao desenvolvimento de medidas de Controlo Interno.

Questão 4. Desenvolvem práticas de Controlo Interno?

Opções de Resposta	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Sim	79	88,8%
Não	10	11,2%

Tabela 11 – Respostas à Questão 4.

Nesta questão verificamos que das 89 respostas consideradas para análise, 79 destas desenvolvem práticas de Controlo Interno, enquanto uma parte minoritária, 10 respostas, não o fazem.

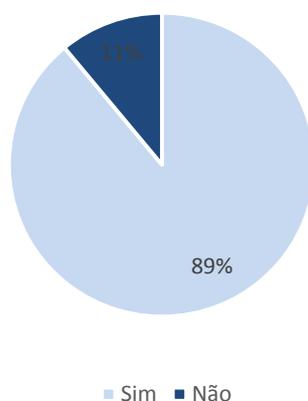


Gráfico 13 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 4.

O gráfico apresentado mostra-nos que aproximadamente 89% da nossa amostra, apesar de ter implementada Contabilidade Analítica, coincidentemente também desenvolve práticas de Controlo Interno, enquanto pelo contrário, apenas 11% não o faz.

Deste modo, os inquiridos que responderam afirmativamente, ficam excluídos da questão seguinte 4.2., enquanto pelo oposto, os restantes ficam excluídos da 4.1..

Questão 4.1. Classifique quais as práticas de Controlo Interno utilizadas?

Alínea 1. Controlo diário de caixa e de existências

Alínea 2. Segregação de funções

Alínea 3. Inspeções físicas das disponibilidades e existências

Alínea 4. Reconciliação de contas bancárias efetuadas em tempo útil

Alínea 5. Auditorias periódicas

Alínea 6. Registo de despesas por centros de custo

Nesta questão, podemos observar as respostas obtidas pelos 79 inquiridos que para além de terem em execução procedimentos de Contabilidade Analítica também desenvolvem práticas de Controlo Interno, e assim poder compreender e quantificar quais as práticas mais frequentes. As tabelas com o detalhe das respostas às alíneas referidas constam no apêndice 7.

De seguida, são apresentadas estas mesmas respostas de modo gráfico e em forma resumida.

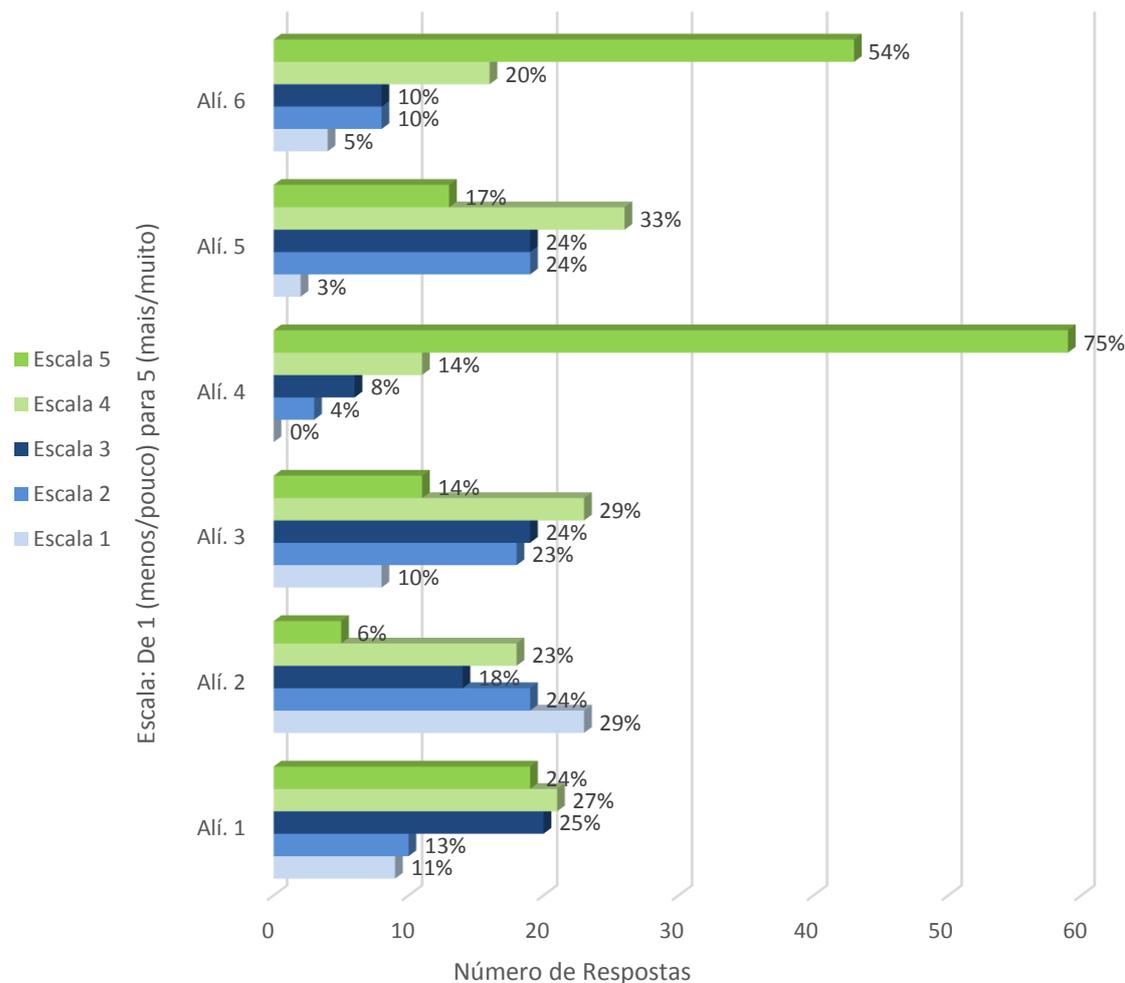


Gráfico 14 – Apresentação gráfica de resumo das respostas à Questão 4.1.

O gráfico apresentado mostra-nos que aproximadamente 51% consideram o controlo diário de caixa e de existências com uma escala entre 4 e 5 (mais/muito), tendo respetivamente as percentagens de respostas de 24% e 27%. A consolidar esta ideia temos também uma escala intermédia 3, com aproximadamente 25%, enquanto as escalas baixas 1 e 2 (menos/pouco) apresentam percentagens bastante mais reduzidas.

No que diz respeito à segregação de funções a opção de resposta em que a percentagem tem maior destaque é a escala 1 (menos/pouco) com aproximadamente 29% de respostas. Ainda para nos ajudar a solidificar esta ideia, a escala baixa 2 também reúne uma percentagem de respostas considerável de aproximadamente 24% e pelo sentido inverso nas escalas superiores 4 e 5 (mais/muito) temos respostas com percentagens de 23% e 6% que somadas totalizam uma minoria de aproximadamente 29%. Deste modo, podemos observar que a segregação de função não será uma prática muito recorrente por esta nossa amostra.

Observando os dados recolhidos quanto à prática de inspeções físicas das disponibilidades e existências, podemos verificar que a escala com mais percentagens de respostas é a 4, com

29%, nada obstante, a escala 2 e 3 apresentam percentagens aproximadas, respetivamente com 23% e 24%. No entanto, excluindo a escala 3 pelo facto de se encontrar em patamar intermédio, temos uma supremacia evidente, de aproximadamente 10%, das escalas altas 4 e 5 quando em comparação com as escalas baixas 1 e 2, pelo que podemos aferir que esta é uma prática utilizada com alguma frequência pela maioria desta nossa amostra.

Quanto à alínea 4., facilmente verificamos que se evidencia que a grande maioria da nossa amostra utiliza a prática de reconciliação de contas bancárias efetuadas em tempo útil com bastante regularidade, uma vez que o primeiro nível de escala não possui qualquer resposta e só no último nível, escala 5 (mais/muito), temos atribuída uma percentagem de respostas de aproximadamente 75%.

Nos resultados da alínea 5., o maior número de respostas encontrasse entre as escalas 2 e 4 com percentagens consideráveis entre os 24% e os 33%, contudo, destaca-se o facto da percentagem superior, pertencer à escala intermédia alta 4, e ter ainda na escala 5 (mais/muito) uma percentagem de respostas de aproximadamente 17%, o que nos permite aferir que grande parte da nossa amostra recorre com regularidade a auditorias periódicas.

Por último, na alínea 6., podemos verificar que o maior número de respostas enquadrasse destacadamente nas escalas 4 e 5, com percentagens de aproximadamente 20% e 54%, pelo que facilmente observamos que a grande maioria dos inquiridos optam por esta prática de Controlo Interno.

Deste modo, podemos resumidamente verificar que desta nossa amostra de 79 empresas que praticam Contabilidade Analítica e também desenvolvem práticas de Controlo Interno, fazem-no de forma razoável e bastante frequente com a exceção da alínea 2, onde é visível que uma considerável percentagem da nossa amostra apresenta algumas deficiências quanto à segregação de funções. No entanto, excluindo esta alínea, podemos verificar que nos restantes tópicos temos sempre o maior número de respostas inserido em escalas superiores 4 ou 5 (mais/muito).

Tal como já referido anteriormente, a questão que se segue, é exclusiva à nossa reduzida amostra que respondeu negativamente à questão 4, ou seja, apesar de ter implementada Contabilidade Analítica não desenvolve qualquer prática de Controlo Interno. Desta forma pretendemos obter uma breve caracterização e compreensão de quais os motivos que levam a esta opção.

Questão 4.2. Motivos pelo não desenvolvimento de práticas de Controlo Interno?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Falta de Manual de Controlo Interno	1	10,0%
Falta de meios	0	0,0%
Falta de tempo	0	0,0%
A Contabilidade Analítica já se encontra em fase de implementação e a informação produzida é suficiente	9	90,0%

Tabela 12 – Respostas à Questão 4.2.

Nesta questão podemos verificar que das 89 respostas consideradas para esta análise, a reduzida minoria de 10 empresas, que não desenvolvem práticas de Controlo Interno, é composta por 9 que indicaram como motivo o facto de já praticarem Contabilidade Analítica e da informação por esta fornecida ser suficiente, e por apenas 1 que refere como motivo a falta de manual de Controlo Interno.

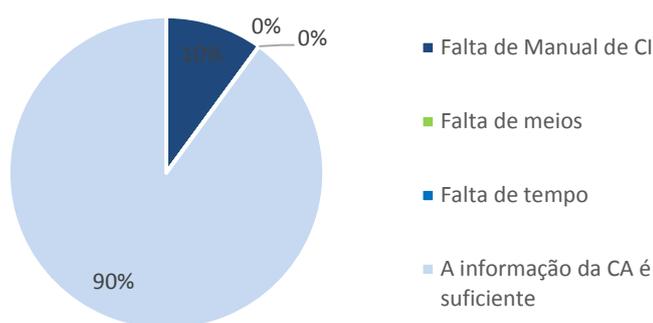


Gráfico 15 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 4.2.

Ao observarmos o gráfico apresentado, podemos verificar que 90% das respostas indicam que a falta de desenvolvimento de práticas de Controlo Interno devesse ao facto de a Contabilidade Analítica já se encontrar em execução e da informação produzida por esta ser suficiente, enquanto uma minoria de 10% refere a falta de um manual de Controlo Interno. Contudo, estes resultados apesar de não nos permitirem retirar conclusões muito sustentadas dada a reduzida amostra em causa, permitem-nos compreender quais os motivos que levam estas 10 empresas a optar por não desenvolver nenhuma prática de Controlo Interno. Ainda assim, podemos também observar que dessas mesmas 10 empresas, 90% indicam que a Contabilidade Analítica fornece informação suficiente, o que nos permite verificar que, nem que seja de um modo desintencional, a Contabilidade Analítica acaba por ser um suporte de informação ao Controlo Interno.

De seguida, pretendemos avaliar se esta amostra especifica considera apresentar deficiências quanto ao nível de Controlo Interno.

Questão 5. Considera que a empresa apresenta deficiências ao nível de procedimentos de Controlo Interno?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Sim	23	25,8%
Não	58	65,2%
Sem opinião	8	9,0%

Tabela 13 – Respostas à Questão 5.

Observando a Tabela 13, podemos verificar que a grande maioria dos nossos inquiridos, 58 respostas, não consideram apresentar deficiências ao nível do que são procedimentos de Controlo Interno, enquanto no sentido oposto temos 23 respostas. Ainda nesta questão, 8 dos inquiridos optam por não emitir opinião.

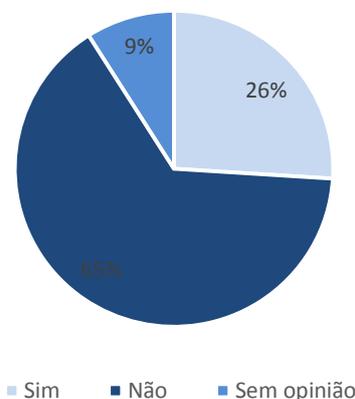


Gráfico 16 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 5.

O gráfico apresentado mostra-nos que uma absoluta maioria, aproximadamente 65%, desta nossa amostra que pratica Contabilidade Analítica, considera não apresentar deficiências nos procedimentos de Controlo Interno, enquanto pelo contrário, aproximadamente 26% sim. De considerar também a percentagem de cerca de 9% que consideram não ter opinião formalizada sobre o assunto.

Deste modo, a questão que se segue procura clarificar e quantificar as deficiências de Controlo Interno para os 23 inquiridos que responderam afirmativamente na questão 5., e assim nos ser possível uma melhor perceção do que os levou a identificar essas mesmas deficiências. Os restantes, os que responderam afirmativamente e os que não possuíam opinião, ficam excluídos da seguinte questão 5.1.

Questão 5.1. Dentro das hipóteses seguintes quantifique o nível de deficiência de Controlo Interno?

Alínea 1. Inventários

Alínea 2. Produção e recursos

Alínea 3. Custos de produção e margens

Alínea 4. Ativos fixos

Alínea 5. Contas correntes de terceiros

Alínea 6. Contas bancárias e caixa

Nesta questão, podemos verificar as respostas obtidas pela nossa amostra de 23 inquiridos que admitem apresentar deficiências de Controlo Interno, e assim poder compreender e quantificar quais os aspetos que os levaram a esse pensamento e ter algum conhecimento de quais as áreas em que se consideram mais sensíveis. As tabelas com o detalhe das respostas às alíneas referidas constam no apêndice 8.

De seguida, são apresentadas estas mesmas respostas em gráfico resumo.

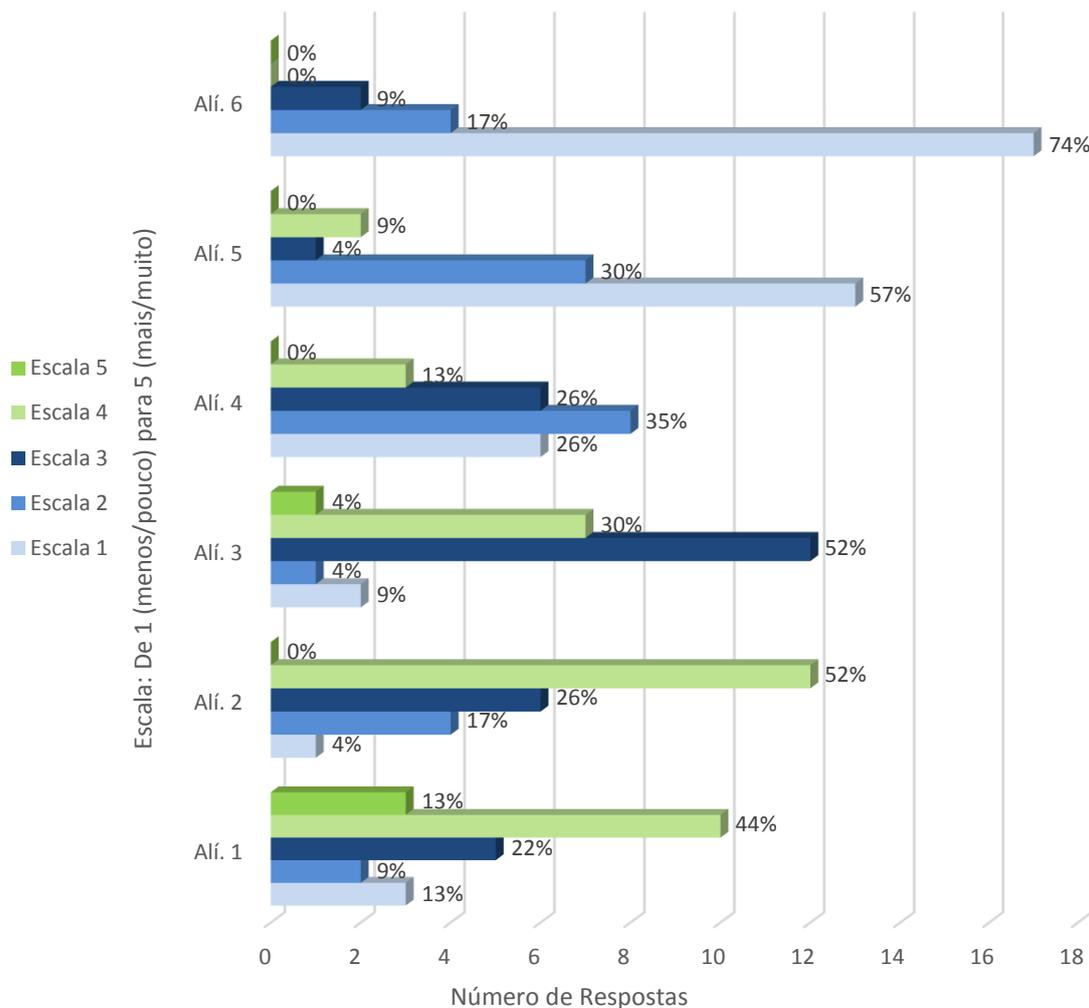


Gráfico 17 – Apresentação gráfica de resumo das respostas à Questão 5.1.

O gráfico apresentado mostra-nos que pelo menos 57% da amostra considera apresentar deficiências de Controlo Interno ao nível de inventários, uma vez que esta percentagem de respostas se encontra em nível de escala alta 4 e 5 (mais/muito), respetivamente com 44% e 13%.

No que diz respeito à produção e recursos, é na escala média alta 4 que se enquadra a percentagem de respostas que mais se distancia das restantes com uma percentagem de aproximadamente 52%, pelo que podemos verificar que uma maioria da nossa amostra considera apresentar carências de Controlo Interno ao nível da produção e recursos.

Analisando os dados recolhidos quanto a custos de produção e margens, podemos observar que as escalas 3 e 4 dividem o maior número de respostas, com percentagens de 52% e 30% respetivamente. Assim podemos aferir, que uma percentagem considerável de um total de 35% destes nossos inquiridos consideram sem dúvidas que apresentam dificuldades de Controlo Interno a nível desta temática, enquanto aproximadamente metade, 52%, optou por uma resposta de escala razoável. De referir ainda que as escalas mais baixas 1 e 2 apresentam também um total de 13% das respostas.

Quanto à alínea 4., evidenciase que a grande maioria da nossa amostra não considera apresentar deficiências de Controlo Interno a nível de ativos fixos, sendo que não possui qualquer resposta no último nível, escala 5 (mais/muito), e no nível de escala 4 tem apenas inseridas 13% das respostas.

Nos resultados da alínea 5., observamos que o número de respostas mais representativo encontrasse enquadrado na escala 1 (menos/pouco) com uma percentagem de 57%. Ainda para sustentar este facto, temos na escala 2 também uma percentagem de respostas elevada de aproximadamente 30%, enquanto pelo contrário, na escala media alta 4 temos apenas atribuída uma percentagem de aproximadamente 9%. De referir também, que na alínea de escala alta 5 (mais/muito) não existe atribuída qualquer resposta, pelo que verificamos que a grande maioria desta nossa amostra considera não apresentar deficiências de Controlo Interno a nível de contas correntes de terceiros.

Por último, observamos as respostas quanto ao nível de deficiências de Controlo Interno em contas bancárias e caixa, e os resultados obtidos são um pouco semelhantes com os da alínea anterior. De realçar, apenas o destaque evidente do número de respostas inserido na escala 1 (menos/pouco) com a percentagens de aproximadamente 74% e também o facto das escalas altas 4 e 5 (mais/muito) não terem qualquer resposta atribuída. Visto isto, podemos considerar neste tópico que a totalidade da nossa amostra considera não apresentar deficiências de Controlo Interno ao nível de contas bancárias e caixa.

Deste modo, podemos resumidamente verificar que desta amostra de 23 empresas que consideram apresentar deficiências de Controlo Interno, consideram-no em alguns dos tópicos, sendo estes, essencialmente, nas temáticas dos inventários, produção, recursos, custos e

margens. É importante ressaltar que nestes referidos tópicos, a percentagem de respostas que se insere na escala intermédia 3, quando não é a primeira é a segunda com o maior número de respostas, o que nos possibilita aferir que apesar de ser evidente a presença de algumas deficiências nestas alíneas, há também um número considerável da amostra que dá importância a estas questões. Em sentido inverso, no que diz respeito a ativos fixos, contas corrente de terceiros e contas bancárias e caixa, ficou claro que a maioria não considera apresentar deficiências de Controlo Interno.

De seguida projetamos a questão 6., que foi elaborada com o intuito de conhecer melhor a realidade dos gestores no que diz respeito ao seu conhecimento sobre procedimentos de Controlo Interno e de Contabilidade Analítica.

Questão 6. Qual o nível de conhecimento do(s) gestor(es) no que diz respeito a procedimentos de Controlo Interno?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	0	0,0%
2	3	3,4%
3	40	44,9%
4	33	37,1%
5	13	14,6%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Tabela 14 – Respostas à Questão 6.

Nesta questão 6. podemos observar que a maioria dos nossos inquiridos, 40 respostas, consideram que os gestores apresentam um nível de conhecimento razoável de procedimentos de Controlo Interno, de considerar não menos importante, que 33 respostas indicam que os gestores apresentam um conhecimento elevado e 13 respostas muito elevado, o que quase extingue a minoria de 3 respostas que consideram que o nível de conhecimento é reduzido.

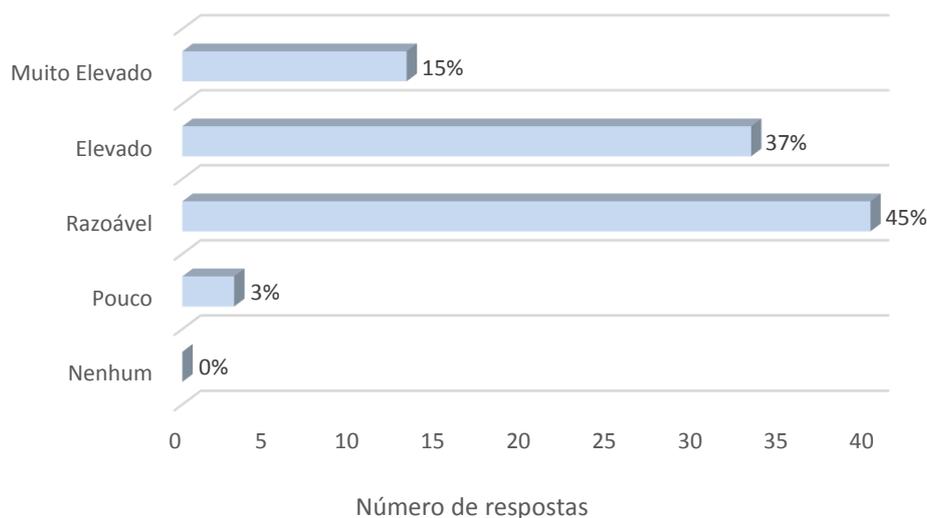


Gráfico 18 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 6.

O gráfico apresentado mostra-nos que uma maioria desta nossa amostra, aproximadamente 45%, considera que os gestores apresentam um nível de conhecimento razoável sobre procedimentos de Controlo Interno, e se a esta percentagem adicionarmos os dois níveis superiores, elevado e muito elevado, observamos que quase a totalidade absoluta da nossa amostra, aproximadamente 97%, indica ter conhecimento sobre esta temática.

A questão que se segue procura clarificar a mesma situação mas quanto a procedimentos de Contabilidade Analítica.

Questão 6.1. E procedimentos de Contabilidade Analítica?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	0	0,0%
2	10	11,2%
3	46	51,7%
4	20	22,5%
5	13	14,6%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Tabela 15 – Respostas à Questão 6.1.

Nesta questão 6.1. verificamos, tal como na questão anterior, que a maioria dos nossos inquiridos, 46 respostas, consideram que os gestores apresentam um nível de conhecimento de procedimentos de Contabilidade Analítica razoável, e temos também com números consideráveis, 20 respostas que indicam que os gestores apresentam um conhecimento elevado e 13 muito elevado, contudo, o número de respostas que consideram que o nível de conhecimento é reduzido aqui é um pouco superior mas também uma minoria da amostra.

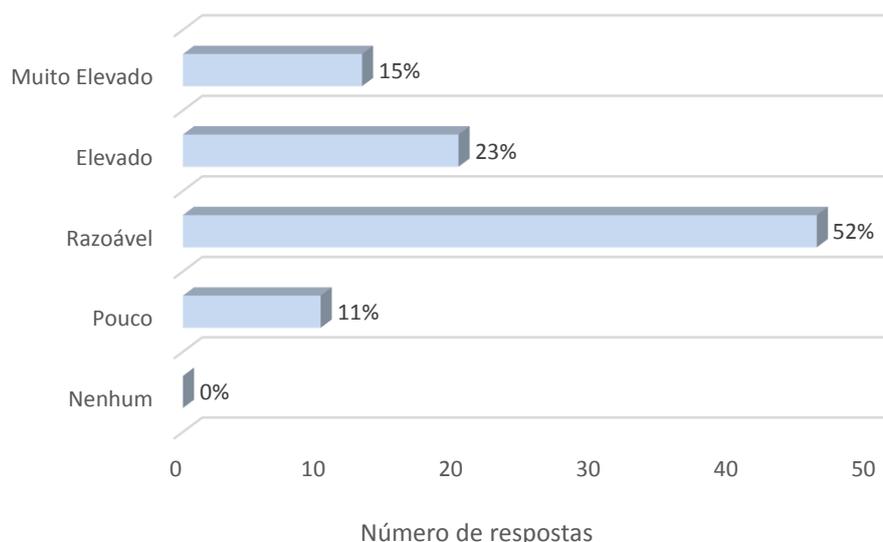


Gráfico 19 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 6.1.

Neste gráfico observamos que a maior percentagem desta nossa amostra, aproximadamente 52%, considera que os gestores apresentam um nível de conhecimento razoável sobre procedimentos de Contabilidade Analítica, mas como já referido, se fizermos o exercício de a esta percentagem adicionar os dois níveis superiores, elevado e muito elevado verificamos que grande parte da nossa amostra, aproximadamente 89%, apresenta ter um bom conhecimento sobre esta temática.

Assim, e relacionando esta questão com a anterior, podemos aferir que nas duas, a maior percentagem de respostas, leva-nos a verificar que o nível de conhecimento dos gestores é maioritariamente razoável, tanto em procedimentos de Controlo Interno como de Contabilidade Analítica, e também em ambas, esta posição sai reforçada com o número de respostas atribuídas ao conhecimento como elevado e muito elevado, sendo este bastante significativo.

De seguida, apresentamos um conjunto de questões, onde procuramos caracterizar esta nossa amostra que desenvolve procedimentos de Contabilidade Analítica, e recorrendo a dados concretos, poderemos verificar se esta é um efetivo acrescento de valor para os gestores na tomada de decisão, e perceber qual a real utilidade da informação que produz.

Questão 7. A informação retirada da Contabilidade Analítica obriga a correções periódicas na gestão e influência a tomada de decisão?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Sim	80	89,9%
Não	5	5,6%
Sem opinião	4	4,5%

Tabela 16 – Respostas à Questão 7.

Observando esta Tabela 16, podemos verificar que uma evidente maioria dos nossos inquiridos, 80 respostas, consideram que a informação retirada da Contabilidade Analítica é influente na tomada de decisão, enquanto no sentido oposto temos apenas 5 respostas. Ainda nesta questão, 4 dos inquiridos optam por não emitir opinião.

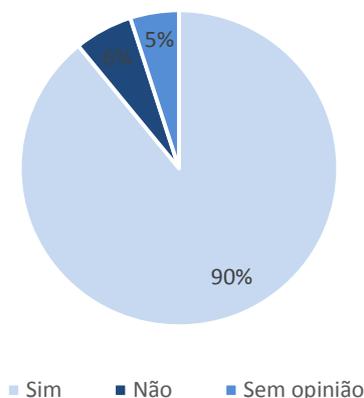


Gráfico 20 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 7.

O gráfico apresentado mostra-nos que uma absoluta maioria, aproximadamente 90%, desta nossa amostra que pratica Contabilidade Analítica, considera que informação retirada da Contabilidade Analítica obriga a correções periódicas na gestão e influencia a tomada de decisão, enquanto pelo contrário, apenas aproximadamente 6% não o considera e 5% não tem opinião formalizada sobre o assunto.

Deste modo, a questões seguintes procuram clarificar a informação que a Contabilidade Analítica produz e de que modo pode ou não influenciar a tomada de decisão.

Questão 8. São apurados Desvios de produção pela Contabilidade Analítica?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Sim	70	78,7%
Não	19	21,3%

Tabela 17 – Respostas à Questão 8.

Nesta questão verificamos que das 89 respostas consideradas para análise, 70 destas indicam apurar Desvios de produção, enquanto pelo oposto, 19 respostas apresentam não o fazer.

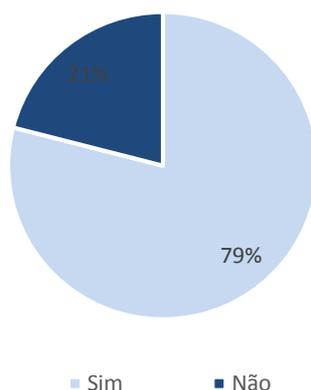


Gráfico 21 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 8.

O gráfico apresentado mostra-nos que a maioria da nossa amostra, aproximadamente 79%, apura Desvios de produção, enquanto pelo contrário, aproximadamente 21% não faz.

Questão 8.1. Os Desvios influenciam o custo do produto?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Sim	58	82,9%
Não	12	17,1%

Tabela 18 – Respostas à Questão 8.1.

Nesta Tabela, observando as 70 empresas da nossa amostra que na questão anterior responderam afirmativamente quanto ao apuramento de Desvios de produção, podemos verificar que destas, 58 consideram esse apuramento para o cálculo do custo do produto, enquanto nas restantes 12 empresas o cálculo de Desvios de produção não influencia o custo do produto.

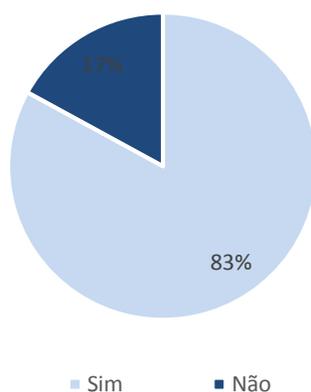


Gráfico 22 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 8.1.

O gráfico apresentado mostra-nos que da maioria da nossa amostra que apura Desvios de produção, aproximadamente 83%, tem esse apuramento em conta aquando do cálculo do custo do produto, e pelo contrário, aproximadamente 17% não considera os Desvios de produção para esse efeito.

Questão 8.2. Alguém é responsabilizado pelos Desvios?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Sim	41	58,6%
Não	29	41,4%

Tabela 19 – Respostas à Questão 8.2.

Nesta questão, ainda observando as 70 empresas da nossa amostra que na questão 8. responderam afirmativamente quanto ao apuramento de Desvios de produção, podemos verificar que destas, 41 consideram esse apuramento para perceber e responsabilizar a origem desse Desvio, enquanto nas restantes 29 empresas não.

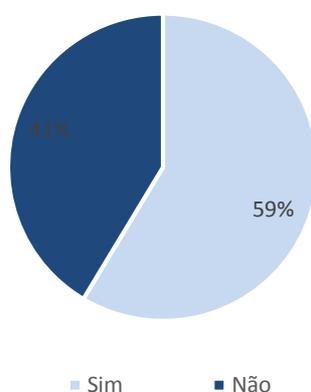


Gráfico 23 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 8.2.

O gráfico apresentado mostra-nos que da maioria da nossa amostra que apura Desvios de produção, aproximadamente 59%, com esse apuramento pretende responsabilizar a origem do mesmo, enquanto pelo contrário, aproximadamente 41% não tem esse objetivo.

Posto isto, podemos observar que nesta amostra em análise, o apuramento de Desvios de produção, por opinião bastante maioritária, influencia o custo do produto. No que diz respeito à responsabilização dos mesmos, apesar de a maioria também o considerar, é uma maioria bastante mais reduzida. Assim, verificamos que o cálculo dos Desvios de produção, para a maioria dos nossos inquiridos, é um importante indicador de gestão, no qual estes, na sua maioria, recorrem para obter informação.

Questão 9. É apurada a produção Defeituosa para comparar com outros períodos?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Sim	69	77,5%
Não	20	22,5%

Tabela 20 – Respostas à Questão 9.

Nesta questão verificamos que das 89 respostas consideradas para análise, 69 destas apontam apurar a produção Defeituosa para comparar com outros períodos, enquanto pelo oposto, 20 respostas apresentam não o fazer.

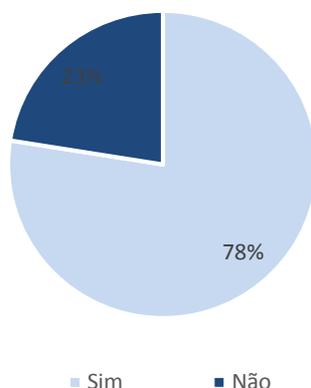


Gráfico 24 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 9.

O gráfico apresentado mostra-nos que a maioria da nossa amostra, aproximadamente 78%, apura a produção Defeituosa e compara com outros períodos, enquanto pelo contrário, aproximadamente 20% não faz.

Questão 9.1. A produção Defeituosa influencia o custo do produto?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Sim	50	72,5%
Não	19	27,5%

Tabela 21 – Respostas à Questão 9.1.

Nesta Tabela 21, observando as 69 empresas da nossa amostra que na questão anterior responderam afirmativamente quanto ao apuramento da produção Defeituosa, podemos verificar que destas, 50 consideram esse apuramento para o cálculo do custo do produto, enquanto nas restantes 19 empresas o cálculo da produção Defeituosa não influencia o custo do produto.

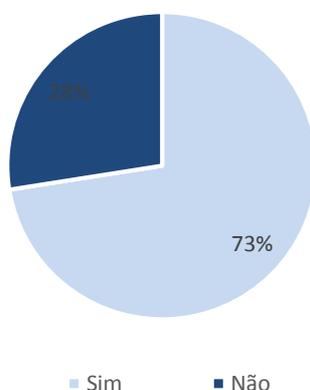


Gráfico 25 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 9.1.

O gráfico apresentado mostra-nos que da maioria da nossa amostra que apura a produção Defeituosa, aproximadamente 73%, tem esse mesmo apuramento em conta no cálculo do custo do produto, e pelo contrário, aproximadamente 28% não considera o cálculo da produção Defeituosa para esse efeito.

Questão 9.2. Alguém é responsabilizado no caso da produção Defeituosa ser excessiva?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Sim	51	73,9%
Não	18	26,1%

Tabela 22 – Respostas à Questão 9.2.

Nesta questão, ainda observando as 69 empresas da nossa amostra que na questão 9. responderam afirmativamente quanto ao apuramento de produção Defeituosa, podemos verificar que destas, 51 consideram esse apuramento para perceber e responsabilizar a origem dessa produção Defeituosa, enquanto uma minoria de 18 empresas não.

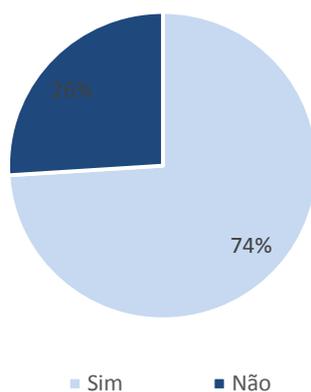


Gráfico 26 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 9.2.

O gráfico apresentado mostra-nos que da maioria da nossa amostra que apura a produção Defeituosa, aproximadamente 74%, com esse apuramento pretende responsabilizar os motivos da sua origem no caso de esta ser excessiva, enquanto pelo contrário, aproximadamente 26% não tem esse objetivo.

Podemos então observar que nesta amostra em análise, o apuramento da produção Defeituosa, na grande maioria dos nossos inquiridos, influencia o custo do produto, e no caso de esta produção Defeituosa ser excessiva, também a maioria indica utilizar este apuramento para responsabilizar os motivos que dão origem de tal facto. Deste modo, observamos que o calculo da produção Defeituosa é um indicador bastante útil para a gestão, uma vez que a grande maioria dos nossos inquiridos utiliza a informação que advém desta prática.

Questão 10. Existe uma exata mensuração da produção em curso?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Sim	80	89,9%
Não	9	10,1%

Tabela 23 – Respostas à Questão 10.

Nesta questão verificamos que das 89 respostas consideradas para análise, 80 destas referem que efetuam uma mensuração exata da produção em curso, enquanto pelo oposto, apenas 9 responderam que não o fazem.

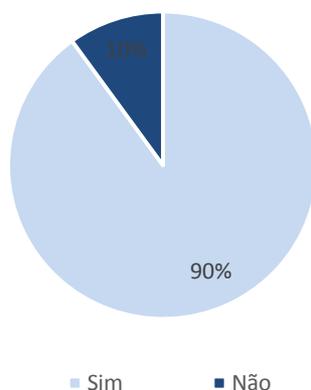


Gráfico 27 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 10.

O gráfico apresentado mostra-nos que uma evidente maioria da nossa amostra, aproximadamente 90%, efetua uma mensuração exata da produção em curso, e pelo contrário, apenas aproximadamente 10% não faz.

Questão 11. Realizam gestão e contabilização de stocks adequada e em tempo útil?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Sim	79	88,8%
Não	10	11,2%

Tabela 24 – Respostas à Questão 11.

Nesta Tabela 24, observamos que também a grande maioria dos nossos inquiridos, 79 respostas, à semelhança do verificado na questão anterior, considera realizar uma gestão e contabilização de stocks adequada e em tempo útil, enquanto apenas 11 responderam que não o fazem.

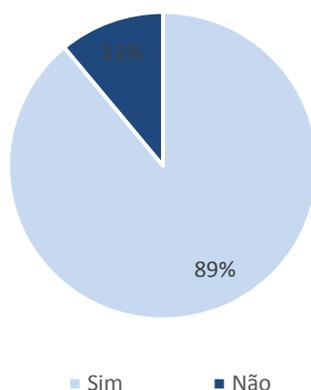


Gráfico 28 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 11.

Neste gráfico podemos observar que a grande maioria da nossa amostra, aproximadamente 89%, realiza uma gestão e contabilização de stocks adequada e em tempo útil, enquanto pelo oposto, aproximadamente 11% considera não o efetuar.

Questão 12. Com que frequência é efetuado inventário?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Nunca	1	1,1%
No final do ano	12	13,5%
Semestralmente	12	13,5%
Trimestralmente	20	22,5%
Mensalmente	44	49,4%

Tabela 25 – Respostas à Questão 12.

Observando esta questão, podemos verificar que a maioria, 44 empresas, da nossa amostra efetuam o inventário mensalmente. No entanto, temos 20 respostas que indicam que o fazem trimestralmente, 12 que o fazem semestralmente, e outras 12 no final do ano. Por último, existe apenas uma resposta que indica nunca o fazer.

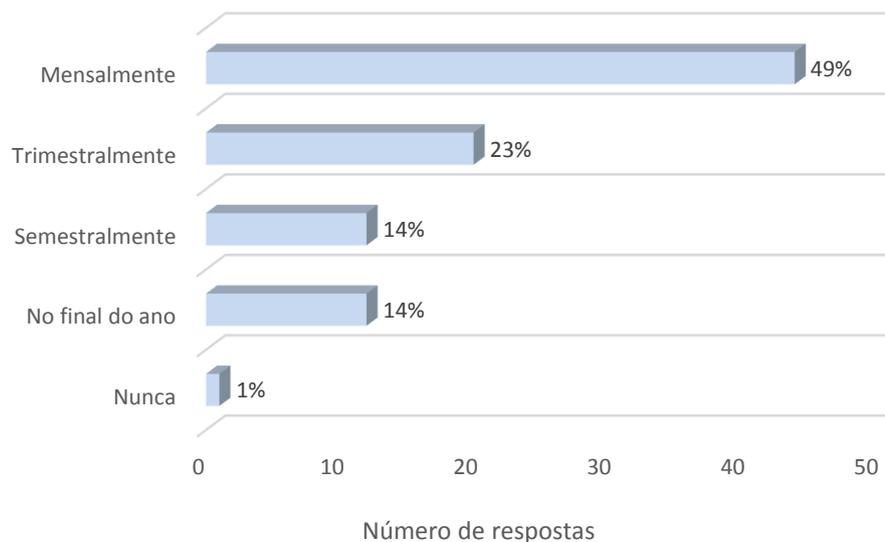


Gráfico 29 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 12.

O gráfico apresentado mostra-nos que a maior percentagem da nossa amostra calcula o inventário mensalmente, aproximadamente 49%, enquanto uma percentagem de aproximadamente 23% o faz trimestralmente, sendo que consideramos ambos como muito positivos, pois quanto maior for a frequência deste, mais eficaz é a informação que permite à gestão uma melhor perceção da situação corrente no que diz respeito a este tópico. Observamos também com a percentagem de 14% duplica-se, correspondendo a 12 respostas que indicam fazê-lo semestralmente e 12 no final do ano. Temos também 1%, que indica nunca o fazer, situação que observamos com alguma estranheza face à necessidade imposta legalmente de apresentar os inventários no final de ano para apuramento dos resultados da atividade económica.

Posto isto, e verificados estes indicadores que a Contabilidade Analítica nos permite analisar, é importante realçar que em primeiro lugar a informação gerada servirá os próprios órgãos de decisão das empresas para que possam verificar os resultados daquilo que aconteceu no passado, para que possam analisar rúbricas específicas e os seus desvios, e também a evolução e comparação com outros casos, para no final ter uma base de trabalho para decisões futuras que possam até implicar a correção de erros ou a implementação de novas medidas. Assim, a Contabilidade Analítica, revela ainda, que para além de exercer atividades de auxílio a um eficaz Controlo Interno, contribuí também com orientações no sentido da obtenção de resultados.

Por último, formulamos três questões que visam de um modo geral ter conhecimento de como a nossa amostra classifica a Contabilidade Analítica e qual a importância que lhe atribuí.

Questão 13. Que importância atribuem o(s) gestor(es) à Contabilidade Analítica?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Porcentagem
Nenhuma	0	0,0%
Pouca	0	0,0%
Alguma	21	23,6%
Muita	68	76,4%

Tabela 26 – Respostas à Questão 13.

Nesta questão, verificamos que das 89 respostas recolhidas, uma destacada maioria de 68 empresas, considera atribuir bastante importância à Contabilidade Analítica, enquanto 21 das empresas consideram atribuir só “Alguma” colocando-se um pouco abaixo do patamar que consideramos ideal. No entanto, é importante realçar, que desta nossa amostra em análise nenhuma das empresas atribuí pouca ou nenhuma importância a esta prática.

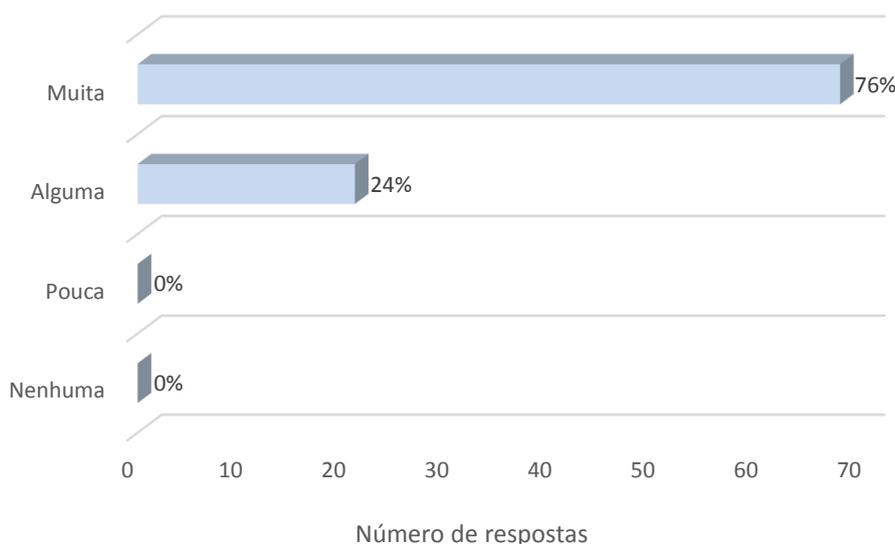


Gráfico 30 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 13.

Neste gráfico podemos observar que uma grande maioria da nossa amostra, aproximadamente 76%, considera como bastante importante a Contabilidade Analítica, e apenas aproximadamente 24%, não se encontra neste patamar de exigência, mas também atribui alguma importância a esta prática. Estes dados ajudam-nos a verificar que desta nossa amostra constituída por 89 empresas industriais com sectores de produção a executar Contabilidade Analítica, não existe nenhuma que ignore ou que dê pouca importância a esta prática, pelo que podemos facilmente concluir, que todas estas empresas que praticam Contabilidade Analítica não o fazem por mera formalidade ou de forma rotineira, mas sim porque lhe atribuem no mínimo alguma importância, ou na grande maioria, muita importância.

Questão 14. Pensa que o(s) gestor(es) vê(em) na Contabilidade Analítica uma ferramenta de auxílio ao Controlo Interno?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Sim	85	95,5%
Não	1	1,1%
Sem opinião	3	3,4%

Tabela 27 – Respostas à Questão 14.

Nesta Tabela 27, observamos que também uma maioria quase absoluta dos nossos inquiridos, 85 respostas, à semelhança do verificado na questão anterior, consideram que os gestores vêm na Contabilidade Analítica uma ferramenta de auxílio ao Controlo Interno, enquanto apenas 1 resposta considera que não e 3 não possuem opinião.

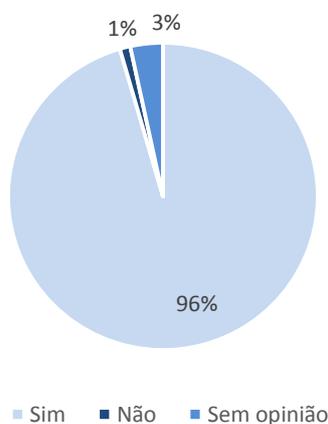


Gráfico 31 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 14.

Neste gráfico observamos que a maioria, quase absoluta, da nossa amostra, aproximadamente 96%, considera que a Contabilidade Analítica é uma ferramenta de suporte e auxílio que contribui para a eficiência do Controlo Interno, enquanto uma parte quase inexistente dos inquiridos ou considera que não ou que não possui opinião.

Questão 15. Classificação da implementação e utilização da Contabilidade Analítica?

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
Positiva	88	98,9%
Negativa	0	0,0%
Sem opinião	1	1,1%

Tabela 28 – Respostas à Questão 15.

Por último, observando as respostas à questão 15., mais uma vez, á semelhança das questões anteriores, temos quase em maioria absoluta dos nossos inquiridos, 88 respostas que classificam

a implementação e utilização da Contabilidade Analítica como positiva, enquanto pelo oposto não obtivemos qualquer resposta, tendo apenas uma outra em que os inquiridos não apresentam opinião formalizada.

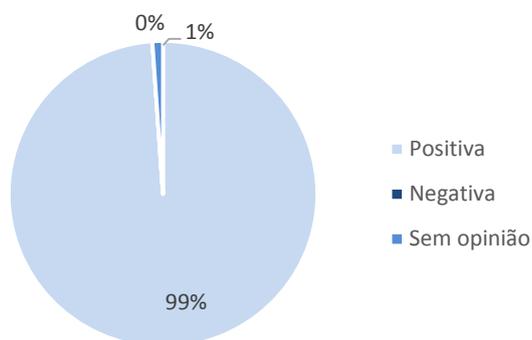


Gráfico 32 – Apresentação gráfica das respostas à Questão 15.

No gráfico 32. podemos observar como é evidente a classificação positiva da nossa amostra quanto à implementação e utilização da Contabilidade Analítica, uma vez que temos uma percentagem de aproximadamente 99% a apontar nesse sentido, verificando apenas a existência de uma resposta, cerca de 1%, em que os inquiridos não possuem opinião.

Capítulo IV – Conclusão

4.1 Discussão de Resultados

Os resultados obtidos e descritos no ponto anterior resultam da resposta de 121 empresas. Destas, apenas se considerou 112 respostas, ou seja, as pertencentes a empresas industriais com sector(es) de produção, correspondendo aos objetivos propostos neste estudo.

Da consulta efetuada é de realçar que 79,5% dos inquiridos são empresas industriais que possuem sectores de produção e praticam Contabilidade Analítica, o que já denota uma grande preocupação das atuais empresas industriais nesta temática, e deste grupo, a esmagadora maioria, 88,8%, coincidentemente com a Contabilidade Analítica também desenvolve procedimentos de Controlo Interno. Estes dois pontos classificam a amostra como relevante e satisfatória para obter conclusões para este estudo.

De seguida e circunscrevendo as questões às empresas industriais que praticam Contabilidade Analítica verificou-se que segundo os inquiridos 65,2% afirma não apresentar quaisquer deficiências de Controlo Interno, 9% indica não ter opinião formalizada e 25,8% aponta existir deficiências ao nível de procedimentos de Controlo Interno. Tendo-se apurado que essas deficiências abrangem várias áreas, destaca-se a dos inventários, produção, custos e margens, que apesar de não possuírem a escala superior com maior número respostas, são as que apresentam respostas mais negativas. No entanto 49,4% declarou que os inventários físicos são realizados mensalmente e 22,5% trimestralmente. Dado que a comunicação inventário é recentemente uma imposição da Administração Tributária no final de cada ano, poderá ser este aspeto que influencia alguma evolução e o facto da maioria das empresas realizar o inventário frequentemente.

Aproveitando os dados dos inquiridos que indicaram não desenvolvem práticas de Contabilidade Analítica para fazermos uma sintética reflexão e comparação com os dados estatísticos referidos no parágrafo anterior, conseguimos aferir que destes, pelo oposto, a maioria de 43,5% considera que a empresa apresenta deficiências em procedimentos de Controlo Interno, e diga-se maioria, sendo que 21,7% das respostas apontam não ter opinião formalizada. Também aqui, há semelhança da amostra que executa Contabilidade Analítica as temáticas de maior destaque onde foram indicadas existir deficiências ao nível de Controlo Interno enquadram-se ao nível dos inventários, produção, custos e margens, no entanto com a agravante das respetivas escalas serem mais consideráveis.

Na rúbrica afeta à tomada de decisão, inequivocamente, 89,9% dos nossos inquiridos considera que a informação retirada da Contabilidade Analítica obriga a correções periódicas na gestão e influência a tomada de decisão.

Como complemento do aferido no parágrafo anterior 78,7% indica apurar Desvios, sendo que destes 82,9% apontam que esse apuramento influencia o custo do produto e também 58,6% que alguém é responsabilizado. Com efeito semelhante, 77,5% indica também apurar produção

Defeituosa para comparar com outros períodos, sendo que destes 72,5% assinalam que essa informação influencia o custo do produto e 73,9% que averiguam e procedem à responsabilização dos mesmos. Também de realce, obtemos respostas de 89,9% onde indicam que existe uma exata mensuração da produção em curso. Com base nestes três pontos, e nas evidentes percentagens de resposta recolhidas, podemos classificar os mesmos como bastante relevantes e satisfatórios para obter conclusões essenciais que serão fulcrais para ajustes e comparações de análise ao processo produtivo e para este estudo.

Procurou-se também estabelecer uma conclusão sustentada quanto à importância que os gestores atribuem à Contabilidade Analítica, e as respostas foram muito positivas. No total, não obtivemos uma única resposta que considerasse que estes atribuem “Pouca” ou “Nenhuma” relevância à Contabilidade Analítica, e pelo inverso, uma incontestável maioria de 76,4% indica que estes atribuem “Muita” importância a esta temática e 23,6% “Alguma”, o que é já um indicador muito satisfatório para a grande maioria das empresas industriais.

Por último e na parte final do inquérito é averiguado se os gestores vêem na Contabilidade Analítica uma ferramenta de auxílio ao Controlo Interno, e uma esmagadora maioria de 95,5% responde afirmativamente. Como complemento, terminamos o questionário com uma questão ampla da classificação da implementação e utilização da Contabilidade Analítica, para sem limitar a resposta aos inquiridos, podermos avaliar a sua satisfação com o processo, e mais uma vez, uma esmagadora maioria de 98,9% considera esta prática como “Positiva”.

Os resultados obtidos no estudo realizado possibilitam dar resposta às hipóteses formuladas e concluir que os procedimentos de Contabilidade de Gestão/Analítica funcionam como uma ferramenta de aperfeiçoamento e complemento ao Controlo Interno, e procedimento gerador de informação operacional que permite aos órgãos de gestão sustentar e projetar a tomada de decisão.

Podemos então concluir que nas organizações, a maximização do lucro e a garantia de sobrevivência financeira nem sempre são percebidas pelos seus administradores como compatíveis com a informação financeira e operacional. Outras vezes, os administradores das organizações orientados pelo interesse egoísta de atingir sucesso e rápidos resultados positivos arrastam consigo a organização para situações onde a tomada de decisão é imprudente, podendo até originar dilemas profissionais de extrema complexidade.

O desafio que deixamos é, portanto, não olhar a Contabilidade Analítica pela perspetiva da dificuldade que ela ofereça a quem arrisca implementá-la nas organizações, mas que se olhe como uma oportunidade de sustentar a tomada de decisão e participar ativamente no modo de gestão. Com uma Contabilidade Analítica bem estruturada, será claramente mais difícil tomar decisões economicamente irracionais. Os números, quando bem sustentados, inibem.

Na verdade, a Contabilidade Analítica dentro de uma organização pode ajudar a prevenir atos de gestão negligentes, pode reforçar a cultura económica e quando divulgada de modo inteligível,

pode também minimizar o risco, contribuindo assim preponderantemente para a sustentabilidade do Controlo Interno. Se às práticas internas de Contabilidade Analítica, juntarmos o relato voluntário sobre os atos de gestão e respetivas implicações económicas e financeiras, ou seja, se for relatada informação de gestão interna de modo inteligível para os diversos *stakeholders*, então, para além de estarmos a operacionalizar a substância, e não apenas a forma, dos conceitos, haverá seguramente uma forte possibilidade da tomada de decisão ser eficaz, eficiente, e em tempo útil.

4.2 Conclusões

O objeto de estudo da presente investigação incidiu sobre o evidenciar da relação existente entre a Contabilidade Analítica e o Controlo Interno determinando a importância desta na eficaz tomada de decisão e correspondente consecução de objetivos e assim reconhecer que a Contabilidade Analítica é um importante suporte de informação para um adequado e eficiente Controlo Interno. O estudo restringiu-se a empresas do sector Industrial. Analisar a abrangência positiva desse objetivo é muito satisfatório pois adquiri bastante com esta investigação e sinto uma enorme satisfação de realizar um estudo que colocou em prática conhecimentos adquiridos ao longo do Mestrado em Auditoria.

Ao fazer uma breve retrospeção de toda a investigação, facilmente apreendemos que nada teria sido conseguido sem a revisão da literatura que se expõe ao longo do trabalho. Inúmeros autores foram observados e muitas asserções foram lidas e assimiladas, sendo de reforçar cinco autores. Rocha & Rúbio (1999), que citam a importância da Contabilidade Analítica, considerando que esta proporciona a informação necessária para a planificação e controlo da atividade da empresa, e proporciona também informação complementar para a elaboração de documentos da contabilidade financeira e assim predispõe fundamento no processo de identificação, elaboração e comunicação da informação requerida pela gerência para que esta possa tomar decisões pensadas e emitir juízos informados sobre a atividade económica da entidade que dirige; Pereira & Franco (1987), quando afirmam que as informações dadas pela Contabilidade Geral são insuficientes para a gestão das empresas, visto que têm uma fraca operacionalidade no controlo, gestão corrente e planeamento das atividades, que estão relacionadas com os custos e proveitos da empresa; e Attie (2000), no momento onde assevera que o Controlo Interno compreende todos os meios de planeamento de uma entidade para dirigir, restringir, governar e conferir as várias atividades com o propósito de fazer cumprir os seus objetivos.

Transportar a teoria e as ideias presentes na revisão da literatura para a prática era algo pretendido mas só conseguido quando foram abordadas as metodologias. As metodologias utilizadas, qualitativa e quantitativa, colaboraram de forma crucial para alcançar o objetivo. A realização de um pré-teste individual, inserido num contexto social e culturalmente específico permitiu observar um conjunto de opiniões credíveis e os questionários permitiram uma visão mais alargada através da análise criteriosa de dados estatísticos, que procuraram responder, comprovar e sustentar as questões de investigação analisando a posição da nossa amostra de empresas industriais.

Construir um modelo de análise foi o ponto-chave deste trabalho. Foi delineado o objetivo e as questões a mitigar, e foi possível assimilar e interligar a Contabilidade Analítica com o Controlo Interno de forma eficaz. Com essa interligação conseguimos ficar com o raciocínio disponível para assim que abordássemos um componente os restantes fossem facilmente associados, o que nos permitiu ficar com ideias bem claras de como suportar a importância da Contabilidade

Analítica para um eficaz e eficiente Controlo Interno nas organizações industriais que possibilite aos órgãos administrativos uma tomada de decisão eficiente, sustentada e em tempo útil.

Associar as metodologias com as questões de investigação e aplicar concretamente ao nosso estudo foi bastante recompensador. Após este estudo empírico ficou claro qual o contributo da informação, e qual a sua utilidade, que os procedimentos de Contabilidade Analítica facultam aos órgãos de gestão.

Podemos concluir que todas as respostas obtidas no pré-teste foram positivas e de encontro ao nosso principal objetivo o que nos proporcionou ainda mais força e motivação. Quanto aos questionários, dentro da nossa amostra que executa procedimentos de Contabilidade Analítica, a generalidade, com insignificante desvio da unanimidade, classifica como positiva a sua implementação e aponta que a Contabilidade Analítica é uma importante ferramenta de auxílio ao Controlo Interno. Neste momento, podemos considerar, sem dúvida, que a Contabilidade Analítica é um dos elementos fundamentais de gestão das organizações e uma enorme mais-valia para uma eficiente tomada de decisão pelo que sinto orgulho por poder através de dados estatísticos validar o objetivo deste trabalho.

Este estudo não encerra o assunto, foi apenas um passo para o seu desenvolvimento. Foram observados alguns resultados e assimiladas algumas conclusões que nos permitem qualificar a importância da Contabilidade Analítica na ajuda e complemento ao controlo e no suporte fornecido na tomada de decisão, contudo, esta ideia pode ser desenvolvida e alimentada.

Limitações do Estudo: As limitações apontadas a este trabalho prendem-se ao facto do estudo ter sido criteriosamente analisado apenas para empresas industriais com sector(es) de produção mesmo que inseridas nos mais variados sectores industriais e também com a dificuldade enfrentada na recolha dos resultados para que fosse possível obter uma amostra considerável.

As sugestões apontadas à continuidade do estudo seriam: a inclusão de empresas não industriais, e a análise de qual poderá ser a importância e o contributo da Contabilidade Analítica quando não há lugar a produção; relacionar os temas chave desta dissertação com a Auditoria e aferir qual o impacto e os benefícios que esta pode retirar da Contabilidade Analítica.

Futuras Investigações: A partir desta investigação, como sugestão para futuras investigações académicas, propõe-se um alargamento da amostra por via a obter resultados mais sólidos e passíveis de criar algumas ideias generalizáveis.

Referências Bibliográfica

Almeida, José Rui (2005). *Contabilidade de custos para Autarquias Locais*. 2ª Edição, Vida Económica, Porto.

American Accounting Association (1959). *Report of the 1958 Committee on Management Accounting*, AAA.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (1990). *Principios de Contabilidad de Gestión - El marco de la contabilidad de gestión*. Documento nº 1. Madrid: AECA.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2001). *Principios de Contabilidad de Gestión - La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas*. Documento nº 15. Madrid: AECA.

Attie, W. (2000). *Auditoria: Conceitos e Aplicações*. São Paulo, Atlas.

Barbier, E. (1992). *Auditoria Interna*. Edições Cetop.

Bartunek, J.M. & Seo, M. (2002). *Qualitative research can add new meanings to quantitative research* (Vol.23,n.2). *Journal of Organizational Behavior*

Benbasat, I., Goldstein, D., & Mead, M. (1987). *The Case Research Strategy in Studies of Information Systems*, *MIS Quarterly*.

Bernardes, Arménio Ferreira (2001). *Contabilidade Pública e Autárquica - POCP e POCAL*, CEFA, Coimbra.

Bio, Sérgio Rodrigues (1996). *Sistema de informação: um enfoque gerencial*. São Paulo: Editora Atlas S.A.

Bogdan, R.C. & Biklen S.K. (1982). *Qualitative research for education: an introduction to theory and methods*. Boston: Allyn and Bacon.

Bogdan, Robert, & Biklen, Sari (1994). *Investigação Qualitativa em Educação*. Porto: Porto Editora.

Bulmer, M. (1977). *Sociological research methods*. London: Macmillan.

Caiado, António C. Pires (2002). *Contabilidade de gestão*. 2ª edição. Área editores, Lisboa.

Caiado, António C. Pires (2011). *Contabilidade Analítica e de Gestão*. Lisboa: Áreas Editora, SA.

Carmo, Hermano e Ferreira, Manuel Malheiro (1998). *Metodologia da Investigação: Guia para Auto-aprendizagem*. 1ª edição. Universidade Aberta, Lisboa.

Carvalho, J. B. C. & Fernandes, M. J. & Teixeira, A. (2006). *POCAL Comentado*. 2ª Edição. Editora Rei dos Livros.

Carvalho, João Baptista da Costa; Costa, Teresa Carmo; Macedo, Natália (2008). "A *Contabilidade Analítica ou de custos no sector público administrativo*". Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, 96, 30-41.

Carvalho, João Baptista da Costa; Martinez, Vicente Pina; e Pradas, Lourdes Torres (1999). *Temas de contabilidade pública* - Rei dos Livros, Lisboa.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission – COSO

Coopers & Lybrand (1997). *Los nuevos conceptos del control interno: (informe COSO)*. Ediciones Diaz de Santos, Madrid.

COSO (1992). *Internal Control – Integrated Framework, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*.

COSO: Grupo de trabalho constituído pelo AAA (American Accounting Association), AICPA (American Institute of Certified Publics Accountants), NAA (National Association of Accountants), FEI (Financial Executives Institute) e IIA (The Institute of Internal Auditors).

Costa, A. Carvalhal; Torres, Maria do Rosário (1996). *Controlo e Avaliação da Gestão*

Costa, C. B. (2010). *Auditoria Financeira Teoria e Prática*. Lisboa: Rei dos Livros.

Costa, Teresa Carmo (2008/2009). *Apontamentos de Contabilidade Analítica I*. Instituto Politécnico do Cavado e do Ave.

Denzin and Lincoln (1998). *The landscape of qualitative research: Theories and issues*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

Denzin, N.K. & Lincoln (2005). *Y.S Handbook of Qualitative Research*. Thousand Oaks: Sage. Dias, J.C.Q. (2005), *Logística Global e Micrologísticas*, Edições Sílabo.

Drury, J.C. (2000). *Management and cost Accounting*. 5PthP Edition, London: International Thompson Business Press.

Ferreira, Aldónio et al. (2009). *Contabilidade e Controlo de Gestão – Teoria, Metodologia e Prática (Edição Limitada)*. Lisboa: Escolar Editora.

Fortin, Marie-Fabienne (1999). *O processo de Investigação: da concepção à realização*. 2ª Edição, Loures: Lusociencia.

Franco, V. S., Oliveira, Á. V., Morais, A. I., Oliveira, B. d., Lourenço, I. C., Jesus, M. A., Serrasqueiro, R. (2005). *Contabilidade de Gestão - Volume 1*. Lisboa: Publisher Team.

Gerenciamento de Riscos Corporativos (2007) – Estrutura Integrada Traduzido pela PricewaterhouseCoopers com a colaboração dos profissionais da AUDIBRA.

Gil, A. (1995). *Como elaborar projectos de pesquisa*. São Paulo: Atlas.

Goode, Willian J. & Hatt, Paul K. (1996). *Como construir um questionário*. In: *Métodos em pesquisa social*. São Paulo: Companhia Editorial Nacional

Guia Prático Implementação de um Sistema de Controlo Interno (2004). Sintra: NPF - Pesquisa e Formação.

Hayati, D.; Karami, E.; Slee, B. (2006). *Combining qualitative and quantitative methods in the measurement of rural poverty* (Vol. 75). Social Indicators Research.

Horngren, C. T., Bhimani, A., Foster, G. e Datar, S.M. (1999). *Management and Cost Accounting*. Prentice Hall Europe.

Horngren, C. T., Foster, G. e Datar, S.M. (2000). *Cost Accounting - A Managerial Emphasis*. New Jersey: Prentice Hall International Inc.

Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto (2012). *Manual do Curso de Contabilidade Analítica-Gestão*. CEISCAP.

ISA315 - International Standards on Auditing: Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment (Identificar e avaliar os riscos de distorção material por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente).

Lazzarini, Sérgio Giovannetti (1995). *Estudo de Caso: aplicabilidade e limitações do método para fins de pesquisa* (Vol.2, n4). Economia & Empresa, São Paulo.

Leone, George S. G. (2002). *Curso de contabilidade de custos*. 2ª Edição, Editora Atlas S.A., São Paulo.

Ludke, M.; André. (1986). *Pesquisa em educação: abordagens qualitativas*. São Paulo, E.P.U.

Luís, José Gomes (2002). *POCAL - Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais*. Áreas Editora, Lisboa.

Mautz, Robert Kuhn, Princípios da Auditoria, Atlas, 4ª edição, 1987.

Marçal, Nelson; Marques, Fernando Luís (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público*. Edições Sílabo, 1ª Edição, Lisboa.

Martin, N. C. (2006) *Os Controlos Internos no Contexto Bancário*. Apostila, São Paulo.

Morais, G. & Martins, I. (2007). *Auditoria Interna: função e processo*. 3ª Edição, Áreas Editora.

Moreno, Carlos (1997). *Finanças Públicas Gestão e Controlo dos Dinheiros Públicos*, Portugal, EDIUAL.

National Association of Accountants (1981). *Definition of Management Accounting*. Statement of Management Accounting nº 1 A, NAA.

National Association of Accountants (1981). *Definition of Management Accounting*. Statement of Management Accounting nº 1 A, NAA.

Nicolau, José; Correia, Francisco Alveirinho; Portela, Ricardo (2004). *POCAL: Contabilidade de custos*. Ediliber, Coimbra.

NIR 315 (2004). *Norma Internacional de Revisão, NIR 315 - Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliar os Riscos de Distorção Material*.

NIR 315 (2008). *Norma Internacional de Revisão, NIR 315 - Compreensão da Entidade e do Seu Ambiente e Avaliar os Riscos de Distorção Material*.

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) (2008). *Novo Estudo da IFAC trata do Controlo Interno numa Perspetiva com Base no Risco e o Papel dos Auditores que Exercem a sua Atividade nas Empresas*. www.oroc.pt/gca/?id=895, consultado em 04/01/2014.

PELEIAS, Ivam Ricardo, (2000). "*Falando Sobre Controle Interno*". *Jornal do Técnico de Contas e da Empresa* n.º 419/420, Agosto/Setembro (1ª parte). International Federation of Accountants (IFAC) / Professional Accountants in Business (PAIB) (2006). *Internal Controls – A Review of the Current Developments, information paper*, Agosto.

Pereira, C. C., & Franco, V. S. (1987). *Contabilidade Analítica*. Euro-Scanner, Lda.

Polit, D.F.; Hungler, B.P. (1955). *Fundamentos de pesquisa em enfermagem*. 3ª Edição, Porto Alegre: Artes Médicas, 1955.

Ponte, J. (2006). *Estudos de caso em educação matemática*. *Bolema*, 25.

Reichardt Charles S. e Cook, Thomas D. (1986). *Métodos Cualitativos y Cuantitativos em Investigación Evaluativa*. Madrid, Morata.

Rezende, S. M. & Favero, H. L. (2004). *A importância dos controlos internos dentro das organizações*. *Revista de Administração Nobel*, São Paulo.

Rocha, Armandino e Broto Rubio, Jesus (1999). *Princípios de Contabilidade Analítica*. Lisboa: Vislis Editores.

Santos, Carlos Figueiredo dos (1998). *Contabilidade analítica - um apoio à gestão - Rei dos Livros*, Porto.

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

Securities Exchange Commission (SEC). Comissão fundada nos EUA com o objectivo de restaurar a confiança dos investidores no mercado de valores mobiliários, com medidas para por o fim das práticas enganosas relacionadas com vendas de acções que originaram o colapso da Bolsa de Nova York em 1929.

Serrano, Pérez G. (1994). *Investigación cualitativa: métodos y técnicas*. Buenos Aires: Editorial Docencia.

Teixeira, Maria de Fátima (2006). *O Contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz*. (Dissertação de Mestre em Contabilidade e Auditoria da Universidade de Coimbra). Retirada de: <http://www.rcaap.pt> em 04/12/2013.

The Institute of Internal Auditors (IIA) (2013). *International Professional Practices Framework (IPPF)*. IIA Edição 2013.

Tribunal de Contas (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos*. Volume I, Lisboa.

Yin, R. (1994). *Case Study Research: Design and Methods*. 2ª Edição. Thousand Oaks: SAGE Publications.

Yin, R. K. (2001). *Estudo de caso - planeamento e métodos*. Porto Alegre: Bookman.

Yoshitake, M. (1984). *Manual de Controladoria Financeira*. 1ª Edição, São Paulo

Exmo(a). Senhor(a).

Encontro-me a realizar uma investigação, no âmbito do Mestrado em Auditoria no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, cujo tema é “A Contabilidade Analítica como suporte de informação para um adequado e eficiente Controlo Interno”.

Um estudo que assenta em reconhecer que a Contabilidade Analítica é um importante suporte de informação para um adequado e eficiente Controlo Interno e deve ser objeto de elevada atenção e análise pela Auditoria. Um dos principais objetivos deste estudo é averiguar e qualificar a forma de contributo que a informação fornecida pela Contabilidade Analítica tem para proporcionar a formação de uma opinião credível e sustentada à gestão e sobre a influência que esta pode assumir no controlo.

É para levar a cabo a consecução do objetivo acima enunciado que necessito da sua preciosa colaboração. Assim solicito que atenciosamente o responsável pela Contabilidade da vossa empresa colabore nesta investigação mediante resposta individual ao questionário em anexo.

As suas respostas serão estritamente confidenciais e muito importantes para um adequado diagnóstico da situação. Agradeço, desde já, a sua disponibilidade e o envio deste questionário totalmente preenchido, no prazo máximo de duas semanas. O questionário deverá usar aproximadamente 5 minutos do seu tempo.

Para preenchimento do mesmo, basta visitar o *link* em baixo, e o seu envio é muito simples:
https://docs.google.com/forms/d/1TbNsuRZNiblv6uSgzGGb2tretlyZHXN2eGG_0s1xAJc/viewform?usp=send_form.

Se tiver qualquer dúvida sobre o questionário, fale comigo em lbuisbarbosa@gmail.com.

Com os melhores cumprimentos,

Luís Barbosa

Conteúdo do Questionário:

Contabilidade Analítica e um eficiente Controlo Interno

O presente inquérito realiza-se no âmbito da dissertação do mestrado de Auditoria sobre o tema “A Contabilidade Analítica como suporte de informação para um adequado e eficiente Controlo Interno”.

O inquérito é composto por 25 questões de resposta direta, devendo em cada uma delas selecionar apenas uma resposta, e o seu preenchimento demora cerca de 5 minutos.

1. A organização é uma empresa industrial com sector(es) produção?

Sim

Não O questionário terminou.

2. Praticam Contabilidade Analítica, de Custos ou Contabilidade de Gestão?

Sim Avança para questão 3.

Não

2.1 Quais as razões da não implementação de Contabilidade Analítica?

Resistência por parte dos órgãos dirigentes

Resistência por parte do pessoal técnico

Insuficiente preparação técnica do pessoal

Número reduzido de funcionários

Programas informáticos inadequados

Insuficiência de recursos financeiros

2.2 Pretendem implementar Contabilidade Analítica? Data prevista.

Sim ___-___-____ (dd-mm-aaaa)

Não

3. Quantifique as principais dificuldades na implementação da Contabilidade Analítica?

Se respondeu "Não" na questão 2 ignora esta questão.

Qualificação do pessoal

Definição dos centros de custos

Definição de atividades

Definição de critérios de imputação dos custos indiretos

Reorganização do organigrama face às novas exigências

Dificuldades no processo de execução

4. Desenvolvem práticas de Controlo Interno?

Sim

Não Avança para questão 4.2.

4.1 Quais as práticas de Controlo Interno mais utilizadas?

Controlo diário de caixa e de existências

Segregação de funções

Inspeções físicas das disponibilidades e existências

Reconciliação de contas bancárias efetuadas em tempo útil

Auditorias periódicas

Registo de despesas por centros de custo

4.2 Motivos pelo não desenvolvimento de práticas de Controlo Interno?

Não se aplica se respondeu “Sim” na pergunta 4.

Falta de Manual de Controlo Interno

Falta de meios

Falta de tempo

A Contabilidade Analítica já se encontra em fase de implementação e a informação produzida é suficiente

5. Considera que a empresa apresenta deficiências ao nível de procedimentos de Controlo Interno?

Sim

Não

Sem opinião

5.1 Dentro das hipóteses seguintes, quantifique de acordo com o nível de deficiência de Controlo Interno.

Não se aplica se respondeu “Não/Sem Opinião” na pergunta 5.

Inventários

Produção e recursos

Custos produção e margens

Ativos fixos

Contas correntes de terceiros

Contas bancárias e caixa

6. Qual o nível de conhecimento do(s) gestor(es) no que diz respeito a procedimentos de Controlo Interno?

Muito Elevado

Elevado

Razoável

Pouco

Nenhum

6.1 E procedimentos de Contabilidade Analítica?

- Muito Elevado
- Elevado
- Razoável
- Pouco
- Nenhum

O questionário terminou caso tenha respondido “Não” na questão 2.

7. A informação retirada da Contabilidade Analítica obriga a correções periódicas na gestão e influência a tomada de decisão?

- Sim
- Não
- Sem opinião

8. São apurados Desvios de produção pela Contabilidade Analítica?

- Sim
- Não Avança para questão 9.

8.1 Os Desvios influenciam o custo do produto? (ou o preço é constante)

- Sim
- Não

8.2 Alguém é responsabilizado pelos Desvios?

- Sim
- Não

9. É apurada a produção Defeituosa para comparar com outros períodos?

- Sim
- Não Avança para questão 10.

9.1 A produção Defeituosa influencia o custo do produto? (ou o preço é constante)

- Sim
- Não

9.2 Alguém é responsabilizado no caso da produção Defeituosa ser excessiva?

- Sim
- Não

10. Existe uma exata mensuração da produção em curso? (ou é calculada por estimativa)

Sim

Não

11. Realizam gestão e contabilização de stocks adequada e em tempo útil?

Sim

Não

12. Com que frequência é efetuado inventário?

Mensalmente

Trimestralmente

Semestralmente

No final do ano

Nunca

13. Que importância atribuem o(s) gestor(es) à Contabilidade Analítica?

Muita

Alguma

Pouca

Nenhuma

14. Pensa que o(s) gestor(es) vê(em) na Contabilidade Analítica uma ferramenta de auxílio ao Controlo Interno?

Sim

Não

Sem opinião

15. Classificação da implementação e utilização da Contabilidade Analítica?

Positiva

Negativa

Sem opinião

Apêndice 2 – Descrição de Inquiridos

O número total dos inquiridos é composto por 600 empresas. A recolha dos contactos foi efetuada através de árdua pesquisa na *internet* onde se procedeu individualmente à recolha de contactos e elaboração de uma listagem que posteriormente se utilizou para efetuar o envio do Questionário. Desta listagem conseguimos obter respostas de 121 empresas.

Questão 2.1. Quantifique as razões da não implementação de Contabilidade Analítica?

Alínea 1. Resistência por parte dos órgãos dirigentes

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	8	34,8%
2	4	17,4%
3	8	34,8%
4	3	13,0%
5	0	0,0%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 2. Resistência por parte do pessoal técnico

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	8	34,8%
2	5	21,7%
3	9	39,1%
4	1	4,4%
5	0	0,0%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 3. Insuficiente preparação técnica do pessoal

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	6	26,1%
2	4	17,4%
3	5	21,7%
4	5	21,7%
5	3	13,0%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 4. Número reduzido de funcionários

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	6	26,1%
2	3	13,0%
3	5	21,7%
4	4	17,4%
5	5	21,7%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 5. Programas informáticos inadequados

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	11	47,8%
2	2	8,7%
3	3	13,0%
4	4	17,4%
5	3	13,0%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 6. Insuficiência de recursos financeiros

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	8	34,8%
2	3	13,0%
3	4	17,4%
4	3	13,0%
5	5	21,7%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Apêndice 4 – Questão 4.1.

Amostra que não pratica Contabilidade Analítica

Questão 4.1. Classifique quais as práticas de Controlo Interno utilizadas?

Alínea 1. Controlo diário de caixa e de existências

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	3	14,3%
2	3	14,3%
3	3	14,3%
4	6	28,6%
5	6	28,6%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 2. Segregação de funções

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	7	33,3%
2	5	23,8%
3	2	9,5%
4	5	23,8%
5	2	9,5%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 3. Inspeções físicas das disponibilidades e existências

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	1	4,8%
2	4	19,0%
3	7	33,3%
4	6	28,6%
5	3	14,3%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 4. Reconciliação de contas bancárias efetuadas em tempo útil

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	0	0,0%
2	0	0,0%
3	2	9,5%
4	7	33,3%
5	12	57,1%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 5. Auditorias periódicas

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	2	9,5%
2	5	23,8%
3	4	19,0%
4	8	38,1%
5	2	9,5%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 6. Registo de despesas por centros de custo

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	5	23,8%
2	6	28,6%
3	3	14,3%
4	4	19,0%
5	3	14,3%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Apêndice 5 – Questão 5.1.

Amostra que não pratica Contabilidade Analítica

Questão 5.1. Dentro das hipóteses seguintes quantifique o nível de deficiência de Controlo Interno?

Alínea 1. Inventários

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	0	0,0%
2	1	10,0%
3	2	20,0%
4	7	70,0%
5	0	0,0%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 2. Produção e recursos

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	0	0,0%
2	1	10,0%
3	2	20,0%
4	3	30,0%
5	4	40,0%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 3. Custos de produção e margens

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	0	0,0%
2	0	0,0%
3	5	50,0%
4	0	0,0%
5	5	50,0%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 4. Ativos fixos

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	5	50,0%
2	1	10,0%
3	4	40,0%
4	0	0,0%
5	0	0,0%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 5. Contas correntes de terceiros

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	7	70,0%
2	1	10,0%
3	0	0,0%
4	2	20,0%
5	0	0,0%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 6. Contas bancárias e caixa

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	7	70,0%
2	1	10,0%
3	0	0,0%
4	2	20,0%
5	0	0,0%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Questão 3. Quantifique as principais dificuldades na implementação da Contabilidade Analítica?

Alínea 1. Qualificação do pessoal

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	15	16,9%
2	16	18,0%
3	28	31,5%
4	25	28,1%
5	5	5,6%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 2. Definição dos centros de custos

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	24	27,0%
2	27	30,3%
3	21	23,6%
4	14	15,7%
5	3	3,4%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 3. Definição de atividades

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	22	24,7%
2	26	29,2%
3	25	28,1%
4	14	15,7%
5	2	2,2%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 4. Definição de critérios de imputação dos custos indiretos

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	7	7,9%
2	25	28,1%
3	26	29,2%
4	23	25,8%
5	8	9,0%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 5. Reorganização do organigrama face às novas exigências

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	8	9,0%
2	12	13,5%
3	41	46,1%
4	23	25,8%
5	5	5,6%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 6. Dificuldades no processo de execução

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	21	23,6%
2	21	23,6%
3	26	29,2%
4	19	21,3%
5	2	2,2%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Questão 4.1. Classifique quais as práticas de Controlo Interno utilizadas?

Alínea 1. Controlo diário de caixa e de existências

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	9	11,4%
2	10	12,7%
3	20	25,3%
4	21	26,6%
5	19	24,1%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 2. Segregação de funções

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	23	29,1%
2	19	24,1%
3	14	17,7%
4	18	22,8%
5	2	6,3%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 3. Inspeções físicas das disponibilidades e existências

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	8	10,1%
2	18	22,8%
3	19	24,1%
4	23	29,1%
5	11	13,9%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 4. Reconciliação de contas bancárias efetuadas em tempo útil

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	0	0,0%
2	3	3,8%
3	6	7,6%
4	11	13,9%
5	59	74,7%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 5. Auditorias periódicas

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	2	2,5%
2	19	24,1%
3	19	24,1%
4	26	32,9%
5	13	16,5%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 6. Registo de despesas por centros de custo

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	4	5,1%
2	8	10,1%
3	8	10,1%
4	16	20,3%
5	43	54,4%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Apêndice 8 – Questão 5.1.

Questão 5.1. Dentro das hipóteses seguintes quantifique o nível de deficiência de Controlo Interno?

Alínea 1. Inventários

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	3	13,0%
2	2	8,7%
3	5	21,7%
4	10	43,5%
5	3	13,0%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 2. Produção e recursos

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	1	4,3%
2	4	17,4%
3	6	26,1%
4	12	52,2%
5	0	0,0%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 3. Custos de produção e margens

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	2	8,7%
2	1	4,3%
3	12	52,2%
4	7	30,4%
5	1	4,3%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 4. Ativos fixos

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	6	26,1%
2	8	34,8%
3	6	26,1%
4	3	13,0%
5	0	0,0%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 5. Contas correntes de terceiros

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	13	56,5%
2	7	30,4%
3	1	4,3%
4	2	8,7%
5	0	0,0%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)

Alínea 6. Contas bancárias e caixa

Opções de Resposta (em escala)	Nº Respostas Obtidas	Percentagem
1	17	73,9%
2	4	17,4%
3	2	8,7%
4	0	0,0%
5	0	0,0%

escala: de 1 (menos/pouco) para 5 (mais/muito)