



**UNIVERSIDADE POLITÉCNICA
A POLITÉCNICA**

**INSTITUTO SUPERIOR DE ALTOS ESTUDOS E NEGÓCIOS – ISAEN
MESTRADO EM CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS EMPRESARIAIS**

**O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA NO SECTOR EMPRESARIAL DO
ESTADO: o caso da ADM, E.P.**

Estudante:

Fáuzia Deonilde Miguel Cuamba Muianga

Orientador:

António Carlos de Oliveira Samagaio

Maputo

Janeiro de 2024

Fáuzia Deonilde Miguel Cuamba Muianga

O PAPEL DA AUDITORIA INTERNA NO SECTOR EMPRESARIAL DO
ESTADO: o caso da ADM, E.P.

Dissertação a ser apresentada à Escola Superior de Altos Estudos e Negócios da Universidade Politécnica como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais.

Orientador: António Carlos de Oliveira Samagaio

Maputo

Janeiro de 2024

DECLARAÇÃO DE HONRA

Eu, Fázia Deonilde Miguel Cuamba Muianga, declaro por minha honra que este trabalho de fim de curso nunca foi apresentado na sua essência para obtenção de qualquer grau acadêmico e que ele constitui o resultado da minha investigação pessoal, estando citadas no texto e na referência bibliográfica as fontes que utilizei na concepção do mesmo.

A Candidata

(Fázia Deonilde Miguel Cuamba Muianga)

RESUMO

O presente estudo tem como objectivo analisar o papel da Auditoria Interna na administração pública. Baseado na estratégia de investigação do Estudo de Caso, o trabalho incidiu sobre a empresa Aeroportos de Moçambique, E.P., tendo a colecta de dados sido feito a partir da combinação da pesquisa documental e a bibliográfica com entrevistas semiestruturadas. Os resultados evidenciam que a Auditoria Interna nos Aeroportos de Moçambique, E.P. desempenha um papel de auxílio na tomada de decisão por parte da administração da empresa que tem que decidir sobre a preparação e apresentação adequada das demonstrações financeiras de acordo com o Plano Geral de Contabilidade baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro (PGC/NIRF), bem como em outras iniciativas que melhorem o sistema de controlo interno relevante para a preparação de demonstrações financeiras. Do relatório do grupo de auditores internos, pode-se constatar que está tudo certo com o cumprimento das leis e regulamentos vigentes na empresa, existindo necessidade de pequenas melhorias quanto ao controlo de receitas aeronáuticas e controlo de fornecedores. Enquanto isso, necessitam de melhorias aspectos como, conformidade da escrituração contabilística e demonstrações financeiras o PGC/ NIRF; controlo das receitas não aeronáuticas; controlo dos caixas das unidades de produção; controlo do património; controlo dos recursos humanos e controlo de clientes e contas a receber. O controlo do parque de viaturas do Aeroporto Internacional de Maputo necessita de melhorias significativas em relação a outras áreas. Os factores que contribuem para a eficácia dos trabalhos de Auditoria Interna e o seu papel na promoção da transparência e integridade da gestão pública na empresa Aeroportos de Moçambique, E.P. são: Manual de Auditoria Interna que determina uma série de regras sobre a actuação dos Auditores Internos, servindo deste modo como o instrumento norteador da execução de programas traçados para a melhoria da administração de diversos processos.

Palavras-Chave: Auditoria Interna, Empresas Públicas.

ABSTRACT

The aim of this study is to analyze the role of Internal Audit in public administration. Based on the Case Study research strategy, the work focused on the company Aeroportos de Moçambique, E.P., and data collection was done by combining documentary and bibliographic research with semi-structured interviews. The results show that Internal Audit at Aeroportos de Moçambique, E.P. plays an assisting role in the decision making by the company management that has to decide on the preparation and adequate presentation of the financial statements according to the General Accounting Plan based on International Financial Reporting Standards, as well as other initiatives that improve the relevant internal control system for the preparation of financial statements. From the report of the group of internal auditors, it can be seen that everything is right with the company's compliance with the laws and regulations need for minor improvements regarding the control of aeronautical revenues and control of suppliers. Meanwhile, aspects such as accounting bookkeeping and financial statements compliance with PGC / IFRS need improvement; control of non-aeronautical revenues; control of cashiers at production units; control of heritage; control of human resources and control of customers and accounts receivable. The control of the car park at Maputo International Airport needs significant improvements in relation to other areas. The factors that contribute to the effectiveness of the Internal Audit work and its role in promoting the transparency and integrity of public management in the company Airports in Mozambique, EP are: Internal Audit Manual that determines a series of rules on the performance of the Internal Auditors, thus serving as the guiding instrument for the execution of programs designed to improve the management of various processes.

Keywords: Internal Audit; State-owned companies.

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a todos aqueles que me acompanharam e apoiaram em todo o processo da minha aprendizagem.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiro a Deus por ter me dado saúde e força para superar as dificuldades.

A esta universidade, seu corpo docente, direcção e administração que oportunizaram a janela que hoje vislumbro um horizonte superior, enviado pela acendrada confiança no mérito e ética aqui presente.

Ao meu orientador, pelo suporte no tempo que lhe coube, pelas suas correcções e incentivos.

A minha família pelo amor, incentivo e apoio incondicional e em especial a minha mãe.

E a todos que directa ou indirectamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

ABREVIATURAS

ADM – Aeroportos de Moçambique, Empresa Pública.

AI – Auditoria Interna

GAUD - Gabinete de Auditoria Interna

PGC/NIRF – Plano Geral de Contabilidade baseado em Normas Internacionais de Relato Financeiro.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Parte superior do organigrama -----	24
Figura 2 – Organigrama dos pelouros que compreendem a estrutura central e inferior-----	25
Figura 3 – Síntese da empresa Aeroportos de Moçambique, EP -----	26

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Papeis da auditoria interna -----	14
Tabela 2 – Movimento de aeronaves dos Aeroportos de Moçambique (2015-2017) -----	27
Tabela 3 – Distribuição dos Proveitos -----	31
Tabela 4 – Avaliação do gabinete de Auditoria dos ADM, E.P. (2015-2017) -----	46

Índice

DECLARAÇÃO DE HONRA.....	i
RESUMO.....	ii
ABSTRACT.....	iii
DEDICATÓRIA.....	iv
AGRADECIMENTOS.....	v
ABREVIATURAS.....	vi
LISTA DE FIGURAS.....	vii
LISTA DE TABELAS.....	vii
CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO.....	1
1.2 Problematização.....	3
1.3 Objectivos do trabalho.....	6
1.4 Motivação para o trabalho.....	6
1.5 Estrutura da Dissertação.....	8
CAPÍTULO II- REVISÃO DA LITERATURA.....	9
2.1 Auditoria Interna.....	9
2.2 A auditoria Interna no Sector Público.....	10
2.2.1 Objectivos da auditoria interna no sector público.....	10
2.2.2 Obrigatoriedade da Auditoria Interna nas Empresas Públicas Moçambicanas.....	12

2.3	Papel da Auditoria Interna nas organizações	13
CAPÍTULO III- METODOLOGIA		18
3.1	Tipo de Pesquisa.....	18
3.2	Estratégia de investigação	19
3.3	Recolha de Dados.....	21
CAPÍTULO IV - OBJECTO DE ESTUDO.....		22
4.2	Estrutura Orgânica.....	23
4.3	Fontes de Receitas	28
4.4	Indicadores de Actividade.....	30
CAPÍTULO V - APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DE RESULTADOS		32
5.1	Determinantes da eficácia da Auditoria Interna.....	32
5.1.1	Funções do Auditor Interno	33
5.1.2	Princípios Orientadores da Auditoria Interna	34
5.2	Auditoria Interna e o processo de tomada de decisão	42
5.3	Pontos fortes e fracos da Auditoria Interna.....	46
Referências Bibliográficas		54

CAPÍTULO I – INTRODUÇÃO

1.1 Contextualização

Nas últimas décadas, e devido ao fenómeno da globalização, o mundo empresarial foi obrigado a redefinir-se e a repensar o seu posicionamento estratégico, de modo a fazer face à abertura dos mercados, procurando tornar-se mais eficiente de forma a poder competir com a concorrência emergente oriunda de países externos. Segundo Lima (2014), para além dos tradicionais objectivos empresariais de optimização de lucros e redução de custos, num mundo em constante mudança, é cada vez mais importante o factor motivacional no que concerne às questões de eficácia e eficiência dos recursos. A crescente necessidade de optimização de resultados impulsiona as organizações a buscar cada vez mais a identificação de oportunidades e estratégias para minimizar os riscos dos seus negócios, a eficiência nas suas operações e um nível satisfatório de rentabilidade nos seus investimentos.

A auditoria interna (AI) emergiu como uma componente crucial no funcionamento eficaz das organizações em todo o mundo. Num contexto, cada vez mais complexo e regulamentado, a AI desempenha um papel fundamental ao fornecer uma avaliação independente e objectiva das operações e controlos internos das organizações. Segundo Chambers e Odar (2015), a AI como elemento-chave no processo de contínua avaliação dos processos e actividades das empresas, deve estar adequadamente sincronizada neste cenário. Com um foco dedicado na avaliação da eficiência operacional, gestão de riscos e conformidade com regulamentos, a AI actua como um guardião da integridade e da transparência dentro das organizações. Lima (2014) refere que a AI surge como uma importante alavanca de apoio à gestão, facultando análises, informações e recomendações inerentes às actividades avaliadas, através da realização de um controlo eficaz. Para isso, o auditor interno deve identificar os pontos fracos, determinar as causas, avaliar as consequências e propor uma solução adequada aos obstáculos que surjam no caminho, convencendo a Administração a tomar medidas com vista à consecução dos objectivos previamente definidos.

A AI é hoje uma função com responsabilidade global, confrontada com um permanente desafio provocado pelas constantes alterações devido à evolução das economias, a competitividade dos mercados e o crescente aumento da complexidade dos processos de trabalho, levando a que as organizações apresentem cada vez mais a necessidade de obter informações úteis e atempadas que permitam à gestão a tomada de decisões acertadas para que possam atingir os seus objectivos e ter informação que lhe permita realizar perspectivas para o futuro. De acordo com Ribeiro (2016), os responsáveis das organizações têm de enfrentar constantemente as novas realidades, obrigando os gestores a terem de realizar frequentemente alterações de estratégias, percursos e decisões para alcance dos objectivos. Assim, a informação em tempo útil é um elemento essencial para o exercício e a tomada de decisão dos responsáveis das organizações. Actualmente, a AI é muito mais que um exercício meramente de controlo, sendo essencial o auditor ter uma visão futura, com atitude e ideias voltadas para alavancar os resultados da organização, destinada a acrescentar valor, cuja função básica é o apoio à gestão e a toda a organização. Kagermann *et al.* (2008) fundamentam que o papel da AI tem vindo a alterar-se ao longo dos tempos, passando de uma atitude de polícia no passado, para uma atitude técnica e de auxílio à empresa no presente, o que contribui para a melhoria do posicionamento da organização num mercado cada vez mais exigente.

A importância da AI é ainda mais relevante nas organizações do setor público, em que a prestação de contas e a eficácia operacional são fundamentais para a confiança e a sustentabilidade financeira dessas organizações que normalmente atuam num cenário de escassez de recursos financeiros. Portanto, a AI não apenas se tornou uma função essencial para garantir a responsabilidade e a eficiência nas Empresas Públicas, mas também desempenha um papel vital no aprimoramento contínuo dos processos internos e na promoção de uma gestão sólida e transparente para o benefício de toda a sociedade. Segundo Baharud-Din *et al.* (2014), o estabelecimento da função de AI é importante como um mecanismo que proporciona uma garantia interna razoável sobre os controlos financeiros públicos e como uma ferramenta para monitorar e avaliar as actividades de agências governamentais. Além disso, ajuda as organizações governamentais a obter responsabilidade e integridade, melhorar a implementação

de programas governamentais e desenvolver a confiança entre os cidadãos e partes interessadas, bem como para atender a qualquer risco de má administração do fundo público. Mais, a AI desempenha um papel crucial na prevenção da fraude e da corrupção na Administração Pública. Tem o objectivo de desenvolver um plano de acção que irá ajudar a organização e a alcançar os seus objectivos adoptando uma abordagem sistemática e disciplinada para avaliar e melhorar a eficácia dos processos e da gestão de risco, a fim de agregar valor e melhorar as operações e o desempenho de uma organização.

1.2 Problematização

Segundo Enofe *et al.* (2013), existe uma consciencialização geral em todo o mundo sobre a necessidade de prestar mais atenção à melhoria da gestão do sector público. A justificação prende-se com o facto de o Estado constituir a maior entidade empresarial única com padrão de despesas muito elevado, que através das suas várias agências estimulam ou restringem muitas actividades económicas. A necessidade de controlos mais rígidos e o acompanhamento contínuo dos processos das organizações são ditames da competitividade em qualquer mercado que exige capacidades adicionais da parte das entidades que nele operam. Em face disto, as organizações tendem a aperfeiçoar cada vez mais as suas operações, adoptando medidas de controlo tão adequadas quanto eficazes, com o intuito de otimizar a utilização dos recursos tidos como sempre escassos.

Em Moçambique, o reforço dos mecanismos de AI enquadra-se no processo da Reforma do Sector Público que teve a sua maior expressão com o lançamento da Estratégia Global da Reforma do Sector Público – EGRSP (2001-2011). Com a reforma, pretendia-se, que o sector público fosse transparente, tanto no que diz respeito à utilização dos bens e recursos públicos, bem como no que se refere aos procedimentos e melhoria no sistema de prestação regular de contas. Para tal, foram traçados os seguintes objectivos: i) assegurar a regularidade e abrangência das acções de auditoria e dos exames financeiros; ii) elaborar legislação que modernize os

instrumentos e procedimentos da gestão financeira pelas unidades de administração directa e institutos públicos do Estado.

Para o efeito, de acordo com Come (2018), para melhor implementação dos objectivos da reforma, foi lançada a Estratégia Reforma Desenvolvimento da Administração Pública – 2011-2025, que apresenta grandes desafios, dos quais o reforço da integridade, transparência e combate a corrupção na Administração Pública, cuja evolução foi antecedida por reformas que visam reduzir os níveis de corrupção e desvios dos fundos públicos, com destaque para a Lei n.º 9/2002, de 12 de Fevereiro, que cria o Sistema de Administração Financeira do Estado, uma plataforma electrónica que permite o estabelecer e harmonizar regras, procedimentos de programação, gestão, execução e controle dos recursos públicos.

Apesar do quadro acima nos conduzir para uma indicação de melhoria dos processos relacionados com gestão nas organizações públicas, o fortalecimento de mecanismos institucionais e aprovação de um pacote de legislação visando assegurar a integridade, o combate a corrupção e uma maior responsabilização e prestação de contas nas empresas públicas, a prática mostra que os instrumentos e mecanismos legais acima indicados e no caso concreto da AI ainda não constituem um meio eficaz e eficiente para o controlo da má gestão, sobretudo no que concerne ao desvio de fundos nas instituições públicas. Esta situação ficou evidente aquando da publicação nos últimos anos de alguns casos de má gestão e desvio de fundos, o que mostra que ainda há fragilidades no processo de AI nas organizações públicas.

Um caso concreto foi da empresa Aeroportos de Moçambique, E.P. (ADM) que de acordo com o CIP (2018), esta enferma do mal que assola a maior parte das empresas com intervenção do Estado, nomeadamente, acumulação de prejuízos e indícios de má gestão. A má gestão de qualquer empresa pública representa um fardo para o Orçamento do Estado. No caso da ADM, para além de estar a somar prejuízos que se vem acumulando ano após ano, representa um custo para as contas públicas no presente e certamente será um ónus para as gerações futuras. Isto devido ao peso elevado de empréstimos de longo prazo e em moeda estrangeira para os quais a empresa não gera recursos suficientes para pagar. Assim, para o CIP (2018), a questão financeira

das empresas públicas (principalmente empresas não subsidiadas, como a ADM), não é analisada exaustivamente. A tendência do Tribunal Administrador é a de analisar as contas de empresas altamente subsidiadas (como a Televisão de Moçambique ou os Transportes Públicos de Maputo) e não das empresas lucrativas (como a TMcel ou ADM), que são por vezes empresas mal geridas. A situação é ainda agravada devido à inexistência de legislação que obrigue as empresas públicas a publicarem relatórios de actividades e contas de forma regular e no mesmo padrão.

Dutra *et al.* (2017) referem que as organizações públicas são afetadas por desvios, erros e fraudes, que traduzem atos intencionais associados à falta de controlo adequado sobre um determinado processo, implicando a utilização indevida do processo e dos recursos pertencentes às entidades públicas, seja para benefício próprio ou de terceiros. Na mesma linha, Macuane (2013) refere que uma das causas de desvio de fundos públicos está na fraqueza dos sistemas de controlo interno no sector público.

Em suma, as organizações públicas continuam a ser vistas como portadoras de muitas debilidades em matérias como eficácia nos controlos financeiros e patrimoniais, processamento de dados e outras que definem o sucesso de uma organização. Existe uma preocupação geral entre os moçambicanos sobre a efectiva e transparente gestão do dinheiro público. Todos os anos o Governo e restante administração pública é responsável pela gestão de biliões de meticais através da execução de programas e actividades destinadas ao país. Assim, a receita e a despesa pública podem constituir um importante factor para estimulação do crescimento económico do país. Devido a este enorme dinheiro envolvido, o governo precisa de eficiência e eficácia na gestão financeira para funcionar com responsabilidade e devida diligência em conformidade com as regras estipuladas e regulamentação e outras instruções.

1.3 Objectivos do trabalho

Tendo em consideração a importância da AI e os problemas enfrentados pelas organizações do Sector Público em Moçambique, esta dissertação tem a seguinte questão de pesquisa: Quão importante é a AI na gestão de uma empresa pertencente ao sector empresarial do Estado moçambicano? Assim, o objectivo geral do trabalho passa por averiguar o papel da AI numa empresa pública moçambicana, recorrendo para o efeito a um Estudo de Caso nos ADM no período de 2015 a 2017. Esta entidade criou em 2006 o seu Gabinete de AI e desde então tem sofrido algumas alterações orgânicas no sentido de dar resposta aos desafios que são colocados à organização. Em termos específicos, os objectivos para este trabalho são três, a saber: i) identificar os factores que contribuem para a eficácia dos trabalhos de AI na promoção da transparência e integridade da gestão pública; ii) verificar se a AI pode contribuir para melhorar o processo de tomada de decisão empresarial; e, iii) verificar os pontos fortes e fracos da AI nos ADM.

1.4 Motivação para o trabalho

A justificativa para a escolha deste tema é alicerçada em dois motivos. Em primeiro lugar, as operações das organizações governamentais desempenham um papel crucial no desenvolvimento económico e social dos países. Nesse contexto, a AI surge como uma ferramenta essencial para garantir a transparência, eficiência e responsabilidade nas operações públicas. O interesse pessoal nesta área nasce da compreensão do papel central que a AI desempenha na gestão eficaz dos recursos públicos. Este estudo representa uma busca pelo entendimento mais profundo das complexidades envolvidas nas práticas de AI em contextos específicos, particularmente no sector de transporte, onde a logística e a segurança são de suma importância.

Em segundo lugar, esta pesquisa é motivada pela relevância social da gestão cuidada da causa pública. Moçambique, como muitos outros países em vias de desenvolvimento, está constantemente buscando maneiras de aprimorar suas práticas de gestão pública. A AI, quando

aplicada de maneira eficaz, pode servir como um mecanismo para identificar e corrigir ineficiências, reduzir o desperdício e promover uma utilização mais eficaz dos recursos públicos. É importante reter que no Índice Internacional de Percepção da Corrupção de 2022, Moçambique ocupava o lugar 142.º entre os 180 países analisados pela organização *International Transparency*¹. Aliás, mesmo com a obrigatoriedade de existência de AI nas empresas tuteladas pelo Estado moçambicano, continuam a ser reportados escândalos financeiros sucessivos que deixam apreensivas a sociedade moçambicana. Portanto, entender o papel específico da AI nos ADM, torna-se imperativo para contribuir para uma administração pública mais responsável e eficiente.

A escolha estratégica dos ADM como objecto de estudo é justificada pela sua relevância nacional e pelo seu papel vital no contexto do transporte moçambicano. Os Aeroportos são as portas de entrada e saída do país, facilitando o comércio, o turismo e a conectividade global. Dada a sua importância estratégica, compreender como a AI opera nesta empresa não apenas fornece *insights* valiosos sobre os desafios específicos enfrentados por organizações governamentais de grande escala, mas também oferece oportunidades para identificar melhores práticas que podem ser aplicadas em outros sectores do governo. A justificação para a escolha dos ADM não se baseia apenas na sua relevância, mas também na disponibilidade de dados e informações necessárias para uma análise aprofundada. A colaboração desta empresa, ao fornecer dados essenciais e permitir um estudo detalhado, é fundamental para uma pesquisa rigorosa e informada. Além disso, ao focar nesta organização específica, há a possibilidade real de identificar áreas onde as práticas de AI podem ser aprimoradas, criando assim um impacto tangível e mensurável.

¹ www.transparency.org/cpi2022.

1.5 Estrutura da Dissertação

Nosso trabalho de pesquisa está estruturado em seis capítulos. O Capítulo 1 aborda a introdução, onde contextualizamos o estudo, apresentamos a problemática, definimos os objetivos e discutimos a motivação para este trabalho. No Capítulo 2, realizamos uma revisão da literatura, explorando teorias e estudos anteriores relacionados ao tema da AI nos sectores públicos e especificamente nos ADM. O Capítulo 3 detalha a metodologia do estudo, incluindo os métodos de coleta e análise de dados. No Capítulo 4, focamos no objecto de estudo, apresentando o histórico e a estrutura organizacional dos ADM. O Capítulo 5 é dedicado à apresentação e discussão dos resultados obtidos durante a pesquisa. Finalmente, o Capítulo 6 consiste nas considerações finais, incluindo as conclusões derivadas da pesquisa e as recomendações para práticas futuras.

CAPÍTULO II- REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo irei apresentar a teoria que permite analisar o objecto de estudo assim como a definição e operacionalização dos principais conceitos como o conceito de AI.

2.1 Auditoria Interna

O *Institute of Internal Auditors* (2017; p.32), refere que a “auditoria interna é a função encarregue de avaliar o nível de controlo interno da empresa”. No mesmo sentido, Gramling *et al.* (2012; p.6) referem que a “auditoria interna é uma actividade independente e objectiva de garantia e consultoria, voltada para a adição de valor e melhoria das operações de uma organização, ajudando-a a alcançar seus objectivos com enfoque sistemático e disciplinado”. Por sua vez, Kagermann *et al.* (2008) definem a AI como sendo uma actividade de avaliação que, de forma independente dentro de uma organização, tem por objecto a revisão das operações contabilísticas, financeiras e de todo o tipo, com o fim de prestar um serviço à Direcção. Para Pickett (2005), os resultados de uma auditoria deverão ser apresentados através da emissão de relatórios a serem discutidos com os responsáveis operacionais e os gestores de topo das actividades auditadas, com vista a analisar as propostas de recomendações, por forma a obter ganhos, benefícios e melhorias de procedimentos de controlo interno.

Destas definições, realça-se duas ideias principais. A primeira, a AI consiste numa técnica administrativa de mensuração e avaliação da eficácia do controlo interno numa empresa. E a segunda é que a AI consiste numa ferramenta estratégica activa. A AI envolve a emissão de relatórios detalhados, discutidos com os responsáveis operacionais e gestores de topo, propondo recomendações específicas para melhorar os procedimentos de controle interno. Assim, a AI mede a eficácia, mas também orienta activamente as organizações para ganhos, benefícios e melhorias contínuas em seus processos operacionais e de controle interno.

2.2 A auditoria Interna no Sector Público

2.2.1 Objectivos da auditoria interna no sector público

Segundo Enofe *et al.* (2013), a AI é um elemento importante da gama de recursos e mecanismos disponíveis aos gestores do sector público para ajudá-los a cumprir suas responsabilidades dentro desse ambiente. A AI fornece uma revisão independente e objectiva e um serviço de consultoria que proporciona uma garantia razoável ao Director Executivo e / ou à Direcção de que os controlos operacionais e financeiros da entidade estão operando de maneira eficiente, eficaz e de maneira ética ajudando a administração a melhorar o desempenho dos negócios da entidade.

Segundo Alves e Reis (2005), a AI no sector público é formada por um conjunto de procedimentos e técnicas, aplicados ao exame da regularidade, da eficiência e da eficácia dos actos e dos factos administrativos praticados na gestão de bens públicos, que visam atingir os seguintes objectivos:

- Comprovar a legalidade e legitimidade e avaliar os resultados, quanto à eficiência e eficácia da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nas unidades da administração directa e entidades supervisionadas da administração central;
- Observar o cumprimento dos princípios fundamentais de planeamento, coordenação, descentralização, delegação de competência e controlo, pelos órgãos e entidades;
- Examinar a observância da legislação específica e normas relacionadas;
- Avaliar a execução dos programas de governo, dos contratos, convénios, acordos, ajustes e outros instrumentos de mesma origem;
- Avaliar o desempenho administrativo e operacional das unidades da administração directa e entidades supervisionadas;
- Verificar o controlo e a utilização dos bens e valores sobre uso e guarda dos administradores ou gestores;

- Examinar e avaliar as transferências e a aplicação dos recursos orçamentários e financeiros das unidades da administração directa e entidades supervisionadas; e
- Verificar e avaliar os sistemas de informações e a utilização dos recursos computacionais das unidades da administração directa e entidades supervisionadas.

Os objectivos aqui mencionados são geralmente adoptados pela AI, podendo ser modificados de acordo com as necessidades do órgão a ser examinado, constituindo um objecto do exame de auditoria.

De acordo com Alves e Reis (2005), a auditoria no sector público é subdividida em seis tipos, a saber:

- ***Auditoria de Gestão***: tem o objectivo de certificar a regularidade das contas, verificar a realização de contratos, convénios, acordos ou ajustes, a honestidade na aplicação dos dinheiros públicos e no zelo ou administração de valores e outros bens do Estado ou a ele confiados, abrangendo os seguintes aspectos: verificação da existência física de bens e outros valores; exame da documentação comprovatória dos actos e factos administrativos; verificação do cumprimento da legislação pertinente; entre outros.
- ***Auditoria de Programas***: tem o objectivo de examinar, avaliar e observar a execução de programas e projectos governamentais específicos.
- ***Auditoria Operacional***: actua nas áreas inter-relacionadas do órgão/entidade, procurando apoiar através da avaliação do cumprimento das normas, e apresentação de sugestões para seu aperfeiçoamento. Tem o objectivo de avaliar a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos materiais, humanos e tecnológicos disponíveis, bem como a eficácia e eficiência dos controlos internos existentes para a gestão dos recursos públicos.
- ***Auditoria Contabilística***: é a técnica utilizada na colecta de informações e no exame dos registos e documentos, mediante procedimentos específicos, relacionados ao controlo do património.

- **Auditoria de Sistema:** observando as normas estabelecidas e a legislação específica, tem o objectivo de assegurar a adequação, privacidade dos dados e informações vindas dos sistemas electrónicos de processamento de dados.
- **Auditoria Especial:** tem por objectivo o exame de factos considerados importantes, de carácter extraordinário ou incomum, sendo realizadas para atender a solicitações de entidades externas (e.g. Presidente da República).

De acordo com Alves e Reis (2005), o património público é propriedade colectiva que deve ser vigiado por todos, além disso, a sociedade vem exigindo cada vez mais a transparência na aplicação dos recursos públicos. Os órgãos públicos alcançam mais facilmente esta transparência quando têm o auxílio da AI, pois, as suas actividades servem como um meio de identificação de que todos os procedimentos internos, políticas definidas e a própria legislação estão sendo devidamente seguidos, e também para constatação de que todos os dados registados merecem a verdadeira confiança. Consequentemente, pode-se dizer que a AI desempenha um papel importante na melhoria da gestão da “coisa pública”.

2.2.2 Obrigatoriedade da Auditoria Interna nas Empresas Públicas Moçambicanas

Segundo o n.º 1 do artigo 25.º da Lei n.º 6/2012, de 8 de Fevereiro, a gestão das empresas públicas deve ser conduzida de acordo com a política económica e social do Estado e segundo princípios de economicidade, racionalidade de recursos e de boa governação, por forma a garantir a sua viabilidade técnica, económica e financeira. Posteriormente, o artigo 33.º, nos pontos 1, 2 e 3 refere que:

1. *As empresas públicas estão sujeitas ao controlo financeiro, que compreende a análise da sua sustentabilidade económica e financeira e a avaliação da legalidade, economicidade, eficiência e eficácia da respectiva gestão, levando a que sejam periodicamente controladas quanto à utilização dos seus recursos e se elas por si são auto-suficientes.*

2. *As empresas públicas devem adoptar os procedimentos de controlo interno e auditoria que se mostrem adequados para se garantir a fiabilidade das suas contas e demais informação financeira, especialmente as recomendadas pela auditoria externa às contas, do conselho fiscal e da Inspeção-Geral das Finanças, devendo adoptar modelos de gestão que se mostrem adequados e suficientes para a administração da empresa.*
3. *Os sistemas e procedimentos de controlo a estabelecer devem ter como um dos seus objectivos prioritários a prevenção do risco fiscal aferido na perspectiva de impactos negativos nas contas do Estado e, para este efeito, definido como o decorrente da possibilidade da ocorrência de eventos com impacto negativo nas contas públicas, tal como a arrecadação de receita inferior às metas orçamentadas ou a expansão da despesa e da dívida acima dos valores previstos ou autorizados.*

Numa apreciação mais ampla percebe-se que com este dispositivo a legislação vigente pretende mostrar que, no decurso das suas actividades, as empresas devem ter em conta o risco fiscal a que estão sujeitas e adoptar medidas de prevenção ou mitigação destes riscos. Aliás, é também por esta razão que o artigo 28 da Lei nº 3/2018, de 19 de Junho, no seu ponto 1 realça que as empresas públicas devem ter um órgão de AI. A este propósito a norma diz o seguinte: “A empresa do sector empresarial do Estado deve criar um órgão de Auditoria Interna” (número 1 do art. 28 da Lei nº 3/2018, de 19 de Junho).

2.3 Papel da Auditoria Interna nas organizações

A qualidade do processo de tomada de decisão por parte do órgão de gestão depende da informação relativa à gestão correcta de recursos, à observância das normas ou procedimentos internos, pois a supervisão que precisam de empreender não é possível ser feita de forma presencial sobre todos os colaboradores da organização (Gamayuni, 2018). Assim, a AI poderá ser um instrumento útil para os gestores das organizações desempenharem de forma mais correcta os seus papéis administrativos de planear, organizar, dirigir e controlar. Essa utilidade, traduz-se na criação de valor nas

organizações, através da melhoria da eficácia da gestão de riscos, controlo e governança (Ebaid, 2011).

Ao longo do tempo, diferentes autores têm vindo a estudar o papel da AI no funcionamento das organizações. A Tabela 1 apresenta uma síntese dos papéis desempenhados nas organizações identificados a partir da literatura consultada. Conforme as evidências da Tabela 1 pode-se constatar, que uma organização que dispõe de AI é beneficiada em termos de liderança, eficácia na criação e manutenção de controlos internos, entre outros aspectos. Assim, podemos afirmar que a actividade do auditor interno na organização é fundamental no apoio ao sucesso das organizações. Porém, para que tal aconteça, o auditor interno deve estar permanentemente a par de todas as estratégias de negócio no crescimento da organização, de forma a ir actualizando os planos de auditoria para que retratem as condições actuais. Ademais, o auditor deve ainda possuir um conhecimento abrangente de toda a envolvente do negócio, de modo que os planos de auditoria sejam focalizados para outros aspectos e alargados de acordo com as necessidades, possibilitando, assim, uma auditoria mais adequada.

Em suma, as organizações que possuem AI podem colher inúmeros benefícios que lhes permitem, mais facilmente, alcançar os seus objectivos. O principal objectivo da AI é o de ajudar os administradores observando o funcionamento dos controlos internos contribuindo para o seu melhoramento ou até substituição caso necessário. A AI fornece benefícios à organização, pois controla o seu património a fim de minimizar as possíveis irregularidades, incapacidades ou negligências caso existam. Assim, a AI é considerada importante para a organização por ser uma actividade de suporte à administração de topo na perspectiva de acrescentar valor a organização nela inserida. A melhoria da administração depende de um bom funcionamento da AI, pois quanto melhor for o funcionamento mais credibilidade terão as sugestões feitas por ela. A AI torna-se assim importante pelo facto de ser uma actividade que tem poder para analisar, apreciar, recomendar e comentar sobre as actividades de negócio que seja útil para os membros da administração. É ela que verifica o cumprimento das normas e não só, também identifica áreas que estão sujeitas às correcções ou melhorias.

Tabela 1. Papéis da AI

Autores	Conclusões
Barreiro (2007)	A AI, competente e actuante, pode evitar a eclosão de fraudes ou de outro tipo de comportamentos lesivos quer morais quer materiais, antiéticos ou, simplesmente, de natureza desviante.
Baharud-Din <i>et al.</i> (2014)	A AI tem como função, auxiliar e dar garantias aos administradores quanto às informações geradas pela contabilidade, para certificar de que elas estão de acordo com os aspectos legais, trabalhando na função de melhorar os processos internos a fim de minimizar as fraudes e erros, para que a empresa consiga adequar seus processos adquirindo confiabilidade perante o mercado.
Botez (2012)	A AI desempenha uma função de apoio às decisões de gestão. Nos organismos públicos, a AI é uma actividade de apoio à tomada de decisão dos gestores e deve ter em consideração os objectivos de maximização da economia, eficiência e eficácia.
Chambers e Odar (2015)	A AI tem por objectivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controlos internos e das informações físicas contabilísticas, financeiras e operacionais da entidade. A AI é uma actividade de avaliação independente dentro da empresa, que se destina a revisar as operações, como um serviço prestado à administração.
Cooper <i>et al.</i> (2006)	A AI deixou de ter um foco essencialmente financeiro para abranger matérias relacionadas com os controlos internos e avaliação de risco.
Daniela e Attila (2013)	A AI tem como objectivo apoiar a gestão para que a organização alcance os objectivos delineados.
Ebaid (2011)	<ul style="list-style-type: none">— Focado na auditoria financeira e no cumprimento dos controlos internos;— Pilar da governação corporativa;— Garantir valor agregado e serviços de consultoria, através de seu papel no monitoramento, avaliação e melhoria da gestão dos riscos, controlo e processo de governança que são críticos para a preservação e valorização das partes interessadas.
Enofe <i>et al.</i> (2013)	A AI tem a finalidade de desenvolver um plano de acção que ajude a administração a atingir seus objectivos na empresa, o auditor interno deve avaliar os controlos contabilísticos, financeiros e operacionais da empresa, avaliar os riscos e atestar se está ocorrendo o cumprimento por parte das áreas as normas e políticas de procedimentos interno, objectivando atestar a integridade e eficácia dos controles.

Tabela 1. Papéis da AI (continuação)

Autores	Conclusões
Federation of European Accountants (2009)	<ul style="list-style-type: none"> – Examinar e apreciar a razoabilidade, a suficiência e aplicação dos controlos contabilísticos, financeiros e operacionais e promover um controlo eficaz a um custo razoável- relação custo/benefício com base na avaliação do risco; – Verifica até que ponto os activos da entidade estão justificados e livres de ónus bem como se os processos de governação são adequados; – Avaliar a qualidade e eficácia do trabalho desenvolvido pelos trabalhadores; – Recomendar melhorias no sistema.
Gamayuni (2018)	A AI desempenha o papel de assessoria e consultoria na identificação dos riscos e deve propor estratégias que permitam à organização melhorar o seu desempenho dentro do sector económico.
Kagermann <i>et al.</i> (2008)	A AI baseia-se na avaliação do risco, verificando a existência, o cumprimento, a eficácia e a optimização dos controlos internos e dos processos de <i>Governance</i> , de forma a contribuir para o cumprimento dos seus objectivos.
Karagiorgos <i>et al.</i> (2010)	A AI tem a finalidade de desenvolver um plano de acção que ajude a administração a atingir seus objectivos na empresa, o auditor interno deve avaliar os controlos contabilísticos, financeiros e operacional da empresa, avaliar os riscos e atestar se está ocorrendo o cumprimento por parte das áreas as normas e políticas de procedimentos interno, objectivando atestar a integridade e eficácia dos controlos.
Kontogeorgis e Filos (2012)	<ul style="list-style-type: none"> – Concepção, implementação e acompanhamento do sistema de controlo interno; – Avaliação das performances da gestão; – Análise de investimento; – Avaliação de mercado; – Organização de planos estratégicos e previsionais e avaliação de desvios; – Outras análises e estudos económico-financeiros.
Moeller (2009)	A AI ajuda a organização a eliminar desperdícios, simplificar tarefas, servir de ferramenta de apoio à gestão e transmitir informações aos administradores sobre o desenvolvimento das actividades executadas.
Pandya (2013)	A AI serve para a administração como meio de identificação de que todos os procedimentos internos e políticas definidas pela companhia, os sistemas contabilísticos e de controlos internos estão sendo efectivamente seguidos, e todas as transacções realizadas estão reflectidas contabilisticamente em concordância com os critérios previamente definidos.

Tabela 1. Papéis da AI (continuação)

Autores	Conclusões
Soh e Bennie (2011)	<ul style="list-style-type: none"> – Fornecer uma revisão independente dos processos de risco e garantir que os controlos de mitigação de risco estejam em vigor; – Contribuir para a governança corporativa de qualidade.
Mihret e Grant (2017)	A AI trabalha na identificação de irregularidades nos processos em uma organização, essa identificação é fundamental para que a empresa consiga melhorar seus processos e por consequência agregar qualidade ao seu produto, confiabilidade a sua marca e credibilidade com seus clientes.
Moizer (2005)	A AI desempenha um papel muito importante ao constituir um precioso instrumento ao serviço da gestão, atendendo ao conhecimento profundo e à visão global que podem ter da unidade económica (da qual também faz parte) e aos contributos que pode dar para o aperfeiçoamento e modernização sistemática da sua organização e funcionamento, dos métodos e processos utilizados, da gestão e, conseqüentemente, para a melhoria da sua capacidade competitiva.
Pickett (2005)	A AI tem como principal objectivo auxiliar a empresa e todos os níveis de gestão no cumprimento das suas responsabilidades em promover sistemas de controlo adequados, visando a melhoria da performance e do desenvolvimento sustentável da empresa.
Pinto <i>et al.</i> (2014)	A AI cumpre papel fundamental para a empresa, garantindo a adequação e eficácia dos controlos internos e a confiabilidade das informações.
Sawyer (2003)	A AI actua, através de pesquisas, interpretações e pareceres, como uma forma de avaliação do sistema de controlos internos de uma empresa, apresentando aos administradores dados e informações qualitativas.
Souza (2007)	A AI cumpre um papel fundamental na empresa, pois ela subsidia o administrador ou proprietário com dados e informações tecnicamente elaborados, relativos às actividades para que estes possam acompanhar e supervisionar já que não dispõem de condições de realizá-las e ainda auxilia a organização na melhoria dos seus negócios, identificando áreas problemáticas e sugerindo medidas com vista a corrigir ou eliminar as deficiências encontradas.
Wang e Li (2011)	Tradicionalmente, a AI tem como objectivo a análise das demonstrações financeiras de forma a permitir ao auditor a emissão de um parecer sobre a sua credibilidade e fiabilidade.
Zaharia <i>et al.</i> (2013)	Contribuir para o aperfeiçoamento e modernização da organização, gestão e funcionamento da empresa. A sua finalidade é a de auxiliar e apoiar a administração, através das suas avaliações independentes.

CAPÍTULO III- METODOLOGIA

O estudo a ser realizado tem como objectivo principal analisar a AI no sector empresarial do Estado, concretamente na empresa os ADM. A pesquisa será predominantemente qualitativa tendo em conta que visa colher a sensibilidade e opiniões da população alvo no que concerne ao papel da AI na empresa em estudo.

3.1 Tipo de Pesquisa

A pesquisa qualitativa envolve a obtenção de dados descritivos na perspectiva da investigação crítica ou interpretativa e estuda as relações humanas nos mais diversos ambientes, assim como a complexidade de um determinado fenómeno, a fim de descodificar e traduzir o sentido dos fatos e acontecimentos (Merriam, 1998). Gil (1999) menciona que a pesquisa qualitativa é subjectiva ao objecto de estudo, ergue-se sobre a dinâmica e abordagem do problema pesquisado e visa descrever e descodificar de forma interpretativa os componentes de um sistema complexo de significados, sem se preocupar com a mensuração dos fenómenos, pois permeia a compreensão do contexto no qual ocorre o fenómeno.

A pesquisa deste estudo será do tipo exploratória, isto em relação aos objectivos da pesquisa. Na visão de Gil (2002; p. 198), este tipo de pesquisa, "têm como objectivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vista a torná-lo mais explícito". Pode-se dizer que estas pesquisas têm como objectivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Seu planeamento é, portanto, bastante flexível, de modo que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao facto estudado. Na maioria dos casos, essas pesquisas envolvem (Gil, 2002): (a) levantamento bibliográfico; (b) entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; e (c) análise de exemplos que estimulem a compreensão. Neste estudo, este tipo de pesquisa consistirá no levantamento bibliográfico e em entrevistas com pessoas com informação sobre a AI para a empresa dos ADM.

Relativamente aos procedimentos técnicos utilizados, esta será uma pesquisa do tipo bibliográfico. Na visão de Gil (2002), a pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em

material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas. Boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas. As pesquisas sobre ideologias, bem como aquelas que se propõem à análise das diversas posições acerca de um problema, também costumam ser desenvolvidas quase exclusivamente mediante fontes bibliográficas.

No que se refere à AI bibliográfica trará maior número de informações possíveis, também averiguará se trabalhos semelhantes na área de auditoria em empresas públicas em forma de monografias, dissertações e teses, ou mesmo de livros, e verá se pertinente a investigação. A partir da pesquisa bibliográfica pode-se descobrir qual a melhor metodologia a ser realizada para conduzir o trabalho.

3.2 Estratégia de investigação

Para elaboração deste trabalho, usar-se-á como estratégia de investigação o Estudo de Caso. O Estudo de Caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objectos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados. De acordo com Yin (2005), o Estudo de Caso é um estudo empírico que investiga um fenómeno actual dentro do seu contexto de realidade, quando as fronteiras entre o fenómeno e o contexto não são claramente definidas e no qual são utilizadas várias fontes de evidência. O Estudo de Caso vem sendo utilizado com frequência cada vez maior pelos pesquisadores sociais, visto servir a pesquisas com diferentes propósitos, tais como (Yin, 2005):

- a) explorar situações da vida real cujos limites não estão claramente definidos;
- b) descrever a situação do contexto em que está sendo feita determinada investigação; e

- c) explicar as variáveis causais de determinado fenômeno em situações muito complexas que não possibilitam a utilização de levantamentos e experimentos.

O Estudo de Caso pode, pois, ser utilizado tanto em pesquisas exploratórias quanto descritivas e explicativas. Cabe ressaltar, todavia, que existem preconceitos contra o estudo de caso, como os que são indicados a seguir (Yin, 2005).

- a) Falta de rigor metodológico: diferentemente do que ocorre com os experimentos e levantamentos, para a realização de estudos de caso não são definidos procedimentos metodológicos rígidos. Por essa razão são frequentes o enviesamento nos estudos de caso, os quais acabam comprometendo a qualidade dos seus resultados. Ocorre, porém, que os enviesamentos não são prerrogativa dos estudos de caso, podendo ocorrer em outras estratégias de investigação. Logo, o que se propõe ao pesquisador disposto a desenvolver estudos de caso é que redobre seus cuidados tanto no planejamento quanto na coleta e análise dos dados.
- b) Dificuldade de generalização: a análise de um único ou mesmo de múltiplos casos fornece uma base muito frágil para a generalização. No entanto, os propósitos do estudo de caso não são os de proporcionar o conhecimento preciso das características de uma população a partir de procedimentos estatísticos, mas sim o de expandir o conhecimento teórico.
- c) Tempo destinado à pesquisa: alega-se que os estudos de caso demandam muito tempo para ser realizados e que frequentemente os resultados tornam-se pouco consistentes. A experiência acumulada nas últimas décadas mostra que é possível a realização de estudos de caso em períodos mais curtos e com resultados passíveis de confirmação por outros estudos. Convém ressaltar, no entanto, que um bom estudo de caso constitui tarefa difícil de realizar. Pesquisadores inexperientes, entusiasmados pela flexibilidade metodológica dos estudos de caso, ao final de sua pesquisa, conseguem apenas um amontoado de dados que não conseguem analisar e interpretar.

3.3 Recolha de Dados

Como técnicas de recolha dados, usar-se-á a documentação indirecta, que abrange a pesquisa documental e a bibliográfica, combinada com dados primários obtidos directamente através de entrevistas. A documentação consistirá na análise de documentos bibliográficos que versam sobre o objecto de estudo. A entrevista consistirá na elaboração de perguntas direccionadas a certas individualidades seleccionadas da empresa dos ADM.

O facto de o investigador utilizar diversos métodos para a recolha de dados, permite-lhe recorrer a várias perspectivas sobre a mesma situação, bem como obter informações de diferente natureza e daí proceder, comparações e fazer análises de diversas informações. Esta etapa da pesquisa de recolha de dados será com base no trabalho de campo, onde serão feitas entrevistas, feita observação científica, análise de documentos.

- ✓ **Entrevista:** este método consistirá em perguntas abertas, através da elaboração de um guião com as perguntas, permitindo assim fornecer informações detalhadas e exactas, método de rápido retorno. No Anexo I é disponibilizado o Guião de Entrevista.
- ✓ **Observação científica:** Será caracterizado por anotações de campo, com carácter exploratório e aberto.
- ✓ **Análise documental:** que consistirá no uso de leis, decretos sobre a AI em empresas públicas em Moçambique e também de programas, e documentos oficiais da empresa dos ADM sobre os procedimentos da AI ao nível da empresa.

O público-alvo para as entrevistas corresponde a pessoas que trabalhem na AI dos ADM. Neste trabalho, entrevistámos o Director da AI e três auditores internos dos ADM no período de 9 a 12 de Abril de 2018. As entrevistas tiveram uma duração média de 40 minutos e foram objecto de anotações por parte da autora do trabalho durante a própria entrevista. Posteriormente, as transcrições foram usadas nas respostas aos objectivos específicos do trabalho.

CAPÍTULO IV - OBJECTO DE ESTUDO

Nesta etapa pretende-se caracterizar o objecto deste estudo que é a empresa pública dos ADM.

4.1 Empresa Aeroportos de Moçambique, E.P

A ADM foi criada através do Decreto n.º 10/80, de 1 de Novembro, como uma Empresa Estatal, no culminar de um longo processo de reestruturação das actividades de Aviação Civil no país. A criação dos ADM foi com o fim de integrar as actividades de exploração de infra-estruturas aeroportuárias até então cometidas aos Serviços de Aeronáutica Civil. A ADM foi transformada de Empresa Estatal em Empresa Pública, através do Decreto-Lei n.º 3/98, de 10 de Fevereiro. Sendo uma empresa pública, tem personalidade jurídica, com autonomia administrativa, financeira e patrimonial. A empresa tem por objecto principal, em regime exclusivo, estabelecer e explorar o serviço público de apoio à aviação civil. Além do seu objecto principal, a empresa tem ainda a prerrogativa de exercer actividades comerciais, industriais e financeiras.

A empresa tem a sua sede na Cidade de Maputo e empregava 858 trabalhadores em 2017. As actividades atribuídas à Aeroportos de Moçambique consistem especialmente em:

- Dirigir e controlar o tráfego aéreo;
- Assegurar a partida e chegada de aeronaves;
- Criar condições para o embarque, desembarque e encaminhamento de passageiros, carga e correio;
- Planificar, executar e explorar a rede de infra-estruturas e assegurar a sua manutenção;
- Promover a captação de receitas em fontes internas e externas a serem aplicadas na gestão, operação, manutenção, exploração, expansão e embelezamento das infra-estruturas de navegação aérea;

- Gerir quatro Aeroportos Internacionais (Maputo, Beira, Nampula e Nacala), sete Aeródromos Principais (Pemba, Tete, Lichinga, Inhambane, Chimoio, Quelimane e Vilanculos) e oito Aeródromos Secundários (Angoche, Bilene, Inhaca, Lumbo, Mocímboa da Praia, Ponta de Ouro, Ulongue, Songo);
- Além do seu objecto principal, a ADM tem ainda a prerrogativa de exercer actividades comerciais, industriais e financeiras.

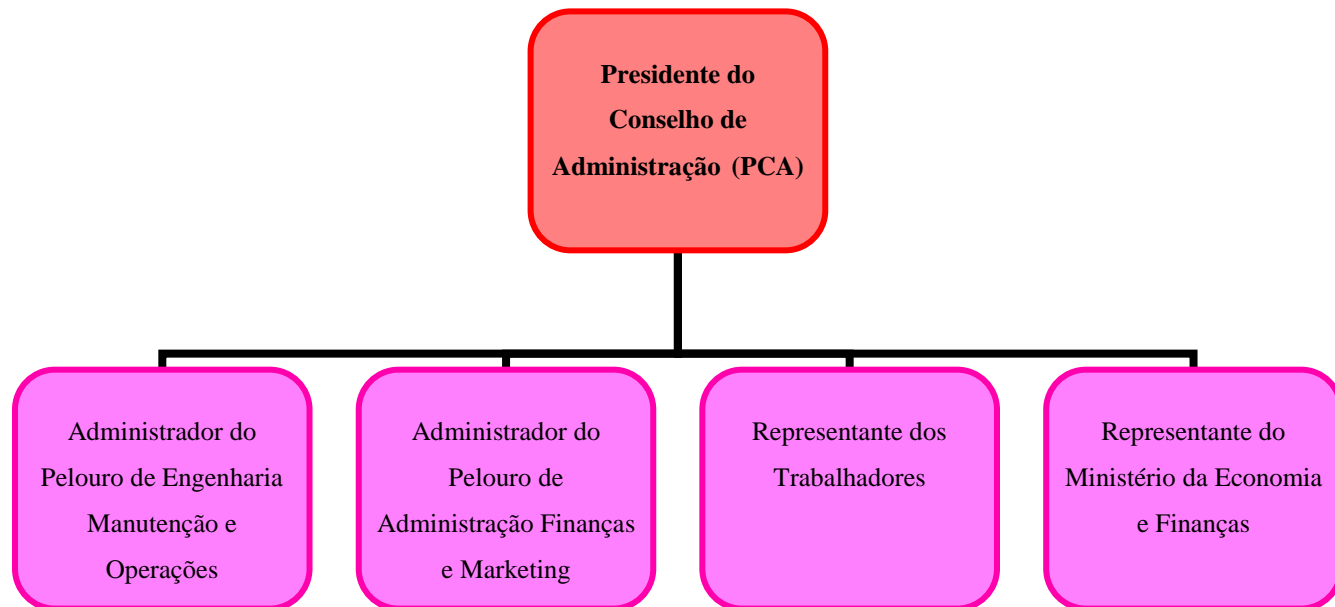
A ADM rege-se pela Lei das Empresas Públicas (Lei n.º 3/98, de 10 de Fevereiro), estatutos e disposições legais e regulamentares que especialmente lhe forem aplicáveis como empresa prestadora de serviços públicos. A empresa é tutelada pelo Ministério dos Transportes e Comunicações e o Ministério da Economia e Finanças.

4.2 Estrutura Orgânica

A estrutura organizativa da ADM é constituída pelo Conselho de Administração, pelouros, direcções, gabinetes, unidades de produção (aeroportos e aeródromos) e serviços. Os gabinetes são órgãos de assessoria do Conselho de Administração e dos pelouros e não estão subdivididos em serviços. As direcções estão estruturadas por áreas funcionais (manutenção e equipamentos, infra-estruturas e entre outros) e todas estão enquadradas em pelouros dirigidos por um administrador executivo. As unidades de produção apesar de terem uma subordinação operacional à direcção de operações têm o estatuto de direcção e prestam contas ao Conselho de Administração.

A empresa é dirigida por um Conselho de Administração composto por dois administradores executivos, dois administradores não executivos dos quais, um em representação dos trabalhadores e outro à tutela Financeira (Ministério da Economia e Finanças), conforme o organograma descrito nas figuras 1 e 2.

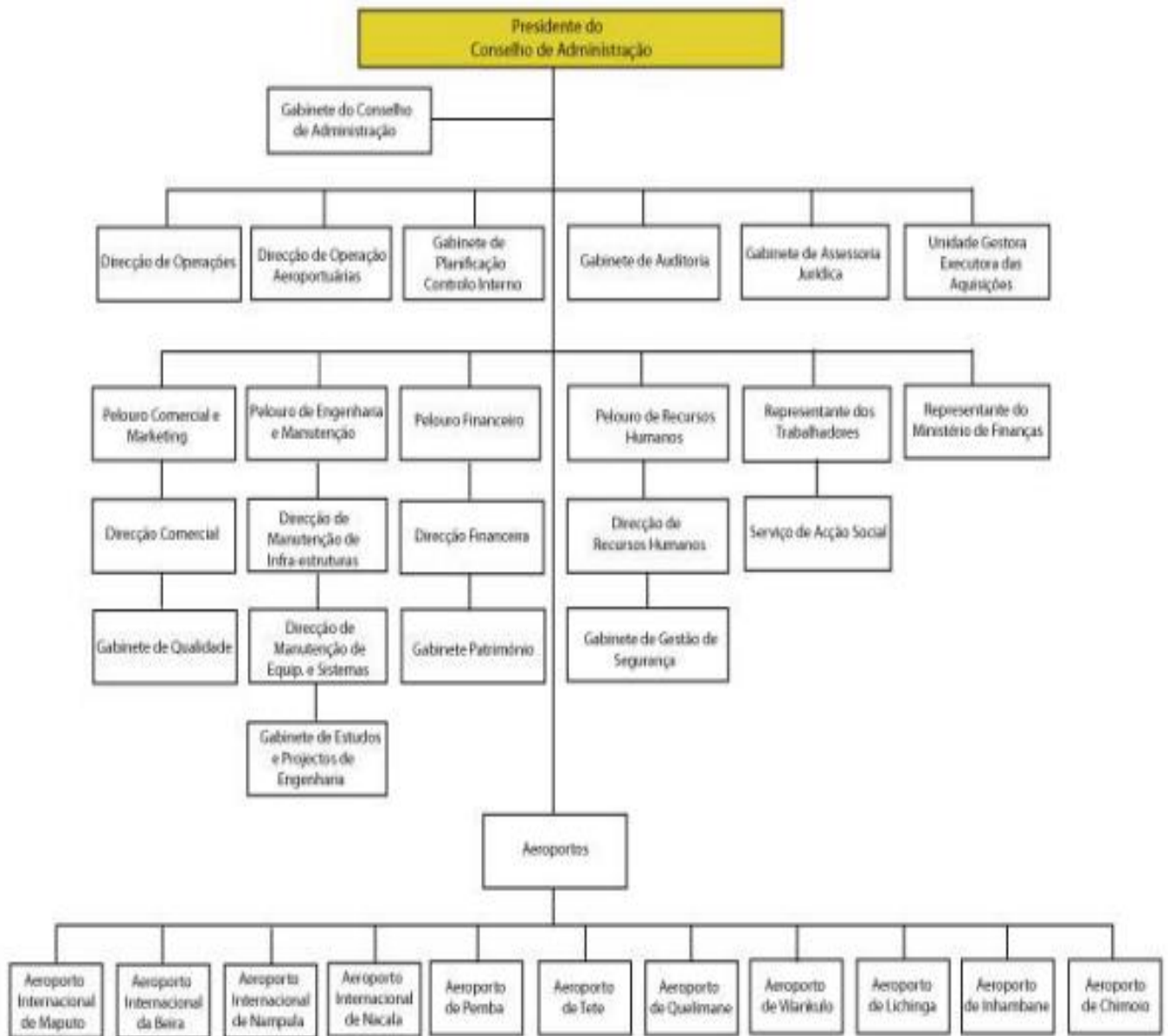
Figura 1. Organigrama - parte superior



Fonte: Adaptação da Autora a partir do site: <https://www.aeroportos.co.mz/organigrama>

A estrutura organizacional da ADM compreende três níveis, a saber, a superior, central e inferior. Consideram-se a estrutura superior e central, os serviços sediados na cidade de Maputo, com a jurisdição em todo o território nacional. Estes níveis englobam o Conselho de Administração, Conselho fiscal, Áreas que compreendem Direcções e Serviços e Gabinetes de apoio. No concerne à estrutura inferior, esta engloba os serviços sediados nas várias partes do território nacional que exerçam as suas competências numa determinada área/zona ou sobre uma determinada infra-estrutura aeroportuária. Assim, fazem parte da estrutura inferior a Direcção regional, as Direcções de aeroportos, as Direcções de aeródromos e os Chefes de aeródromos. A Figura 2 apresenta o organograma associado à estrutura central e inferior.

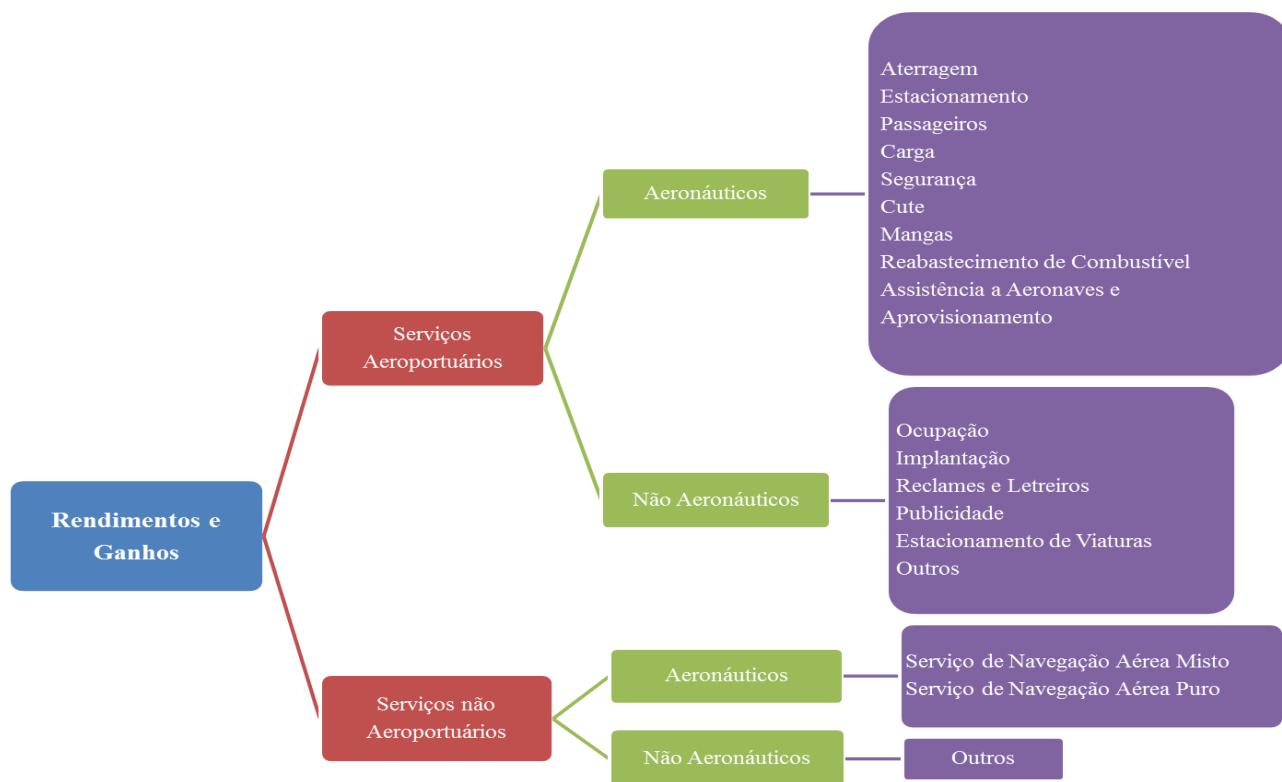
Figura 2. Organograma dos Pelouros que compreendem a estrutura central e inferior



Fonte: <https://www.aeroportos.co.mz/organigrama-pelouros>

A Empresa presta serviços aeroportuários e não aeroportuários, ambos contemplam serviços de aeronáuticos ligados à aviação e serviços não aeronáuticos, conforme a figura 3.

Figura 3. Síntese de actividade da empresa



Fonte: Adaptação da Autora a partir do Relatório e Contas (2017)

O produto aeroportuário consiste em fornecer facilidade e serviços ao encontro de diferentes clientes. Isto inclui desde o controle do tráfego aéreo, segurança e polícia, bombeiros e salvamento, instalações de assistência ao passageiro em terra, da sua bagagem e carga, e as transferências em aeronaves e terminais, infra-estruturas para o estacionamento automóvel, assim como os serviços de alfândegas e migração devem ser consideradas. Incluí também terminais que vão desde lojas, restaurantes, bancos e aluguer de carros, hotéis, serviço de conferências,

instalações de entretenimento e parques empresariais². Os aeroportos de modo geral oferecem as companhias aéreas e aos passageiros produtos e serviços complementares. Para as companhias aéreas o produto central são as capacidades de aterragem e descolagem de uma aeronave, enquanto para os passageiros é a capacidade de embarcar e desembarcar.

Nos últimos anos a ADM tem vindo a reforçar os seus investimentos em infra-estruturas e eficiência de suas operações. A Tabela 2 apresenta a síntese das operações entre os anos 2015 a 2017. Os dados revelam que o aeroporto de Maputo teve o maior número de entradas e saídas em relação aos voos domésticos e internacionais. Em sentido contrário, o Aeródromo de Inhaca foi o que teve menos entradas e saídas.

Tabela 2. Movimento de Aeronaves nos Aeroportos de Moçambique entre 2015 a 2017

Aeroportos/ Aerodromos	2015				2016				2017			
	Doméstico		Internacional		Doméstico		Internacional		Doméstico		Internacional	
	Entradas	Saídas	Entradas	Saídas	Entradas	Saídas	Entradas	Saídas	Entradas	Saídas	Entradas	Saídas
Maputo	8750	8745	5094	5057	7891	6078	5979	5959	5156	5185	4277	4240
Beira	2701	2700	929	943	3122	3296	1874	1862	2675	2671	879	882
Nampula	2955	2951	641	637	2535	2434	1021	1016	2219	2210	613	624
Nacala	293	293	0	0	180	297	131	129	281	273	12	20
Quelimane	940	942	31	22	775	900	137	136	624	620	7	10
Tete	1957	1957	742	717	1859	1752	1135	1133	1301	1318	648	631
Pemba	1672	1669	924	939	1494	2496	2343	2343	2187	2199	650	639
Lichinga	332	332	30	32	327	399	103	103	357	352	18	21
Inhambane	710	719	299	255	544	501	254	252	425	425	95	99
Chimoio	384	384	8	6	457	555	97	101	441	436	9	11
Vilanculos	1066	1066	1103	1155	891	2391	2899	2898	2325	2308	1112	1128
M. Praia	42	42	0	0	36	160	124	124	156	156	0	0
Inhaca	32	32	0	1	3	281	280	278	237	233	13	16
Outros(BI, SG, AG, LU)	25	25	0	0	78	145	76	67	70	70	0	0

Fonte: <https://www.aeroportos.co.mz/estatistica>

² <https://www.aeroportos.co.mz/historia>

4.3 Fontes de Receitas

A Empresa presta serviços aeroportuários (aeronáuticos de aviação) e não aeronáuticos (de não aviação) e serviços não aeroportuários. De acordo com o Relatório de Contas da ADM (2017), as principais fontes de receitas da Empresa são as seguintes

a) Receitas aeronáuticas

- *Taxas de Aterragem:* são reconhecidos como crédito após a aterragem das aeronaves nos ARP's/ ARD's nacionais;
- *Taxas de Estacionamento:* são reconhecidos como crédito quando as aeronaves permanecem na placa de estacionamento por um período superior à uma hora e trinta minutos e a partir do momento que as aeronaves entram na área de manutenção ou outras áreas no espaço aeroportuário;
- *Taxas de Passageiros:* são reconhecidos como crédito depois do embarque de passageiros nos ARP's/ ARD's;
- *Taxas de Carga:* são reconhecidas como crédito após o despacho da carga doméstica e internacional;
- *Taxas de segurança:* é reconhecido como crédito após o uso do equipamento de inspeção não intrusivo;
- *Taxas de serviço de Navegação Aérea Misto:* nos casos em que as aeronaves sobrevoam e aterram nos ARP's/ARD's, o crédito é reconhecido na aterragem;
- *Taxas de serviço de Navegação Aérea Puro:* o crédito é reconhecido após o sobrevoo no espaço aéreo nacional, nos casos em que as aeronaves não aterram nos ARP's/ARD's. O evento que marca o reconhecimento do rédito é o sobrevoo. O rédito é reconhecido por estimativa logo que o sobrevoo tiver ocorrido. Feita confirmação do sobrevoo com a aeronave, poderá ser ajustado o rédito reconhecido;

- *Sobretaxa*: é aplicável às aeronaves e por acréscimo ao valor das aterragens. O crédito é reconhecido quando o ARP/ARD é usado fora do horário normal de funcionamento;
- *Mangas*: o crédito é reconhecido logo que a aeronave acopla na manga;
- *Assistência a Aeronaves e Aprovisionamento*: o crédito é reconhecido a cada operação de assistência prestada por uma empresa à aeronave. Referem-se os trabalhos de carregamento, fornecimento de refeições a aeronaves, limpeza, fiscalização, despacho e documentação;
- *Cute*: o crédito é reconhecido após o *check-in*;
- *Reabastecimento de Combustível*: é reconhecido como crédito a cada abastecimento a aeronaves.

b) *Receitas não aeronáuticas*

- *Taxas de ocupação*: é reconhecido como crédito após a transferência do estabelecimento ao concessionário;
- *Taxas de implantação*: o crédito é reconhecido após a transferência, a cedência do espaço para exploração ao concessionário;
- *Taxa de Estacionamento de Viaturas*: o crédito é reconhecido após 10 minutos do uso do parque pelo utente no Aeroporto de Maputo ou no momento de celebração do contrato para os utentes usuários de cartão de acesso ao parque. Nos outros aeroportos é reconhecido na entrada do parque;
- *Taxas de Publicidade*: é reconhecido como crédito quando a ADM, E.P. já não possua o controlo do espaço cedido para publicidade;

- *Taxas de reclames e Letreiros*: é reconhecido como crédito após a transferência ao concessionário do estabelecimento.

4.4 Indicadores de Actividade

De acordo com o Relatório de Contas da ADM (2017), a actividade principal assenta fundamentalmente na prestação de serviços ligados ao tráfego de aeronaves, atendimento de passageiros, manuseamento de carga e correio, cobrando as taxas associadas para a geração de receitas. Segundo o Relatório de Contas da ADM (2017), a empresa registou acréscimo em quase todas as variáveis da sua actividade, nomeadamente as Aeronaves, Passageiros, Sobrevoos e Carga. No cômputo geral dos 53.564 voos registados de 2015 a 2017, maioritariamente foram do tráfego doméstico (segmento dominado pela companhia de bandeira), com 64.9% do total do tráfego. O tráfego regional contribui com 29.1% do total do tráfego registado (segmento dominado por uma companhia Sul Africana). A rubrica “Taxa de Passageiros”, constitui a maior fonte de proveitos da ADM, representando 41% de peso, seguido da rubrica “Serviços de Navegação Aérea” com 31% (Tabela 3).

Tabela 3. Distribuição dos proventos (em metcais)

Rubrica	2017		2016		2015	
	Valor	Peso %	Valor	Peso %	Valor	Peso %
Aeronáutico	2,552,863,434	90.9%	2,512,823,065	91.2%	2,508,723,164	91,80%
Taxas de aterragem	251,678,584	9.0%	247,907,340	9.0%	250,697,578	8.8%
Taxa de Estacionamento	20,335,476	0.7%	26,325,900	1.0%	27,645,874	1.2%
Taxas de passageiros	1,159,830,454	41.3%	1,137,166,211	41.3%	1,129,978,176	40.7%
Taxas de Carga	40,722,726	1.5%	34,545,587	1.3%	31,276,476	1.9%
Serviços de Navegação Aérea	875,642,594	31.2%	863,347,873	31.3%	843,764,645	30.6%
Taxa de Segurança Aeroportuária	118,280,537	4.2%	116,005,214	4.2%	111,963,374	3.4%
Serviço de Exploração	86,373,063	3.1%	87,524,939	3.2%	83,465,893	3.9%
Não Aeronáutico	254,699,924	9.1%	243,915,985	8.8%	247,917,370	9.0%
Ocupação e Utilização De Instalações	158,272,300	5.6%	156,929,058	5.7%	157,476,375	5.6%
Leteiros	3,696,226	0.1%	3,885,970	0.1%	4,606,016	0.2%
Taxa de Publicidade	27,952,375	1.0%	29,917,189	1.1%	28,864,654	1.4%
Estacionamento de Viaturas	30,911,064	1.1%	26,532,963	1.0%	27,375,845	1.2%
Serviço de Exploração	4,935,265	0.2%	2,448,577	0.1%	6,956,856	0.4%
Outros Taxas Aeronáuticas	28,932,694	1.0%	24,202,227	0.9%	29,765,456	1.5
Total	2,807,563,358	100.0%	2,756,739,049	100.0%	2,303,007,865	100%

Fonte: Adaptação da Autora a partir de dados do Relatório de Contas dos ADM (2016 e 2017).

CAPÍTULO V - APRESENTAÇÃO E DISCUSSÃO DE RESULTADOS

Esta parte do estudo está dividida em três subpartes de acordo com os três objectivos específicos do estudo: i) identificar os factores que contribuem para a eficácia dos trabalhos de AI na promoção da transparência e integridade da gestão pública; ii) verificar se a AI está a contribuir para melhorar o processo de tomada de decisão empresarial; e, iii) apresentar os pontos fortes e fracos da AI da ADM.

5.1 Determinantes da eficácia da Auditoria Interna

Os resultados apresentados seguidamente revelam padrões consistentes e, em grande medida, corroboram com as premissas apontadas pela literatura especializada sobre a AI. Ao explorar os determinantes da eficácia da AI, foi observado que a independência (Chambers e Odar, 2015; Zaharia *et al.*, 2013), o suporte da alta administração (Lima, 2014) e a competência técnica da equipe (Barriero, 2007) são pilares cruciais. Esta constatação se alinha estreitamente com a literatura, que enfatiza a importância desses elementos para o desempenho eficaz da AI.

A ADM tem um Gabinete de Auditoria Interna (GAUD) que é responsável por realizar auditorias internas a todas as unidades de produção incluindo a sede da empresa, mediante programação aprovada exclusivamente pelo Presidente do Conselho de Administração. A ADM tem um Manual específico para os processos de AI, que é o Manual de Auditoria Interna de 2010 (agora em diante designado por Manual). Este Manual procura determinar uma série de regras sobre a actuação dos Auditores Internos na empresa, servindo deste modo como o instrumento norteador da execução de programas traçados para a melhoria da administração de diversos processos. Este manual permite:

- Dotar os auditores de um instrumento de consulta e orientação;
- Rever e actualizar os procedimentos de auditoria;
- Estabelecer bases para uniformização das técnicas utilizadas nos exames;

- Fortalecer os controlos internos da qualidade de auditoria; e
- Possibilitar métodos de controlo de qualidade na condução dos trabalhos de auditoria.

O Manual enquadra-se no suporte de gestão às funções de AI que é um dos factores que contribuem para a efectividade da AI no sector público. Assim, na ADM o apoio e o comprometimento da administração têm certo impacto para garantir que a AI esteja funcionando de maneira eficaz. O sucesso da função de AI depende da força do suporte do Conselho de Administração ao processo de auditoria. Com este Manual de apoio aos auditores, a empresa mostra que aceita o facto de que o processo de AI é uma actividade tão crítica e importante quanto qualquer outro processo dentro da organização.

Nas subsecções seguintes, iremos apresentar alguns elementos que são relevantes para avaliar eficácia dos trabalhos de AI na promoção da transparência e integridade da gestão pública decorrentes da análise do Manual (2010).

5.1.1 Funções do Auditor Interno

De acordo com o Manual (2010), a função da AI deve ser exercida com zelo e responsabilidade, acima de tudo, é o trabalho que deve ter e merecer toda a credibilidade possível, não sendo permissível existir qualquer sombra de dúvida quanto à honestidade e aos padrões morais do auditor. O profissional de auditoria deve ser alguém com profundo equilíbrio e honesto, uma vez que sua opinião influencia outras pessoas.

De acordo com o Manual (2010), o auditor interno deve:

- Comunicar ao gestor do processo no momento da apresentação, a natureza e o objectivo das verificações a serem realizadas, nos limites julgados convenientes;

- Manter o sigilo absoluto sobre actos e factos relativos ao processo auditado bem como os documentos de trabalho, que devem ser conservados sob seu controlo, durante as actividades de auditoria, arquivando-os posteriormente na respectiva pasta de trabalho;
- Manter um relacionamento cordial com os auditados, sem prejuízo da formalidade que o cargo exige;
- Ser preciso nas suas argumentações fazendo uso da palavra de forma ponderada e ouvindo atentamente as considerações do auditado.

Tendo presente estas funções, o auditor interno da ADM ajuda a empresa a localizar áreas em que pode economizar tempo e dinheiro examinando as tarefas diárias dos trabalhadores e apontando áreas para melhoria. O auditor interno também identifica áreas de desperdício nos negócios e gastos fraudulentos ou transacções impróprias pelos funcionários. Nesta linha, o Entrevistado A refere o seguinte:

A AI desempenha um papel fundamental no sector empresarial do Estado, garantindo transparência, integridade e eficiência das operações. Ela ajuda a salvaguardar os recursos e activos do Estado, bem como a prevenir e detectar fraudes, irregularidades e desperdícios. Na ADM, a AI desempenha um papel crucial na avaliação e revisão dos controles internos, processos operacionais e práticas de governança. Identificamos áreas de risco, fornecemos recomendações para melhorias e acompanhamos a implementação dessas medidas, visando fortalecer a eficácia e eficiência das atividades da empresa.

5.1.2 Princípios Orientadores da Auditoria Interna

A actuação dos auditores internos da ADM é orientada por três vetores fundamentais: princípios éticos, qualidade do trabalho e procedimentos de auditoria. Estes elementos constituem um

conjunto harmonioso e coerente de normas destinadas a dar credibilidade à auditoria e a conferir validade ao trabalho dos auditores.

Ética

De acordo com o Manual (2010), o auditor interno deve cumprir o código de ética da ADM, sendo os princípios de ética que regem as responsabilidades profissionais do auditor os seguintes:

- ***Independência:*** a independência organizacional permite que a actividade de auditoria realize trabalho sem interferência da entidade sob auditoria. Assim, a eficácia do auditor interno é muito afectada pela independência dos auditores internos. Se os auditores internos não forem independentes, o relatório que produz será tendencioso, o que, por sua vez, é inútil para melhorar a prestação de contas e a transparência do sector público como um todo. O relatório objectivo e independente produzido pelo auditor interno, o que não é possível se verificar na ADM é uma das principais chaves para impedir que escândalos e fraudes ocorram na empresa. Juntamente com a objectividade, a independência organizacional contribui para a precisão do trabalho dos auditores e a capacidade de confiar nos resultados relatados. A independência é grandemente impactada pela forma como o GAUD é criado e pode ser rescindido, ou seja, a independência do GAUD é influenciada pela maneira como ele é estabelecido e, igualmente importante, pelas condições sob as quais pode ser dissolvido ou encerrado. A independência do GAUD é crucial para garantir que suas actividades de auditoria sejam objectivas, imparciais e livres de influências externas ou interferências que possam comprometer sua capacidade de avaliar e relatar de maneira justa e precisa. Portanto, a maneira como esse órgão é estruturado, suas relações de prestação de contas e as salvaguardas para sua continuidade podem afectar diretamente sua independência no desempenho de suas funções. O GAUD é criado pelo Conselho de Administração e responde a este que é o órgão máximo da empresa não conseguindo ser independente em relação a este órgão na sua acção.

- ***Integridade:*** este princípio exige que os funcionários da empresa e em concreto do GAUD ajam de forma consistente com os princípios éticos e os valores, expectativas, políticas e resultados da entidade do sector público. A erosão da confiança pública, se informações e acções públicas não forem credíveis e confiáveis, mina a legitimidade e a capacidade de gestão da empresa. O princípio da integridade também se aplica quando as informações são divulgadas a outros directores que têm um interesse que não seja uma participação accionaria. As consequências de violar a expectativa da mais alta integridade podem ser rápidas e abaladoras quando a confiança das pessoas no sector público, em suas instituições e liderança é minada.
- ***Objectividade:*** a equipe de uma actividade de auditoria deve ser objectiva. A equipe de auditoria deve ter atitudes imparciais e evitar qualquer conflito de interesses. Conflito de interesse é uma situação em que um auditor interno, que está em uma posição de confiança, tem um interesse profissional ou pessoal concorrente. Um conflito de interesse pode existir mesmo que não aconteça nenhum acto antiético ou inadequado. Esse conflito pode criar uma aparência de impropriedade que pode minar a confiança no auditor interno, na actividade de AI e na profissão. Além disso, um conflito de interesses pode prejudicar a capacidade de um indivíduo de executar tarefas e responsabilidades de auditoria objectivamente. O GAUD da tem tido dificuldades de ser objectivo na realização de suas auditorias por causa da interferência política que causa igualmente grandes distorções financeiras à empresa e pelo facto dos auditores não serem independentes.
- ***Competência profissional e zelo devido:*** a actividade de auditoria precisa de uma equipe profissional que, colectivamente, possua as qualificações e competências necessárias para realizar toda a gama de auditorias exigidas por seu mandato. Os auditores do GAUD da ADM cumprem com os requisitos mínimos de formação continuada estabelecida pela empresa. Mas existe uma fragilidade em relação a este item na empresa ADM, pois o chefe do GAUD é capacitado a recrutar, reter e gerenciar funcionários altamente qualificados, mais nem sempre sem influência gerencial ou política indevida.

- **Confidencialidade:** as auditorias devem ser conduzidas com acesso completo e irrestrito aos funcionários, propriedades e registos, conforme apropriado para o desempenho das actividades de auditoria, o que se tem verificado na empresa ADM.
- **Comportamento profissional:** os poderes e deveres da actividade de auditoria na empresa ADM são estabelecidos pelo Manual (2010) que determina uma série de regras sobre a actuação dos Auditores Internos. Entre outros tópicos, este documento abordaria procedimentos e requisitos de relatório e a obrigação da entidade auditada de colaborar com o auditor. A actuação dos auditores é profissional apenas se restringir-se a observância das normas deste manual, o que nem sempre se tem verificado.
- **Normas técnicas:** a AI na ADM é feita buscando respeitar os padrões de auditoria profissional, como a Estrutura Internacional de Práticas Profissionais promulgada pelo Instituto de Auditores Internos, bem como o Manual (2010) que determina uma série de regras sobre a actuação dos profissionais de auditoria da empresa. Estes instrumentos fornecem uma estrutura para promover o trabalho de auditoria de qualidade sistemático, objectivo e baseado em evidências. Assim como a empresa adopta padrões de controlo interno como requisitos ou orientações para a gestão da mesma, as actividades de auditoria conduzem seu trabalho de acordo com os padrões reconhecidos.

Segundo o Manual (2010), este código de ética prevê os seguintes deveres, os quais são fundamentados para o exercício da profissão de auditor interno:

- Cumprir honesta e objectivamente seus deveres e responsabilidades;
- Demonstrar lealdade em todas as questões relacionadas com os gestores dos processos, não devendo conscientemente, participar de actividade imprópria;
- Evitar ingressar em qualquer actividade que possa prejudicar a sua capacidade de desempenhar objectivamente os seus deveres e responsabilidades;

- Não deve aceitar honorários ou presentes do auditado sem conhecimento e aprovação da administração;
- Ser prudente ao usar informações obtidas no decurso de seu trabalho não devendo divulgar informações confidenciais muito menos para obter vantagens pessoais ou prejudicar o auditado;
- Ao emitir parecer, deve ter obtido todas as evidências suficientes para fundamentá-lo;
- No exercício da profissão, deve estar sempre ciente de suas obrigações e manter elevado grau de competência, moralidade, dignidade e ética profissional.

Assim, pode-se afirmar que há uma fragilidade no que tange a capacitação dos auditores internos da empresa ADM, pois, não tem a capacidade de executar um trabalho ou tarefa adequadamente apesar das qualificações que detém os permitirem, pois tem um conjunto de conhecimentos, capacidades e comportamento definidos para tal. Por forma a melhorar esta situação, os auditores internos da ADM devem beneficiar de vários tipos de formação e desenvolvimento por parte da empresa. Um auditor interno capacitado terá toda a competência necessária para produzir um bom relatório de auditoria. Pode-se ainda avançar que a eficácia do auditor interno é muito afectada pela independência dos auditores internos. Se os auditores internos não forem independentes, o relatório que produz será tendencioso, o que, por sua vez, é inútil para melhorar a prestação de contas e a transparência do sector público como um todo.

Qualidade auditoria

Em termos de qualidade da auditoria, o Manual (2010) prevê medidas de controlo de qualidade adoptadas no GAUD que envolvem:

- ***Requisitos Profissionais:*** o pessoal do GAUD deve aderir aos princípios de independência, integridade, objectividade, confidencialidade e ética profissional.

- **Habilitações e Competência:** o GAUD deve ser integrado por pessoal que tenha atingido e mantenha as normas técnicas e competências profissionais necessárias para habilitá-los a cumprir as suas responsabilidades com devido zelo.
- **Atribuição:** o trabalho de auditoria deve ser atribuído a pessoal que tenha o grau de treino e proficiência técnica necessárias nas circunstâncias.
- **Delegação:** deve existir supervisão suficiente do trabalho a todos os níveis a fim de proporcionar segurança de que o trabalho executado satisfaz as normas da qualidade apropriada.
- **Consulta:** sempre que necessário, deve proceder-se a consulta dentro ou fora da organização às Direcções, gabinetes ou organizações que tenham a perícia apropriada.
- **Monitoragem:** deve ser monitorada a adequação continuada e a eficácia operacional das políticas e procedimentos de controlo da qualidade.
- **Formação:** deve ser proporcionada no quadro da política de controlo da qualidade no mínimo quarenta horas de treino durante o ano. As políticas e procedimentos gerais de controlo de qualidade devem ser de conhecimento de todo pessoal afecto no gabinete de forma que proporcione segurança de que as políticas e procedimentos são compreendidos e implementados.

Procedimentos de Auditoria

Os procedimentos de auditoria consistem na aplicação de um conjunto de métodos e técnicas que permitem ao auditor obter evidências ou provas suficientes e adequadas para fundamentar suas conclusões e atingir os objectivos estabelecidos. As técnicas são os meios ou instrumentos que o auditor utiliza na realização do seu trabalho, estando dependentes da natureza da auditoria, de modo a se ajustarem às circunstâncias específicas de cada caso. Tendo o auditor como tarefa

essencial identificar e analisar a validade e a veracidade de qualquer informação, deve, para esse efeito, aplicar os procedimentos adequados, com a extensão e profundidade que cada caso requer, de forma a obter conjunto de elementos probatórios que suportem as afirmações e os factos analisados.

A aplicação de métodos e técnicas depende do julgamento do auditor e da quantidade do controlo interno implementado no processo, devendo os procedimentos definir o modo como o auditor direcciona o seu trabalho, para que alcance, de forma sistemática, o objectivo da auditoria. De acordo com o Manual (2010), estes métodos e técnicas são:

- **Observação e entrevista:** devem ser levantadas as funções, indicando a forma de processamento dos registos e documentos de apoio, os quais sempre que possível devem ser comprovados com outras informações disponíveis ou obtidas posteriormente em outras fontes.
- **Questionários:** servem de guia na condução do processo de levantamento dos principais aspectos dos sistemas, devendo, no entanto, ser adaptado de acordo com as especificidades de cada auditoria, também registam informações ou documentar as respostas obtidas;
- **Inspecção física:** consiste na verificação de uma dada situação, identificado os procedimentos e as actividades existentes, será necessário documentá-los através de descrição detalhada dos sistemas e da reunião de toda a informação relevante, mediante a aplicação de uma ou mais formas a seguir:
 - ✓ **Memorandos narrativos:** descrições detalhadas dos procedimentos e das medidas de controlo interno implantadas nas áreas seleccionadas para exame;
 - ✓ **Fluxogramas:** representação gráfica (diagramas) do funcionamento descrevendo a sequência lógica das operações, facilitando a visualização do processo em análise e evitando o risco de interpretações divergentes;
 - ✓ **Questionários:** também registam informações ao documentar as respostas obtidas;

- ✓ *Mista*: combina, de forma positiva a documentação descritiva com a fluxográfica das operações de controlo interno.

A aplicação dos procedimentos de auditoria deve ser realizada através de teste de amostragem. De acordo com o Manual (2010), os testes de amostragem englobam:

- ***Os testes de observância***: são executados para se obter razoável, embora não absoluta segurança de que os controlos internos nos quais o auditor confia, estão operando efectivamente, incluindo os testes nos documentos que suportam as transacções e os trabalhos de discussão e de observação. Na aplicação destes testes, o auditor deve verificar a existência, efectividade e continuidade dos controlos internos. Caso o auditor conclua, depois de efectuados todos os procedimentos de observância, que não são eficazes determinados controlos internos, deverá averiguar a existência de controlos alternativos que satisfaçam aos seus propósitos.
- ***Os testes substantivos***: são executados para a obtenção de evidências quanto à suficiência, exactidão e validade dos dados produzidos. Na aplicação destes testes o auditor deve verificar os seguintes aspectos: (i) existência de componente patrimonial em determinada data; (ii) existência de direitos e obrigações em certa data; (iii) ocorrência das transacções; (iv) abrangência do registo das transacções; e (v) mensuração, apresentação e divulgação dos itens, conforme os princípios. Estes testes são divididos em testes de transacções e saldos e procedimentos de revisão analítica.
- ***Os testes de conformidade***: no desenvolvimento destes testes podem ser utilizadas as seguintes técnicas: (i) observação directa dos mecanismos do controlo em funcionamento; (ii) exame de documentos, previamente seleccionados, para confirmar se o procedimento foi adequadamente aplicado ao longo de todo o período; (iii) revisão de transacções, com vista a confirmar que possuem evidência de terem sido objecto de verificação e controlo. Neste teste, o auditor deve preocupar-se em testar fundamentalmente os controlos-chaves, isto é, aqueles que são decisivos para o eficaz desempenho do sistema.

Pode-se afirmar que se durante o levantamento do sistema de controlo interno se concluir que este é adequado, deve-se orientar os trabalhos para a realização de testes substantivos, reduzindo os testes de conformidade e concentrando-os nas áreas onde os riscos de ocorrência de erros não são suficientemente prevenidos pelo sistema de controlo.

5.2 Auditoria Interna e o processo de tomada de decisão

No contexto do processo de tomada de decisão empresarial, os resultados evidenciados a seguir mostram o papel significativo desempenhado pela AI na ADM. A capacidade de fornecer informações confiáveis para embasar decisões estratégicas foi confirmada, embora tenha sido identificada uma oportunidade de aprimoramento na agilidade e na precisão da entrega dessas informações. Autores como Botez (2012), Enofe *et al.* (2013), Gamayuni (2018), Souza (2007), entre outros, apontam para os diferentes *inputs* e momentos em que a AI pode ter um papel a desempenhar no auxílio da gestão das organizações. No caso dos ADM, a contribuição da AI no processo de tomada de decisão está relacionada aos seguintes elementos:

- **Supervisão:** os auditores ajudam os tomadores de decisão a exercer a supervisão, avaliando se os gestores da empresa estão fazendo o que devem fazer gastando fundos para o objectivo pretendido e cumprindo as leis e regulamentos. Assim, as auditorias internas estão focadas em responder às perguntas: a política foi implementada conforme o planeado? E se os gestores estão implementando controlos eficazes para minimizar riscos?
- **Detecção:** a detecção tem como objectivo identificar actos inapropriados, ineficientes, ilegais, fraudulentos ou abusivos que já ocorreram e colectar evidências para apoiar decisões relacionadas a processos criminais, acções disciplinares ou outros recursos. Em sede da nossa entrevista o Entrevistado aferiu o seguinte: *No contexto das empresas públicas, a Auditoria Interna desempenha um papel vital na garantia de responsabilidade, na detecção precoce de irregularidades e na promoção da eficiência operacional.* Assim, os esforços de detecção podem assumir várias formas, incluindo:

- Auditorias ou investigações baseadas em circunstâncias suspeitas ou reclamações que incluem procedimentos e testes específicos para identificar actividades fraudulentas, desperdiçadoras ou abusivas.
- Auditorias como folha de pagamento, contas a pagar ou auditorias de segurança de sistemas de informação que testam os desembolsos de uma organização e os controlos internos relacionados.
- Auditoria solicitada por agentes da lei que analisam e interpretam demonstrações e transacções financeiras complexas para uso na investigação e construção de casos probatórios contra autores.
- Revisões de possíveis conflitos de interesse durante o desenvolvimento e implementação de leis, regras e procedimentos.
- **Dissuasão:** a dissuasão visa identificar e reduzir as condições que permitem corrupção. Os auditores buscam impedir fraudes, abusos e outras violações da confiança do público, através de:
 - Avaliação de controlos para funções existentes ou propostas.
 - Avaliação de riscos organizacionais ou específicos da auditoria.
 - Analisar as alterações propostas às leis, regras e procedimentos de implementação existentes.
 - Revisão de contratos para possíveis conflitos de interesse.
- **Discernimento:** os auditores fornecem informações para ajudar os tomadores de decisão, avaliando quais programas e políticas estão funcionando e quais não estão a funcionar convenientemente, compartilhando assim, as melhores práticas e olhando horizontalmente entre as entidades do sector e verticalmente entre os níveis do sector, para encontrar oportunidades de empréstimo, adaptar nova reengenharia as práticas de gestão.

- **Previsão:** os auditores ajudam a empresa a olhar para frente, identificando tendências e chamando a atenção para os desafios emergentes antes que se tornem crises. A actividade de auditoria destaca desafios futuros - como tendências demográficas, condições económicas ou mudanças nas ameaças à segurança - e identificar riscos e oportunidades decorrentes da rápida evolução científica e tecnológica, das complexidades da sociedade moderna, dos eventos internacionais e das mudanças no ambiente e natureza da economia. Essas questões geralmente representam riscos de longo prazo que podem exceder em muito os mandatos para a maioria dos funcionários eleitos ou nomeados e, às vezes, podem receber baixa prioridade de atenção quando recursos escassos direccionam mais o foco de curto prazo para preocupações urgentes. Por sua vez o Entrevistado A, aborda que *na ADM Identificam áreas de risco, fornecem recomendações para melhorias e acompanhamos a implementação dessas medidas, visando fortalecer a eficácia e eficiência das atividades da empresa.*

A AI não tem conseguido auxiliar da melhor forma possível os tomadores de decisão da empresa ADM, pois fornece uma avaliação não independente dos programas, políticas, operações e resultados da empresa. Não permitindo com isso que a gestão da empresa identifique tendências e desafios emergentes. Os auditores usam ferramentas como auditorias financeiras, auditorias de desempenho, investigações e serviços de consultoria para desempenhar cada uma dessas funções. Assim, a AI na ADM não tem conseguido apoiar os papéis de gestão de supervisão, detenção de actos inapropriados, ineficientes, ilegais, fraudulentos ou abusivos que já ocorreram e colectar evidências para apoiar decisões relacionadas a processos criminais, acções disciplinares ou outros recursos, bem como a previsão de acontecimentos futuros na empresa através da dissuasão que visa identificar e reduzir as condições que permitem corrupção, buscando impedir fraudes, abusos e outras violações da confiança do público. Isto porque a AI na ADM enfrenta desafios consideráveis devido a possíveis limitações nos recursos e nas metodologias de auditoria. As restrições de recursos, sejam financeiros ou de pessoal, impactam directamente a capacidade da AI de conduzir auditorias abrangentes e independentes em toda a empresa. Isso pode incluir a falta de acesso a tecnologias avançadas de auditoria ou de ferramentas analíticas necessárias para uma análise detalhada dos dados. Além disso, as metodologias utilizadas podem não ser

totalmente abrangentes ou adequadas para identificar tendências emergentes ou problemas sistêmicos dentro da organização.

Adicionalmente, as ferramentas e abordagens de auditoria adoptadas podem apresentar limitações na identificação de problemas cruciais ou na previsão de desafios futuros na ADM. Por exemplo, a ênfase excessiva em auditorias financeiras pode limitar a capacidade da AI de detectar questões operacionais fundamentais ou problemas de conformidade que não estejam directamente relacionados às finanças. A ausência de métodos de auditoria proactivos, como análises preditivas ou técnicas avançadas de detecção de fraudes, pode diminuir a eficácia da AI em prevenir incidentes futuros ou identificar áreas de melhoria.

Essas limitações no acesso a recursos e nas abordagens de auditoria podem impactar negativamente a capacidade da AI de fornecer uma avaliação independente e abrangente dos programas, políticas e operações da ADM, prejudicando assim a habilidade da gestão em identificar tendências e desafios emergentes.

O Conselho de Administração da ADM é responsável por um sistema de controlo interno relevante para a preparação e apresentação de demonstrações financeiras que estejam livres de distorções materiais, devidas quer a fraude, quer a erro, e registos contabilísticos adequados e um sistema de gestão de risco eficaz. Assim, os administradores fazem uma avaliação da capacidade de a entidade continuar a operar com a devida observância do pressuposto da continuidade, e não têm motivos para duvidar da capacidade da entidade poder continuar a operar segundo esse pressuposto no futuro próximo.

No âmbito das suas funções, o auditor externo é responsável por analisar se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma verdadeira e apropriada em conformidade com Plano Geral de Contabilidade baseado nas Normas Internacionais de Relato Financeiro (PGC/NIRF). A auditoria é realizada de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria.

Em relação à AI às demonstrações financeiras de 2017, constatou-se que a rúbrica de clientes no Balanço incluía um saldo a receber do maior cliente da Empresa com uma antiguidade superior a um ano cuja imparidade não foi constituída na totalidade. Deste modo, constatou-se uma insuficiência de imparidade de 1,614,914,679 Meticais. Consequentemente, o lucro do exercício e o saldo de clientes encontravam-se sobrevalorizados pelo mesmo montante.

5.3 Pontos fortes e fracos da Auditoria Interna

No que se refere aos pontos fortes e fracos da AI, a correspondência com a literatura foi notável. A identificação de riscos, a melhoria dos controles internos e a prevenção de fraudes foram destacados como pontos fortes, convergindo com as visões da literatura especializada. Entretanto, a limitação na autonomia da AI, identificada como um desafio, está em consonância com as lacunas frequentemente mencionadas na literatura sobre este assunto.

De acordo com as suas competências o GAUD acompanhou a realização das actividades descritas no Plano da ADM para os anos de 2015, 2016 e 2017 colocando-se, a par sua execução numérica através da avaliação contínua do desempenho orçamental, tendo em conta os números aprovados para o mesmo exercício económico. Do acompanhamento feito aos processos de controlo interno implantados na ADM, E.P e tomando a escala que vai de 1 (Pobre) a 5 (Excelente), o quadro de avaliação feito pelo Serviço de Auditoria produziu os seguintes resultados de acordo com a Tabela 4.

Tabela 4. Avaliação do Gabinete de Auditoria dos ADM para o período 2015 - 2017

Avaliação do Gabinete de Auditoria dos ADM, E.P		
Processos dos ADM	Pontuação	Avaliação
Cumprimento das leis e regulamentos vigentes	5	Excelente
Controlo de receitas aeronáuticas	4	Bom
Controlo de fornecedores	4	Bom
Conformidade da escrituração contabilística e demonstrações financeiras com as PGC/ NIRF	3	Médio
Controlo das receitas não aeronáuticas	3	Médio
Controlo dos Caixas das unidades de produção	3	Médio

Controlo do Património	3	Médio
Controlo dos recursos humanos	3	Médio
Controlo de clientes e contas a receber	3	Médio
Controlo do parque de viaturas do Aeroporto Internacional de Maputo	2	Insatisfatório

Fonte: Adaptação da autora a partir dos dados do Relatório do GAUD

Estando tudo certo com o cumprimento das leis e regulamentos vigentes ADM, existe necessidade de pequenas melhorias quanto ao controlo de receitas aeronáuticas e controlo de fornecedores. Necessitam de melhorias aspectos como, conformidade da escrituração contabilística e demonstrações financeiras com as PGC/ NIRF; controlo das receitas não aeronáuticas; controlo dos caixas das unidades de produção; controlo do património; controlo dos recursos humanos e controlo de clientes e contas a receber. Enquanto isso, o controlo do parque de viaturas do Aeroporto Internacional de Maputo necessita de melhorias significativas em relação a outras áreas.

Tendo sido feito o acompanhamento da escrituração dos factos patrimoniais ocorridos no exercício económico de 2015 a 2017 que resultam no decréscimo em 2.8% do Activo Total bem como Passivo Total em 2.2%, sendo de referir que:

- ✓ Apesar da diminuição ocorrida no tráfego de aeronaves, passageiros e carga em relação a 2016, o volume de negócios registou um crescimento em 1.8%;
- ✓ São conhecidos os elementos que originaram o decréscimo em 68.7% do Resultado Operacional em relação a 2016. Efectivamente, o efeito da Reavaliação do Imobilizado nas Amortizações do Período impulsionou o crescimento dos Custos Operacionais na dimensão dada. Contudo, os Meios Libertos de Exploração foram mais significativos nos anos em análise;
- ✓ As causas da qualificação das contas pelo auditor interno devem ser consideradas pelo Conselho de Administração da empresa como sendo tecnicamente correctas. Aliás e a avaliar pelo efeito, esta constitui uma das razões da não conformidade da escrituração contabilística com o PGC/NIRF, conforme a avaliação.

✓ Apesar dos números aparentemente assim não o reflectirem (devido ao enorme peso que representa a situação devedora da companhia de bandeira), o GAUD considera salutar o esforço realizado pela empresa para recuperar os valores ainda nas mãos de clientes. Em face de tudo isto, o GAUD considera estarem reunidos todos os requisitos para a aprovação do Relatório e Contas na forma como é apresentado, porém, sem deixar de renovar a chamada de atenção, feita nos seguintes termos:

- Existe a necessidade de se encontrar um desfecho favorável para a dicotomia existente entre a dívida acumulada e a real capacidade financeira e económica da ADM dado que os paliativos até agora usados podem esgotar-se;
- Urge que ocorra a remoção do espectro de insolvência nas contas da empresa para que a manutenção e reposição dos activos de exploração não sejam ameaçadas.

No cômputo geral, nos relatórios e contas da ADM, os auditores chamam a atenção ao nível de endividamento elevado. Um outro aspecto frisado é que grande parte dos financiamentos desta empresa conta com garantias do Estado. O parecer do auditor interno defende que por imperativos estruturais, o rácio Custos com o Pessoal/Custos Total continua acima do limite preconizado para as empresas públicas, situação que, face à sua natureza congênita, o ajustamento racional levará ainda alguns anos a acontecer.

Numa perspetiva retrospectiva, os entrevistados reportam as seguintes visões sobre os aspectos positivos da AI na ADM:

- *Abordagem proactiva na identificação de riscos, sua capacidade de promover a conformidade com as normas e regulamentações, bem como sua forte ênfase na transparência e integridade – Entrevistado A*
- *Excelência na análise detalhada de dados, proporcionando insights valiosos para a gestão estratégica. Além disso, é altamente eficaz na identificação de oportunidades de*

eficiência operacional e na promoção de uma cultura de responsabilidade e integridade
– Entrevistado B.

- *Capacidade em avaliar os controles internos, garantindo que os padrões éticos e regulamentares sejam seguidos à risca. Sua capacidade de adaptar-se rapidamente às mudanças nas regulamentações e nas melhores práticas da indústria é notável* – Entrevistado C.
- *Competência na análise de riscos, identificando áreas de melhoria e fornecendo orientações estratégicas para a alta administração. Sua capacidade de comunicação eficaz e relatórios detalhados é um ponto forte, proporcionando transparência e compreensão clara das questões levantadas* – Entrevistado D.

Com base nas afirmações acima, identificamos os seguintes pontos fortes da AI nos ADM:

- ⇒ *Melhoria da eficiência operacional: a AI pode ajudar a identificar áreas onde os processos operacionais podem ser aprimorados para melhorar a eficiência e a eficácia dos aeroportos;*
- ⇒ *Garantia de conformidade regulatória: a AI pode garantir que os aeroportos em Moçambique estejam em conformidade com as regulamentações governamentais, bem como com as políticas e procedimentos internos;*
- ⇒ *Prevenção de fraudes e desvios: a AI pode ajudar a identificar e prevenir fraudes e desvios financeiros, bem como outros tipos de actividades ilegais ou antiéticas;*
- ⇒ *Gestão de riscos: A AI pode ajudar a identificar e gerenciar riscos nos ADM, incluindo riscos relacionados à segurança, saúde e meio ambiente;*
- ⇒ *Melhoria da transparência e prestação de contas: a AI pode ajudar a melhorar a transparência e a prestação de contas dos ADM, garantindo que as informações financeiras e operacionais sejam precisas e confiáveis.*

Do lado negativo, os entrevistados apontam as seguintes debilidades:

- *Necessidade contínua de melhorar a comunicação e colaboração interdepartamental para garantir que todas as áreas da organização estejam totalmente alinhadas com as recomendações da Auditoria Interna – Entrevistado A.*
- *Necessidade de dotar de tecnologia para melhorar a eficiência dos processos de auditoria. Além disso, a elevada rotação de pessoal pode impactar a consistência na aplicação das políticas e procedimentos de auditoria – Entrevistado B.*
- *Aprimorar a colaboração com outras partes interessadas da organização para garantir a implementação efectiva das recomendações. Além disso, uma maior diversidade nas capacidades da equipa poderia enriquecer a perspectiva da Auditoria Interna – Entrevistado C.*
- *Necessidade de investir em desenvolvimento profissional contínuo para a equipa, garantindo que estejam sempre actualizados com as últimas tendências e tecnologias – Entrevistado D.*

Com base nas afirmações acima, identificamos os seguintes pontos fracos da AI nos ADM:

- ⇒ Falta de recursos: a AI pode enfrentar limitações de recursos, incluindo falta de pessoal, orçamento e tecnologia, que podem afectar sua capacidade de conduzir auditorias eficazes;
- ⇒ Dependência de informações: a AI depende da qualidade e precisão das informações fornecidas pelas partes interessadas, incluindo a administração dos Aeroportos e outros departamentos governamentais;

- ⇒ Resistência à mudança: a AI pode enfrentar resistência à implementação de recomendações, especialmente se elas envolvem mudanças significativas na estrutura ou operações dos Aeroportos;
- ⇒ Viés e conflitos de interesse: a AI pode enfrentar desafios para garantir sua independência e objectividade, especialmente se houver conflitos de interesse ou pressões políticas ou económicas;
- ⇒ Limitações de escopo: a AI pode ser limitada em seu escopo, especialmente se houver restrições legais ou regulatórias que impeçam a divulgação de certas informações ou a realização de certas actividades de auditoria.

Em suma, podemos sintetizar que os pontos fortes da AI na ADM são os seguintes: i) pessoal qualificado da área de AI; ii) garantia de confidencialidade das informações da AI; iii) existência de Manual de AI; e, iv) respeitar os padrões de auditoria profissional. Em termos de pontos fracos, salientamos os seguintes: i) não independência da auditoria e da interação AI / Conselho de Administração; ii) dificuldades de garantir objectividade em uma AI; iii) melhorar a tecnologia usada; e, iv) interação com outras unidades da ADM.

CAPÍTULO VI – CONCLUSÕES

A AI trata-se de um conjunto de procedimentos utilizados para analisar e conferir os controlos internos de uma empresa, observando os aspectos que são mais relevantes para a manutenção da qualidade do trabalho da organização. Ela serve para resguardar o património, contra danos ou riscos provocados por erros e irregularidades. Por isso é de extrema importância que a precisão e a confiabilidade das informações contabilísticas para a tomada de decisões. Um dos grandes benefícios que a auditoria traz, além de verificar a exactidão das demonstrações financeiras, é que o auditor divide a responsabilidade com o contabilista, administrador ou sócio da empresa, com relação aos números que estão reflectidos no balanço, isto é, divide mas não exclui a responsabilidade.

Este estudo apesar de ter algumas limitações em termos de acesso a documentos da empresa que ilustrem de forma exaustiva a saúde do processo de AI na empresa, permitiu concluir que a AI na ADM desempenha o papel de auxílio na tomada de decisão por parte da administração da empresa que tem que decidir sobre a preparação e apresentação adequada das demonstrações financeiras de acordo com o PGC/NIRF, e por um sistema de controlo interno relevante para a preparação de demonstrações financeiras que estejam livres de distorções materiais, devidas a fraude ou erro. Assim, nesta preparação das demonstrações financeiras, os Administradores são responsáveis por avaliar a capacidade da Empresa se manter em continuar a operar segundo o pressuposto da continuidade e utilizar o pressuposto da continuidade, a menos que os Administradores pretendam dissolver a Empresa e cessar as operações, ou não tenham alternativa senão fazê-lo. Permite ainda concluir que do relatório do grupo de auditores internos, pode-se constatar que está tudo certo com o cumprimento das leis e regulamentos vigentes na ADM existindo necessidade de pequenas melhorias quanto ao controlo de receitas aeronáuticas e controlo de fornecedores. Enquanto isso, necessitam de melhorias aspectos como, conformidade da escrituração contabilística e demonstrações financeiras com o PGC/NIRF, controlo das receitas não aeronáuticas, controlo dos caixas das unidades de produção, controlo do património, controlo dos recursos humanos e controlo de clientes e contas a receber.

Os factores que contribuem para a eficácia dos trabalhos de AI e o seu papel na promoção da transparência e integridade da gestão pública na empresa Aeroportos de Moçambique, E.P são: Manual de AI que determina uma série de regras sobre a actuação dos Auditores Internos, servindo deste modo como o instrumento norteador da execução de programas traçados para a melhoria da administração de diversos processos.

Ao realizar uma pesquisa académica sobre o papel da AI no sector empresarial do Estado, incluindo ADM, é possível encontrar algumas limitações. Algumas delas são:

- Acesso limitado a informações confidenciais;
- A AI trabalha com informações sensíveis e confidenciais, o que pode limitar o acesso a esses dados durante uma pesquisa académica;
- Falta de dados disponíveis: Algumas informações podem não estar disponíveis publicamente ou podem ser difíceis de obter, o que pode limitar a quantidade de dados disponíveis para análise;
- Dificuldades na obtenção de amostras representativas: Em alguns casos, pode ser difícil obter uma amostra representativa dos dados necessários para realizar uma pesquisa académica robusta sobre a AI na ADM;
- Limitações geográficas: Se a pesquisa for realizada a partir de uma localização geográfica diferente da ADM, isso pode limitar a capacidade de coletar dados e informações relevantes para a pesquisa;
- Falta de acesso aos auditores internos: A falta de acesso aos AI pode limitar a quantidade e qualidade das informações coletadas durante a pesquisa.

Recomenda-se com o estudo, a necessidade de maior observância das medidas de Controlo de Qualidade adoptadas no GAUD da ADM e a aplicação incisa e rigorosa das regras de AI patentes no Manual AI da ADM.

Referências Bibliográficas

- Alves, A. L. Z. S. & Reis, J. A. G. (2005). *Auditoria interna no sector público*. IX Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e V Encontro Latino Americano de Pós-Graduação - Universidade Vale do Paraíba, São José dos Campos.
- Baharud-din, Z., Shokiyah, A. & Ibrahim, M. S. (2014). Factors that contribute to the effectiveness of internal audit in public sector. *International Proceedings of Economics Development and Research*, 70, 126.
- Barreiro, M. (2007). Fraude corporativa: *Contingência ou fatalidade?*. *Jornal Expresso*.
- Botez, D. (2012). Internal audit and management entity. *Procedia Economics and Finance*, 3, 1156-1160.
- Chambers, A. D. & Odar, M. (2015). A new vision for internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 30(1), 34-55.
- CIP (2018). *Empresa Aeroportos de Moçambique: Mais um ónus para as gerações futuras*. Maputo: Centro de Integridade Pública.
- Come, V. (2018). *O papel da auditoria interna na gestão das organizações públicas: O caso do Fundo de Energia (2012 - 2017)*. Dissertação de Mestrado, Faculdade de Letras e Ciências Sociais da Universidade Eduardo Mondlane.
- Cooper, B. J., Leung, P. & Wong, G. (2006). The Asia Pacific literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 822-834.
- Daniela, P. & Attila, T. (2013). Internal audit versus internal control and coaching. *Procedia Economics and Finance*, 6, 694-702.
- Dutra, E., Silva, L., Araujo, B. & Borges, A. (2017). A importância da auditoria nas organizações e o seu papel estratégico. *ENCITEC*, 1(2), 1-11.

- Ebaid, I. E.-S. (2011). Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms. *International Journal of Law and Management*, 53(2), 108-128.
- Enofe, A. O., Mgbame, C. J., Osa-Erhabor, V. E. & Ehiorobo. A. J. (2013). The role of internal audit in effective management in public sector. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(6), 162-168.
- Federation of European Accountants (2009). *Discussion paper for auditor's role regarding providing assurance on corporate governance statements*. Disponível em: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/DP_Assurance_on_Corporate_Governance_Statements_0911_Colour20112009541533.pdf.
- Gamayuni, R. (2018). The effect of internal audit function effectiveness and implementation of accrual based government accounting standard on financial reporting quality. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 7(1), 46-58.
- Gil, A. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5ª Edição. São Paulo: Editora Atlas.
- Gil, A. (2002). *Como elaborar projectos de pesquisa*. 4ª Edição. São Paulo: Editora Atlas.
- Gramling, A. A., Rittenberg, L. E. & Johnstone, K. M. (2012). *Auditoria*. São Paulo: Cengage Learning Edições Ltda.
- Humphrey, C. & Owen, D. (2000). Debating the 'power' of audit. *International Journal of Auditing*, 4(1), 29-50.
- Institute of Internal Auditors (2017). *Strong foundations: A pulse of internal audit supplemental report*. Disponível em: <https://www.iaa.nl/SiteFiles/Vakpublicaties/2017/Strong%20Foundations%20-%20A%20Pulse%20of%20Internal%20Audit%20Supplemental%20Report.pdf>

- Kagermann, H., William, K., Karlheinz, K., & Claus-Peter, W. (2008). *Internal audit handbook: Management with the SAP®-audit roadmap*. Heidelberg: Springer.
- Karagiorgos, T., Drogalas, G., Gotzamanis, E. & Tampakoudis, I. (2010). Internal auditing as an effective tool for corporate governance. *Journal of Business Management*, 2(1), 15-23.
- Kontogeorgis, G. K. & Filos, J. (2012). *The implementation of internal auditing in Greece*. Disponível em: <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2183615>
- Lakatos, E. & Marconi, M. (2003). *Fundamentos de metodologia científica*. 5ª Edição. São Paulo: Editora Atlas.
- Lima, P. (2014). *O impacto da auditoria interna no desempenho organizacional*. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, no Instituto Politécnico do Porto.
- Macuane, J. (2013). Sector público. In Nuvunga, A. & Tollenaere, M. (Ed.). *Governança e integridade em Moçambique: Problemas práticos e desafios reais* (pp. 91-111). Maputo: Centro de Integridade Pública.
- Merriam, S. (1998). *Qualitative research and case study applications in education*. São Francisco, CA: Jossey-Bass.
- Mihret, D. & Grant, B. (2017). The role of internal auditing in corporate governance: a Foucauldian analysis. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 30(3), 699-719.
- Moeller, R. R. (2009). *Brink's modern internal auditing*. New Jersey: John Wiley and Sons Inc.
- Moizer, P. (2005). *Governance and auditing: Corporate governance in the new global economy*. Cheltenham: Edward Elgar Publishing Limited.
- Pandya, H. (2013). Corporate governance: Role of auditor and auditing committee. *International Journal of Management*, 1(2), 1-7.

- Pickett, K. (2005). *The essential handbook of internal auditing*. New Jersey: John Wiley and Sons Ltd.
- Pinto, J., Pereira, A. & Peters, M. (2014). Role of internal audit in managerial practices in organisations. *African Journal of Business Management*, 8(2), 68-79.
- Ribeiro, A. (2016). O papel da auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior em Portugal continental – Universidades e politécnicos. Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Instituto Politécnico de Lisboa.
- Sawyer, L. B., Dittenhofer, M. A. & Scheiner, J. H. (2003). *Sawyer's internal auditing, the practice of modern internal auditing*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors.
- Soh, D. S. B. & Martinov-Bennie, N. (2011). The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605-622.
- Souza, S. S. (2007). *Auditoria interna no sector público: Sistemática de priorização das actividades de auditoria interna por intermédio da elaboração de matriz de risco*. Disponível em: https://wiki.ifsc.edu.br/mediawiki/images/d/d9/SERGIO_DOS_SANTOS.pdf
- Wang, Y. & Li, M. (2011). The role of internal audit in engineering project risk management. *Procedia Engineering*, 24, 689-694.
- Yin, R. (2005). *Estudo de caso: planejamento e métodos*. 3.^a edição. Porto Alegre: Bookman.
- Zaharia, D., Lazar, A. & Tilea, D. (2013). The role of internal audit regarding the corporate governance and the current crisis. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 116, 4819-4823.

a) Relatórios/ Documentos Institucionais

- Relatório e Contas dos Aeroportos de Moçambique, 2016.
- Relatório e Contas dos Aeroportos de Moçambique, 2017.
- Manual de Auditoria Interna dos Aeroportos de Moçambique, 2010.

b) Legislação Nacional

- República de Moçambique (2012) Boletim da República. Lei nr. 6/2012 de 8 de Fevereiro. Série I. Nr. 6. Maputo.
- Lei nº 3/2018, de 19 de Junho – estabelece os princípios e regras aplicáveis ao sector empresarial do Estado.

c) Sites de internet

- <https://www.emerald.com/insight/content/doi/10.1108/MAJ-08-2014-1073/full/html>. Acesso as 02:12 de 15 de Agosto de 2020.
- <https://docplayer.net/19809581-Factors-that-contribute-to-the-effectiveness-of-internal-audit-in-public-sector.html>. Acesso as 02:46 de 15 de Agosto de 2020.
- <https://docplayer.net/19809581-Factors-that-contribute-to-the-effectiveness-of-internal-audit-in-public-sector.html>. Acesso as 03:00 de 15 de Agosto de 2020.
- <https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/5660>. Acesso as 08:27 de 15 de Agosto de 2020.
- www.transparency.org/cpi2018. Acesso as 12:15 de 15 de Agosto de 2020.

- http://sibresearch.org/uploads/3/4/0/9/34097180/riber_7-s1_sp_h17-021_46-58. Acesso as 01:01 de 16 de Agosto de 2020.
- <https://ahmadladhani.files.wordpress.com/2008/12/the-essential-handbook-of-internal-auditing>. Acesso as 01:54 de 16 de Agosto de 2020.
- <https://www.iiste.org/Journals/index.php/RJFA/article/view/5660>. Acesso as 20:00 de 16 de Agosto de 2020.
- <https://www.aeroportos.co.mz/historia>. Acesso as 6: 48 de 17 de Agosto de 2019.
- <https://www.aeroportos.co.mz/organigrama>. Acesso as 7:15 de 17 de Agosto de 2019.
- <https://www.aeroportos.co.mz/organigrama-pelouros>. Acesso as 15:32 de 23 de Julho de 2020.
- <https://www.aeroportos.co.mz/estatistica>. Acesso as 06:03 de 17 de Agosto de 2019.
- <https://www.aeroportos.co.mz/historia>. Acesso 5:47 as de 17 de Agosto de 2019.

Anexo

Anexo I - Guião de entrevista

Introdução

Este guião de entrevista é parte integrante do trabalho que se intitula "O Papel da Auditoria Interna no Sector Empresarial do Estado: o Caso da ADM, EP" no âmbito do curso de Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais, realizado pela Universidade A Politécnica.

O objectivo é obter a opinião do entrevistado sobre o papel da Auditoria Interna no sector empresarial do Estado, para uma melhor compreensão e abordagem dessa temática e, sendo assim, a apresentação do resultado do estudo.

A colaboração deste entrevistado é imprescindível para a realização do trabalho, pelo que agradeço que respondam com sinceridade as questões, tendo em consideração que as informações serão utilizadas apenas para fins académicos, salvaguardando a confidencialidade das mesmas.

Termo de Compromisso

Este Termo de Compromisso formaliza a participação do Entrevistado, em uma pesquisa conduzida por Fázia Deonilde Miguel Cuamba Muianga. O estudo visa averiguar o papel da Auditoria Interna no sector empresarial do Estado e identificar possíveis áreas de aprimoramento. O entrevistado concorda voluntariamente em participar e responder a uma série de perguntas durante entrevistas que podem durar de 30 minutos a 1 hora. Todas as informações colectadas serão usadas estritamente para fins académicos, garantindo total anonimato e confidencialidade. Os dados obtidos ajudarão a avançar o entendimento do tópico e contribuirão para futuras iniciativas de melhoramento. A privacidade e confidencialidade do entrevistado será respeitada, com seus nomes e informações pessoais permanecendo em sigilo em todos os relatórios e publicações. O

entrevistado terá a oportunidade de revisar, esclarecer dúvidas e, se concordar com os termos, assinar o Termo de Compromisso como consentimento para sua participação na pesquisa.

Roteiro das questões

Entrevistadora: Olá e bem-vindo(a) à entrevista sobre o papel da Auditoria Interna no sector empresarial do Estado, com foco no caso da ADM, E.P. Posso começar perguntando seu cargo?

Entrevistadora: Vamos começar discutindo o papel da Auditoria Interna no sector empresarial do Estado. Como você descreveria a importância da Auditoria Interna nesse contexto?

Entrevistadora: Falando especificamente do caso da ADM, E.P., como a Auditoria Interna contribui para a melhoria dos processos e governança nessa empresa?

Entrevistadora: Quais são alguns dos principais desafios enfrentados pela Auditoria Interna no sector empresarial do Estado, e como vocês lidam com eles na ADM, E.P.?

Entrevistadora: Quais são os pontos fortes e fracos da auditoria interna nos Aeroportos de Moçambique, E.P.?