

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



ISCAL

IMPLEMENTAÇÃO DE DEPARTAMENTO
AUDITORIA INTERNA

—

EMPRESA DO SETOR ALIMENTAR

MESTRADO EM AUDITORIA

Inês Oliveira Amaral

Lisboa, julho de 2017

Declaro ser a autora desta dissertação, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas.

Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio – a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor – constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

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



IMPLEMENTAÇÃO DE DEPARTAMENTO AUDITORIA
INTERNA

—
EMPRESA DO SETOR ALIMENTAR

Inês Oliveira Amaral

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Auditoria, realizada sob a orientação científica de Mestre Nuno Miguel Filipe de Oliveira, Professor da área de Auditoria Interna.

Constituição do Júri:

Presidente Prof. Especialista Gabriel C. Alves

Vogal Prof.a Especialista Maria da Luz Miranda

Vogal Prof. Especialista Nuno Oliveira

Lisboa, julho de 2017

Resumo

Após uma pesquisa e análise à literatura existente sobre Auditoria Interna, não foi possível encontrar qualquer estudo relativo às fases de implementação de um departamento de Auditoria Interna numa média empresa no setor alimentar.

Hoje em dia, as organizações têm de observar continuamente o seu meio envolvente, identificar ameaças e oportunidades no mercado, identificar os seus pontos fortes e pontos fracos, definir os seus objetivos estratégicos, o seu plano de ação e políticas globais e analisar sistematicamente os resultados que vão obtendo.

O papel que a Auditoria Interna desempenha é fundamental para uma gestão eficaz, permite que as empresas alcancem com maior facilidade e rapidez os objetivos que se propuseram e obtenham uma posição mais competitiva, vantajosa e sustentada.

Este trabalho tem, por isso, o intuito de verificar no âmbito empresarial as possibilidades de implementar o departamento de Auditoria Interna numa média empresa, bem como todos os requisitos necessários à sua criação.

O método de investigação utilizado será o estudo de caso, sendo a informação recolhida através da análise dos procedimentos existentes na empresa, bem como entrevistas aos principais responsáveis pelos diversos departamentos. Será ainda analisada a informação disponível no *website* da empresa, bem como realizadas visitas à sede da empresa para observação direta.

Palavras-chave: auditoria; implementação; departamento de Auditoria Interna; estudo de caso.

Abstract

After a brief search and analysis of the existing literature on Internal Audit, it was not possible to find any study related to the implementation phases on the application of an Internal Audit department in a medium entity in the food sector.

Nowadays, organizations must continually monitor their environment, identify threats and opportunities in the market, identify their strengths and weaknesses, define their strategic objectives, their overall strategies and policies, and systematically analyze the results that are being achieved.

The role that Internal Audit plays is very important for companies to achieve a competitive, advantageous and sustained position and need to be managed effectively so that the proposed objectives are achieved.

This work has, therefore, the intention of verify in the business environment the possibilities of implementing the Internal Audit department in a medium entity, as well as all the necessary requirements for its creation.

The research method used is the case study and the information will be gathered through the analysis of existing procedures in the company, as well as interviews with key people of the various departments. An analysis of the information available on the company website will be made as well as visits to the company's headquarters for direct observation.

Keywords: *audit; implementation; internal audit department; case study.*

Agradecimentos

Chegada ao fim de mais uma etapa, é tempo de agradecer a todas as pessoas que foram importantes no alcance de mais um objetivo traçado.

Em primeiro lugar, à minha família e amigos pela constante motivação e apoio. Por serem uma referência, um exemplo e por me apoiarem em todas as minhas decisões.

Ao meu orientador do ISCAL, o especialista Nuno Oliveira, por toda a disponibilidade e profissionalismo evidenciado ao longo de toda a investigação, pela partilha de conhecimento e pelo incentivo ao longo dos últimos meses.

À Gelpeixe, por aceitarem colaborar comigo nesta investigação, e em especial à Dra. Lídia Tarré, por me ter ajudado na prossecução dos meus últimos feitos académicos.

À PwC Portugal, especialmente às pessoas que trabalham comigo diariamente e ainda ao José Miguel Teixeira, por todo o material que me disponibilizou e todos os ensinamentos que me deu, bem como pelo entusiasmo que transmite quando fala sobre o tema de Auditoria Interna.

A todos, muito obrigada!

Lista de Abreviaturas e Siglas

AI – Auditoria Interna

CA – Conselho de Administração

CAE – *Chief Audit Executive*

CBOK - *The Global Internal Audit Common Body of Knowledge*

CCSA – *Certification in Control Self Assessment*

CIA – *Certified Internal Auditor*

COSO – *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*

DAI – Departamento de Auditoria Interna

ERM - *Enterprise Risk Management*

GELPEIXE – Gelpeixe – Alimentos Congelados SA

HACCP - *Hazard Analysis and Critical Control Point*

ICAAP - Processo de Auto-Avaliação da Adequação do Capital Interno

IIA – *The Institute of Internal Auditors*

IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna

IPPF - *International Professional Practices Framework*

ISA – *International Standards on Auditing*

ISCAL – Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa

ISO – *International Organization for Standardization*

KPI – *Key Performance Indicator*

NIPPAI – Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna

NP – Normas Portuguesas

PwC – Pricewaterhousecoopers, Portugal

ROC – Revisor Oficial de Contas

Índice

Resumo	iii
Abstract.....	iv
Agradecimentos	iii
Lista de Abreviaturas e Siglas	iv
Lista de Anexos	vii
Lista de Figuras	viii
Lista de Tabelas	ix
I. Definição do contexto do problema.....	1
II. Metodologia.....	3
III. Enquadramento teórico	5
3.1. Evolução histórica da Auditoria Interna	5
3.2. International Professional Practices Framework do IIA.....	7
3.3. Normas de Auditoria Interna	8
3.4. Objetivo da Auditoria Interna	10
3.5. Importância da Auditoria Interna.....	12
3.6. Tipos de Auditoria Interna.....	13
3.7. Funções do Auditor Interno	14
3.8. Modelo das Três Linhas de Defesa.....	16
3.9. Fatores críticos de sucesso da função de Auditoria Interna.....	20
IV. Caracterização do departamento de Auditoria Interna	22
4.1. Estrutura organizacional do departamento de Auditoria Interna	22
4.2. Recursos da Auditoria Interna	24
4.3. Áreas de intervenção da Auditoria Interna	24
4.4. Manual de Auditoria Interna.....	25
4.5. Estatuto de Auditoria Interna.....	16
V. Implementação do Departamento de Auditoria Interna na GELPEIXE.....	30
5.1. Estrutura inicial da empresa.....	33
5.2. Proposta para implementação da função Auditoria Interna.....	35
5.3. Plano Estratégico de Auditoria Interna	40
5.4. Responsabilidades da função Auditoria Interna	42
5.5. Divulgação e Estratégia de comunicação	43
5.6. Vantagens com a implementação da função de Auditoria Interna	47
5.7. Perfil do Auditor Interno para a implementação.....	48

5.8.	Avaliação da função Auditoria Interna	49
5.9.	Comparativo com outras empresas do setor de igual ou maior dimensão.....	51
VI.	Conclusão, Limitações e Oportunidades de Investigação Futura	53
VII.	Referências Bibliográficas	55
VIII.	Anexos	58

Lista de Anexos

Anexo 1 – Questionário Inicial Gelpixe	58
Anexo 2 – Esquema de report da Gelpixe	59

Lista de Figuras

Figura 1. <i>International Professional Practices Framework</i>	7
Figura 2. Modelo das Três Linhas de Defesa	17
Figura 3. Atividades da Auditoria Interna no âmbito do <i>Enterprise Risk Management</i>	19
Figura 4. Cronograma de implementação do DAI	36
Figura 5. Atividades na implementação do DAI.....	38
Figura 6. Fases e Objetivos na definição de um Plano Estratégico de Auditoria Interna ...	40

Lista de Tabelas

Tabela 1 Tipos de Auditoria Interna.....	14
Tabela 2 Esquema de um Manual de Auditoria Interna	29
Tabela 3 Relação Custo/Benefício	31
Tabela 4 Modelo de um Plano Estratégico	42
Tabela 5 Estatuto de Auditoria Interna da Gelpixe.....	47
Tabela 6 KPI's na avaliação do DAI.....	50

I. Definição do contexto do problema

O rápido crescimento do mercado atual, quer na dimensão das empresas, quer na diversidade da área de negócio em que se encontram, leva a que o controlo da atividade da empresa seja cada vez mais difícil. Os auditores internos são, por isso, cada vez mais, chamados a ajudar as empresas, de forma a mitigar o risco inerente ao negócio, colocando esse risco em níveis aceitáveis pela empresa, simplificando tarefas e reduzindo custos.

Nos últimos tempos, cada vez mais empresas criam o seu próprio Departamento de Auditoria Interna (DAI), sendo que Morais e Martins (2013, p. 60) afirmam que “dependendo da dimensão da entidade e dos objetivos da direção, poderá existir um DAI ou apenas um auditor”.

Para Pinheiro (2014, p. 341) na criação de um DAI, “deverá ser garantida a adoção de um conjunto de princípios reconhecidos internacionalmente para que a Auditoria Interna (AI) tenha um desempenho adequado e seja garantida a observância das Normas Internacionais Profissionais da Prática de Auditoria Interna (NIPPAI) da responsabilidade do *The Institute of Internal Auditors* (IIA)”.

Tendo em conta o exposto anteriormente, é importante obter respostas para a seguinte questão: **Que percurso devemos percorrer para que uma empresa tenha o seu departamento de Auditoria Interna?**

A GELPEIXE é uma empresa que se tem afirmado cada vez mais como uma empresa de referência no mercado dos congelados a nível nacional. Atualmente o seu Volume de Negócios anual ultrapassa os 50 milhões de Euros, sendo no entanto considerada uma média empresa de acordo com o art 9º, do Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de Junho, uma vez que não ultrapassa dois dos três limites mencionadas no número 3 desse artigo.

Ao longo do meu percurso escolar no ensino superior, tive a oportunidade de ser apoiada pela Gelpixe, enquanto empresa que utiliza os seus recursos para ajudar as pessoas mais carenciadas. Uma vez que estava à procura de uma empresa para basear o meu estudo, decidi pedir ajuda a uma empresa que tanto me ajudou na licenciatura.

A Gelpixe possui certificações de acordo com as normas criadas pela *International Organization for Standardization* (ISO), dando grande segurança e credibilidade aos seus consumidores, tais como a NP EN ISO 9001:2000, que se baseia em vários princípios de gestão da qualidade, entre os quais, o foco no cliente, a abordagem por processos e ainda a

abordagem à tomada de decisões baseada em factos e a NP EN ISO 22000:2005, denominada por Sistema de Gestão da Segurança Alimentar, que se baseia nos princípios do *Hazard Analysis and Critical Control Point* (HACCP), aumentando assim a confiança dos clientes e consumidores, nos elevados padrões de conformidade alimentar.

O facto de, por lei, a GELPEIXE, não ser obrigada a possuir um DAI, não implica que não pense em ter um, uma vez que, a inexistência deste departamento faz com que esteja mais exposta ao risco nos seus procedimentos.

A gestão de risco empresarial tem vindo a assumir um papel cada vez mais importante na agenda estratégica das empresas, constituindo um elemento fundamental de suporte à gestão. A maximização da performance da organização, balanceando riscos e oportunidades e agindo sempre no estrito cumprimento dos requisitos legais e regulamentares são hoje princípios inquestionáveis. É cada vez mais crítico que as organizações possuam adequados sistemas de gestão de risco e controlo interno, alinhados entre si e integrados na sua cadeia de valor e processos de negócio, de modo a ser possível, em cada momento, atingir os objetivos estratégicos de negócio e potenciar a criação de valor aos seus *stakeholders*. Por outro lado, será impensável dissociar tudo isto de uma eficaz função de auditoria, quer esta seja interna, externa ou forense.

O objetivo deste projeto é por isso a construção de um modelo de DAI, que identifique todas as funções e responsabilidades da Auditoria Interna, os objetivos para a implementação, as estratégias de comunicação dentro da empresa, as formas de avaliação da função, bem como a estrutura organizacional e posicionamento; áreas de intervenção; o manual e o estatuto de Auditoria Interna, para que este departamento possa vir a ser utilizado pela administração da empresa, como um departamento de apoio à tomada de decisão,.

II. Metodologia

Para a implementação do Departamento de AI, que possa vir a ser um apoio para o Órgão de Gestão, na GELPEIXE, foi adotada a metodologia de investigação designada como Estudo de Caso.

Yin (2003) considera a metodologia de Estudo de Caso como a mais adequada no caso de investigações cujo objeto corresponda à aplicação de teorias de gestão contemporâneas a contextos reais de organizações empresariais, o que, neste projeto, corresponde ao seu propósito.

O trabalho de investigação decorreu entre setembro de 2016 e março de 2017, sendo que se recolheu informação relevante de diversas fontes, sobre o processo de governação das organizações, nomeadamente, mapas de controlo de gestão existentes, informação disponível no *website* da empresa onde se realizou a investigação, análise dos procedimentos existentes na empresa, bem como questionários e entrevistas a responsáveis escolhidos no âmbito deste projeto.

Este trabalho divide-se em três fases:

- a) Pesquisa e análise de documentos de âmbito teórico e de carácter científico, em suporte físico ou disponibilizados em bibliotecas virtuais, sobre o Departamento de Auditoria Interna e sobre o trabalho do Auditor Interno para contextualizar este projeto e o trabalho a efetuar;
- b) Recolha e análise de documentação produzida internamente pela GELPEIXE, nomeadamente relativamente à estrutura, missão, visão, objetivos, áreas de negócio, divisões administrativas, bem como todos os documentos de suporte à gestão da empresa e ainda realização de entrevistas com os responsáveis da organização no sentido de identificar as necessidades da empresa e poder criar um DAI à medida da mesma, tendo em conta a sua realidade atual;
- c) Estrutura do Departamento e função de AI, incluindo as responsabilidades da função, a estratégia de comunicação com a empresa, o plano estratégico de AI e ainda a proposta para implementação do departamento.

Este método permite fazer um levantamento do sistema de controlo interno existente na entidade, conhecendo e compreendendo os procedimentos e métodos estabelecidos e a segurança de que os mesmos estão a ser aplicados. No fim serão apresentadas as conclusões

do estudo, introduzindo instrumentos que permitam que a função de Auditoria Interna se desenvolva na entidade.

III. Enquadramento teórico

A Auditoria Interna tem vindo a ganhar importância pela necessidade das empresas tirarem o melhor partido dos recursos, reduzindo os custos e os riscos associados à área de negócio, potenciando com isso os aumentos de produtividade/incrementos de negócio.

De acordo com o IIA – *The Institute of Internal Auditors*, a AI é “uma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Ajuda a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação¹”.

Segundo Sawyer (2005, p. 837) a AI, numa organização, “é tudo o que o responsável pela função de Auditoria Interna quiser que esta seja, contando com o apoio da direção, com vista a uma melhor tomada de decisão por parte da gestão, no alcance dos objetivos e na prossecução de perspetivas para o futuro”.

3.1. Evolução histórica da Auditoria Interna

A Auditoria Interna surgiu de forma natural e foi acompanhando a evolução das sociedades. No entanto a sua origem remonta, segundo algumas teorias, aos primórdios da humanidade.

Segundo Morais e Martins (2013) “nos estados feudais e herdades privadas já existia uma pessoa que tinha por missão inspecionar os rendimentos das contas dos funcionários”. Mencionam, ainda, que “em 1164 existiam, em Itália, auditores profissionais ao serviço da Catedral de Milão, tendo sido criada em Veneza, em 1581, a primeira associação de auditores profissionais com carácter oficial”.

As principais responsabilidades dentro da empresa passavam por efetuar reconciliações como, por exemplo, nas vendas a dinheiro com recibos.

Ou seja, a AI desempenhava um papel restrito nas empresas e tinha uma responsabilidade bastante limitada. Inicialmente era apenas vista como um elemento orientado para a verificação de informação financeira.

¹ Tradução livre da autora. No original “Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.”

Com o desenvolvimento das sociedades anónimas, o Auditor Interno deixou de desempenhar um mero trabalho de vigilância, para passar a desempenhar um trabalho de análise detalhada das transações com o objetivo de detetar erros, irregularidades e fraudes.

Atualmente algumas das principais áreas de atuação da AI são a auditoria operacional e a financeira, a auditoria da qualidade, auditoria de processos, de sistemas ou a avaliação de risco e de normas e procedimentos.

Em 1941, foi criado, nos EUA, o IIA, associando institutos espalhados por todo o mundo, onde se inclui o Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI), criado em 1992. Para o IPAI (2010), este foi fundado com o intuito de promover a classe dos profissionais de Auditoria Interna, seguindo o lema aprovado pelo IIA "Progresso pela Partilha" que significa o desenvolvimento dos conhecimentos e da prática da Auditoria Interna.

Em 1981 foi aprovado o Código de Ética do IIA, que permitiu à função de AI conquistar uma maior credibilidade e clarificar quais os princípios e conduta a adotar pelos profissionais de AI, no âmbito das suas funções.

No ano de 1999, o IIA promoveu uma profunda revisão às Normas de Auditoria Interna, ao Código de Ética e à própria definição de Auditoria Interna.

Em 2002, como consequência das fraudes e dos escândalos mundialmente conhecidos, como foi o caso das empresas norte-americanas *Enron* e da *Arthur Andersen*² e ainda da *WorldCom*³, foi criada a lei *Sarbanes-Oxley Act* (SOX). Esta lei surgiu com o intuito de proteger os investidores e evitar que a perda de confiança e a insegurança aumentasse em relação aos princípios de gestão das empresas.

² Informação detalhada sobre o processo de falência da organização pode ser consultada em: <https://www.sec.gov/litigation/complaints/comp18776.pdf>

³ Informação detalhada sobre o processo de falência da organização pode ser consultada em: <http://www.sec.gov/litigation/complaints/comp17829.htm>

3.2. *International Professional Practices Framework do IIA*

A *International Professional Practices Framework* (IPPF) - Estrutura Internacional de Práticas Profissionais do IIA (2004), é constituída por um conjunto de orientações que facilitam a interpretação e a aplicação de metodologias e técnicas úteis na Auditoria Interna e estão divididas em orientações obrigatórias e orientações recomendadas. Em 2016 a anterior *IPPF* foi revista e foram introduzidas novas orientações obrigatórias e recomendadas. Na Figura 1, encontra-se a estrutura mais recente, tendo se tornado efetiva a 1 de janeiro de 2017.



Figura 1. *International Professional Practices Framework*

Fonte: IIA - *International Professional Practices Framework* (2017)

As orientações obrigatórias são compostas por quatro elementos, que têm de ser cumpridos e aplicados por todos os Auditores Certificados e pelos candidatos aos Programas de Certificação, tais como:

- a) Princípios Fundamentais para a prática Profissional de AI;
- b) Definição de Auditoria Interna;
- c) Código de Ética;
- d) Normas Internacionais para a prática Profissional de AI.

As orientações recomendadas são compostas por dois elementos, que são eles:

- a) Orientações de implementação;
- b) Orientações suplementares.

3.3. Normas de Auditoria Interna

As Normas internacionais profissionais da prática de Auditoria Interna, um dos elementos que compõe as orientações obrigatórias na estrutura internacional de práticas profissionais, são essenciais para que a atividade de AI.

Marçal e Marques (2011, p. 62) referem que “as normas para a prática profissional de Auditoria Interna têm como finalidade aclarar o papel e as responsabilidades dos auditores internos perante todos os interessados, assim como estabelecer uma base para a orientação e avaliação da Auditoria Interna e desenvolver a sua prática.”

Segundo o IIA (2017, p. 1), os propósitos das Normas são:

- a) Orientar a adesão aos elementos obrigatórios da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF);
- b) Fornecer uma estrutura para a execução e promoção de um amplo espectro de serviços de Auditoria Interna de valor agregado;
- c) Estabelecer as bases para a avaliação de desempenho da Auditoria Interna;
- d) Promover a melhoria dos processos e operações organizacionais.

O IIA refere ainda que a estrutura das Normas de Auditoria Interna (*Standards*) está dividida entre Normas de Atributo e Normas de Desempenho.

As Normas de Atributos endereçam as características das empresas e dos indivíduos que executam Auditoria Interna.

1000 – Objetivo, Autoridade e Responsabilidade

O objetivo, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna devem estar formalmente definidos no estatuto de auditoria interna, em conformidade com a Missão da Auditoria Interna e os elementos obrigatórios da Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna, o Código de Ética, as Normas e a Definição de Auditoria Interna). O Responsável pela Auditoria tem que rever periodicamente o estatuto da auditoria interna e apresentá-lo aos gestores superiores e ao Conselho para aprovação.

1100 – Independência e Objetividade

A atividade de auditoria interna deve ser independente e os auditores internos devem ser objetivos no desempenho do seu trabalho.

1200 – Proficiência e Zelo Profissional devido

Os trabalhos de auditoria devem ser desempenhados com proficiência e zelo profissional devido.

1300 – Programa de Garantia da Qualidade e Aperfeiçoamento

O responsável pela auditoria deve desenvolver e manter um programa de garantia de qualidade e aperfeiçoamento que cubra todos os aspetos da atividade de auditoria interna.

As Normas de Desempenho descrevem a natureza da Auditoria Interna e fornecem os critérios de qualidade contra os quais o desempenho desses serviços pode ser avaliado.

2000 – Gestão da Atividade de Auditoria Interna

O responsável pela auditoria tem que gerir com eficácia a atividade de auditoria interna, de forma a garantir que a mesma acrescenta valor à organização.

2100 – Natureza do Trabalho

A atividade de auditoria interna deve avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de governação, de gestão do risco e de controlo, utilizando uma abordagem sistemática e disciplinada, baseada em riscos. A credibilidade e o valor da auditoria interna aumentam quando os auditores são proactivos e as suas avaliações oferecem novos conhecimentos (*insights*) e consideram o impacto futuro.

2200 – Planeamento do Trabalho (de Auditoria)

Os auditores internos devem desenvolver e documentar um plano para cada trabalho, incluindo os objetivos, âmbito, prazo de execução e a alocação de recursos ao trabalho. O plano deve considerar as estratégias, os objetivos e os riscos da organização que sejam relevantes para o trabalho.

2300 – Realização do Trabalho

Os auditores internos devem identificar, analisar, avaliar e documentar informações suficientes para cumprir os objetivos do trabalho de auditoria.

2400 – Comunicação dos Resultados

Os auditores internos devem comunicar os resultados dos trabalhos de auditoria.

2500 – Monitorização do Progresso

O responsável pela auditoria deve estabelecer e manter um sistema de monitorização do efeito dos resultados comunicados à gestão.

2600 – Resolução da Aceitação dos Riscos pelos Gestores Superiores

Quando o responsável pela auditoria for da opinião de que os gestores superiores optaram por um nível de risco residual que possa ser inaceitável para a organização, o responsável pela auditoria tem que discutir o assunto com os gestores superiores. Caso a decisão sobre o risco residual não tenha sido solucionada, o responsável pela auditoria tem que reportar o assunto ao Conselho para decisão.

As Normas de Implantação são aplicadas às Normas de Atributo e às Normas de Desempenho como forma de alargar as mesmas na execução de trabalhos específicos de garantia (identificados com a letra A de *Assurance*) ou de consultoria (*Consulting*).

Para o IIA (2017, p. 2) “as NIPPAI são aplicáveis a auditores internos e às atividades de Auditoria Interna. Todos os auditores internos são responsáveis pela conformidade com as normas em relação à objetividade, proficiência e zelo profissional. São também responsáveis pela conformidade com as normas que são relevantes para o desempenho das suas responsabilidades profissionais.”

3.4. Objetivo da Auditoria Interna

Atualmente, com o aumento da concorrência e da competitividade no mercado empresarial, a auditoria tem vindo a conquistar um papel preponderante no seio das empresas, sendo que o principal objetivo da AI é, segundo Pinheiro (2014, p. 33) “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.”

Ainda, de acordo com Pinheiro (2014, p. 35), a AI “deverá ter como objetivo fundamental apresentar os resultados dos trabalhos realizados com a oportunidade necessária, de modo que as propostas de recomendações possam ser implementadas adequadamente e contribuir,

objetivamente, para a melhoria do desempenho de toda a empresa, numa lógica de satisfação dos clientes.”

Pinheiro (2014, p. 38) considera que a AI também deve ter os seguintes objetivos:

- a) Articular com a auditoria externa para evitar a duplicação dos esforços;
- b) Investigar a observância dos regulamentos;
- c) Auxiliar os gestores operacionais na identificação de melhoria de resultados.

No fundo, o objetivo da AI será sempre o de melhorar o desempenho da empresa, intervindo nas áreas que necessitam de diminuir os riscos ou melhorar os índices de produtividade e capacidade de resposta, fluindo assim para que os objetivos da empresa possam ser alcançados da maneira mais eficiente possível.

O IIA define risco como a possibilidade de ocorrência de um evento que vai ter um impacto sobre a realização dos objetivos.

Em todas as empresas, há o potencial para ocorrência de eventos com consequências que constituem oportunidades para o benefício (*upside*) ou ameaças para o sucesso (*downside*).

É geralmente reconhecido que as consequências são apenas negativas e, portanto, a gestão de risco tendencialmente está mais focada na prevenção e mitigação de danos.

Globalmente, a Auditoria Interna enfrenta vários desafios nas empresas, sendo que os mais importantes são:

- a) Assessorar a Gestão de Topo nos seus processos de gestão de riscos;
- b) Reforçar o seu papel de consultor para a organização;
- c) Focalizar na auditoria baseada no risco;
- d) Adaptar os planos de auditoria à nova realidade;
- e) “Vender” o valor da Auditoria Interna aos distintos *Stakeholders*⁴;
- f) Reduzir custos de funcionamento mantendo ou melhorando a qualidade;
- g) Melhorar a eficácia e eficiência das atividades desenvolvidas;
- h) Gestão de talentos / recursos humanos;
- i) Definir modo de relacionamento com *Stakeholders*;
- j) Gestão da função baseada em performance e objetivos;
- k) Conhecimento da indústria e interação com os pares;
- l) Utilização de metodologias, técnicas e ferramentas.

⁴ Pode-se definir *stakeholders* como as partes interessadas (pessoa ou grupo) nas práticas de governação de uma organização. Alguns exemplos são os acionistas, clientes, fornecedores, Estado ou funcionários.

3.5. Importância da Auditoria Interna

Hoje em dia, é cada vez mais importante realizar auditorias nas empresas, tendo em conta que o seu objetivo é fornecer uma maior segurança aos *stakeholders*, ou seja, todos os que têm interesses diretos na empresa.

Os *stakeholders* querem que a AI seja um “centro de excelência” em termos de risco e controlo, bem como em termos de conhecimento do negócio. Querem que esta exerça a gestão do risco e seja Auditora no Controlo, que faça uma avaliação da eficiência e eficácia do controlo interno, em conformidade com a legislação, que sensibilize a organização quanto ao risco e aos controlos, que haja um retorno do valor do investimento na função, que esta área seja um parceiro consultivo para questões complexas do negócio, que seja uma fonte de desenvolvimento e gestão de talentos e ainda que faça uma gestão efetiva dos honorários da Auditora Externa, através de uma coordenação efetiva.

Os *stakeholders* relevantes para a função de Auditoria Interna são o Conselho de Administração (CA), que é composto por Membros Executivos e Não Executivos, o Conselho Fiscal ou a Comissão de Auditoria, os Diretores e Colaboradores da Organização, o Revisor Oficial de Contas (ROC), caso seja obrigatório por lei, e ainda os Órgãos de Tutela, Regulação ou Supervisão Externa.

A função de Auditoria Interna, está a tornar-se cada vez mais importante nas empresas, uma vez que, com a evolução da tecnologia e aumento na celeridade de transmissão de informação, é necessário que os procedimentos das empresas sejam os mais adequados para evitar a existência de riscos nos controlos e aumentar a eficácia das operações.

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

Morais, (2008) menciona que “a Auditoria Interna deve atuar em toda a hierarquia da organização, avaliando a eficácia dos seus resultados em relação aos recursos colocados à disposição, bem como a economicidade e eficiência dos controlos internos existentes para a gestão dos recursos.”

3.6. Tipos de Auditoria Interna

Quando se pensa na função de Auditoria Interna, podemos estar a falar de vários tipos de auditoria, sendo que, tal como o nome indica, será necessariamente uma auditoria realizada com o objetivo de melhorar os procedimentos de uma empresa.

Como referem Morais e Martins (2013), “a AI é uma função contínua, completa e independente, desenvolvida na entidade, por pessoal desta ou não, baseada na avaliação do risco que verifica a existência, o cumprimento, a eficácia e a otimização dos controlos internos e dos processos de *Governance*, ajudando-a no cumprimento dos seus objetivos.”

A Auditoria Interna, segundo Pinheiro (2014) pode dividir-se em sete tipos (Tabela 1):

Tipos de Auditoria Interna	Descrição
<u>Auditoria de Sistemas de informação</u>	<p>É uma revisão técnica e de avaliação da informação e dos sistemas de controlo.</p> <p>O objetivo global é avaliar se as aplicações das Empresas incluem um adequado controlo interno para assegurar a integridade e a fiabilidade, se utilizam recursos de forma adequada, se a informação é devidamente protegida contra uso indevido e se concorrem para a prossecução da estratégia do grupo.</p> <p>Inclui a avaliação dos controlos, procedimentos, <i>standards</i> de todas as fases do desenvolvimento e manutenção das aplicações.</p> <p>Engloba a avaliação do ambiente de controlo de acessos físicos, procedimento de “Cópia de segurança” e “<i>Restore</i>” e controlo de acessos lógicos; engloba, também, a avaliação dos procedimentos de controlo associados à política, procedimentos, regulamentos e leis aplicáveis às Empresas.</p>
<u>Auditoria contabilística e financeira</u>	<p>Visa avaliar a fiabilidade e integridade da informação financeira e os procedimentos de controlo associados.</p>

<u>Auditoria de investigação</u>	Visa investigar a extensão de apropriação indevida ou de má utilização dos ativos das Empresas. Estas auditorias são desenvolvidas a pedido dos Órgãos de Gestão, Conselho Fiscal ou Conselho de Auditoria e Segurança.
<u>Auditoria da qualidade</u>	Visa avaliar os <i>Standards</i> de qualidade e a sua manutenção, obtidos aquando da certificação do processo de faturação. São auditorias preventivas de modo a garantir a certificação nas auditorias de acompanhamento pela respetiva entidade certificadora.
<u>Auditoria de cumprimento</u>	Visa avaliar o grau de observância pelas empresas associadas das políticas, procedimentos, orientações, estabelecidas pela empresa mãe, ou regulamentos aplicáveis às atividades.
<u>Auditoria fiscal</u>	Visa avaliar a eficácia e a eficiência nos aspetos fiscais no tratamento das diversas operações e a observância da legislação em vigor sobre essa matéria.
<u>Auditoria ambiental</u>	Visa avaliar o cumprimento das normas ambientais em vigor e a observância dos regulamentos e procedimentos estabelecidos pela empresa-mãe.

Tabela 1 Tipos de Auditoria Interna

Fonte: Adaptado de Pinheiro (2014: 59)

3.7. Funções do Auditor Interno

Segundo Morais e Martins (2013, p. 22) definem, ainda, outras funções de Auditoria Interna, tais como:

- a) Rever e avaliar a validade, suficiência, qualidade e aplicação dos controlos contabilísticos, financeiros e operacionais, promovendo um controlo efetivo a um custo razoável;
- b) Assegurar que as políticas, programas e procedimentos se cumprem na íntegra;
- c) Certificar que os ativos estão devidamente registados e suficientemente protegidos de qualquer tipo de perdas;
- d) Assegurar que a informação utilizada pela Direção e desenvolvida dentro da entidade, é fiável;
- e) Avaliar a qualidade e eficácia da execução das responsabilidades atribuídas;

- f) Recomendar melhorias operacionais.

Para Pinheiro (2014, p. 33) o Auditor Interno compreende funções, tais como:

- a) Analisar e avaliar a segurança, adequação e aplicação de todos os sistemas de controlo não só existentes mas também propostos;
- b) Verificar o nível de concordância com as políticas estabelecidas, planos e legislação relevante;
- c) Determinar a eficácia com que os ativos estão salvaguardados de perdas e todo o tipo;
- d) Verificar a exatidão e segurança da informação estratégica para a gestão;
- e) Analisar as operações do ponto de vista da economia, eficácia e eficiência.

Resumindo, as principais responsabilidades da Auditoria Interna são as seguintes:

- a) Desenvolver um plano anual de auditoria, utilizando metodologia apropriada e fundamentada na avaliação do risco;
- b) Implementar o plano anual de auditoria aprovado;
- c) Avaliar e quantificar funções provenientes de novos serviços;
- d) Emitir relatórios periódicos para a Gestão e Comissão de Auditoria;
- e) Fornecer uma lista relevante de indicadores de metas e resultados da atividade de auditoria, à Comissão de Auditoria;
- f) Assistir na investigação de atividades suspeitas de fraude;
- g) Ter em consideração o âmbito de trabalho dos auditores externos e reguladores, de forma a proporcionar uma cobertura otimizada de auditoria a um custo razoável;
- h) Fornecer trabalhos de consultoria à gestão;
- i) Caso o número de auditores, que constitui o departamento de AI, seja superior a uma pessoa, manter uma equipa profissional de auditoria qualificada.

A Auditoria Interna está a atravessar uma fase evolutiva enorme. Segundo um estudo da Deloitte, *Global Chief Audit Executive Survey - Internal Audit at a crossroads* (2016, p. 10) os responsáveis de auditoria interna das empresas afirmam que os auditores internos precisam de informar o órgão de gestão sobre o futuro, em detrimento de relatórios sobre o passado, precisam de dar ideias, bem como informações e conselhos úteis, precisam que a Auditoria Interna faça revisão, não apenas ao controlo financeiro e operacional, mas também ao planeamento estratégico e à gestão de riscos. Precisam ainda que os auditores internos sejam rigorosos, objetivos, independentes e tenham qualidades novas adequadas à realidade

atual. Por este motivo, a profissão de Auditor Interno, sendo cada vez mais abrangente, terá cada vez mais importância nas empresas.

3.8. Estatuto de Auditoria Interna

A Norma de Atributo 1000 - Propósito, Autoridade e Responsabilidade, do IPPF, do IIA (2017) define a existência de um estatuto para a função de AI, denominado por *Audit Charter* que regule o funcionamento da função da auditoria interna na organização.

Segundo as NIPPAI (2017, p. 21) o Estatuto de AI é “um documento formal que define o propósito, a autoridade e a responsabilidade da atividade de auditoria interna. O estatuto de auditoria interna estabelece a posição da atividade de auditoria interna dentro da organização; autoriza o acesso aos registos, ao pessoal e às propriedades físicas relevantes para o desempenho dos trabalhos da auditoria; e define o *scope* das atividades de auditoria interna.”

O *III Survey sobre a função de Auditoria Interna em Portugal* (2013, p. 22) refere que “a existência de estatuto para a função de AI, reveste-se de particular importância dado ser um mandato dos Órgãos de Administração e da Comissão de Auditoria (caso exista) para que a função exerça a sua atividade livre de interferências na determinação do seu âmbito de atuação, no desempenho do trabalho e na comunicação dos respetivos resultados.”

Em suma, o *III Survey sobre a função de Auditoria Interna em Portugal* (2013, p. 23) diz que é importante “investir na definição e formalização das políticas e procedimentos que regem a sua atividade, no sentido prover aos Auditores Internos a orientação, o conhecimento, a sua forma de funcionamento onde se inclui a articulação com os restantes *stakeholders*, bem como a forma de condução e execução da atividade de auditoria interna.”

3.9. Modelo das Três Linhas de Defesa

Para se ter uma visão integrada do posicionamento de Auditoria Interna, é necessário recorrer ao Modelo das Três Linhas de Defesa (Figura 2), uma vez que este é um modelo de gestão de risco.

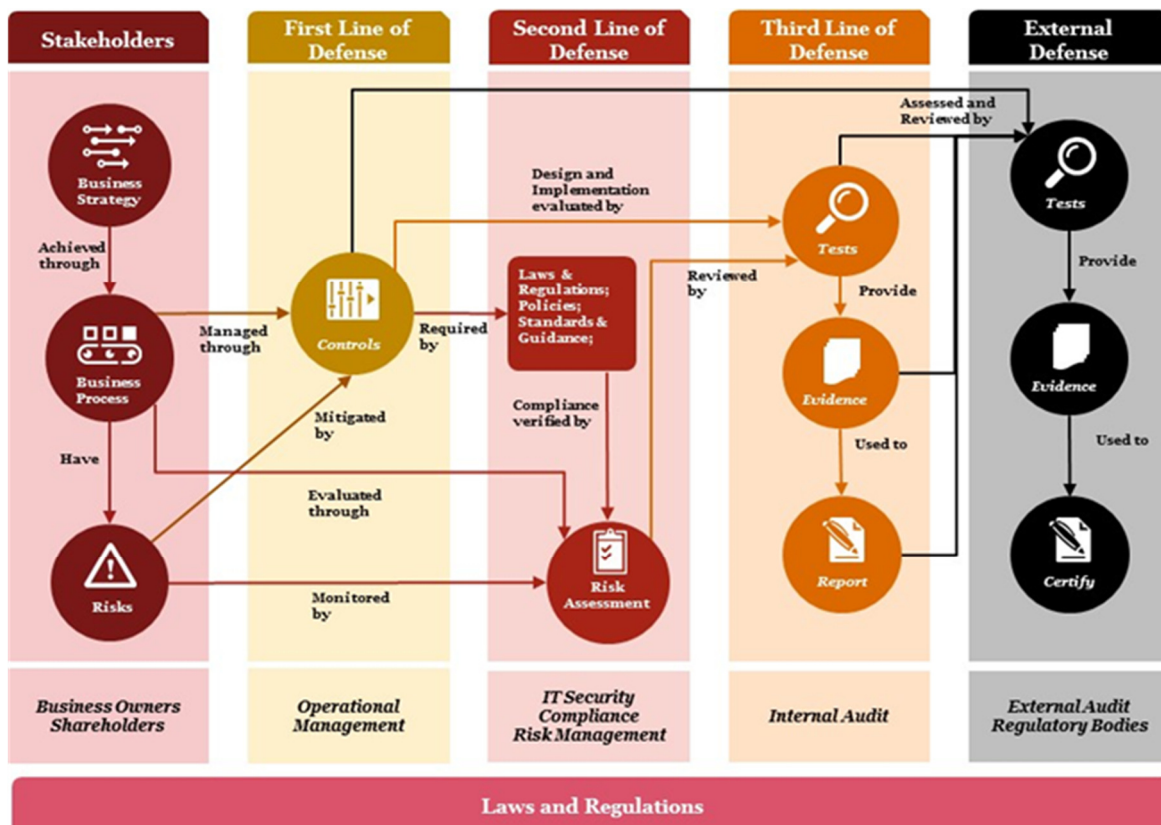


Figura 2. Modelo das Três Linhas de Defesa

Fonte: PwC Portugal (2016)

3.9.1. Primeira Linha

A primeira linha de defesa do modelo representa o Controlo Interno e é da responsabilidade da Gestão Operacional.

As áreas mais operacionais da atividade são as que têm uma maior exposição ao risco.

A organização deve definir os níveis de apetite ao risco, ou seja, determinar a quantidade de riscos que a entidade está disposta a aceitar tendo em conta a sua área de negócio. O ideal é que esta seja menos avessa ao risco, evitando gastos desnecessários com a correção de erros e gastando um pouco menos na prevenção dos mesmos.

O papel da Auditoria Interna nesta linha consiste em dar segurança à administração de que estão a ser cumpridos os objetivos da empresa nas três categorias referidas.

3.9.2. Segunda Linha

A segunda linha deste modelo é composta pelas funções que supervisionam o risco, ou seja, garantem que a primeira linha de defesa está a ser bem aplicada tal como foi definida. Esta linha de defesa varia de organização para organização, consoante a área de negócio em que cada organização está presente, sendo que existem leis e regulamentos específicos para cada área.

O órgão de gestão da organização estabelece assim funções para garantir que a primeira linha de defesa está a operar consoante o nível de risco que foi definido. Esta linha é bastante importante para que este modelo funcione.

A empresa pode ter um responsável pelo risco, que vai definir o modelo de gestão de risco e terá a responsabilidade de identificar e avaliar os riscos a que a organização está sujeita, bem como mitigar os riscos existentes.

Considerando que as Normas do IIA definem gestão de risco como um processo para identificar, avaliar, gerir e controlar potenciais eventos ou situações, que forneçam uma segurança razoável de que os objetivos da organização sejam alcançados, o papel a desempenhar pela Auditoria Interna irá variar em função do grau de maturidade do processo na organização.

A ISO 31000 define Gestão de Risco como o conjunto de «atividades organizadas com o objetivo de estruturar e controlar uma entidade no que respeita ao Risco».⁵

A Auditoria Interna assume, nesta linha do modelo, um papel de avaliador, verificando se o modelo de gestão de risco está a funcionar de forma eficaz.

Sendo que nesta linha também está incluída a auditoria da qualidade, uma vez que esta se rege pelas normas de qualidade que a organização pretende atingir, uma vez que tem de estar de acordo com as certificações obtidas pela empresa.

O papel da Auditoria Interna perante a auditoria da qualidade relaciona-se através da coordenação de esforços. O IIA (2017), na Norma de Desempenho 2050 – Coordenação, estabelece que,

“O CAE deveria compartilhar informações e coordenar atividades com outros prestadores internos e externos de serviços de avaliação

⁵ Tradução livre da autora. No original “coordinated activities to direct and control an organization with regard to risk”.

(Assurance) e consultoria para assegurar a cobertura apropriada e a minimização da duplicação de esforços.”

Na Figura 3 estão identificadas as atividades, no âmbito do processo de gestão de risco, a verde, as que podem e devem ser realizadas pela AI, a amarelo, as atividades que podem ser realizadas pela AI, mas apenas em condições específicas e ainda, a vermelho, as atividades que a AI não pode de todo realizar, uma vez que comprometem a sua independência.

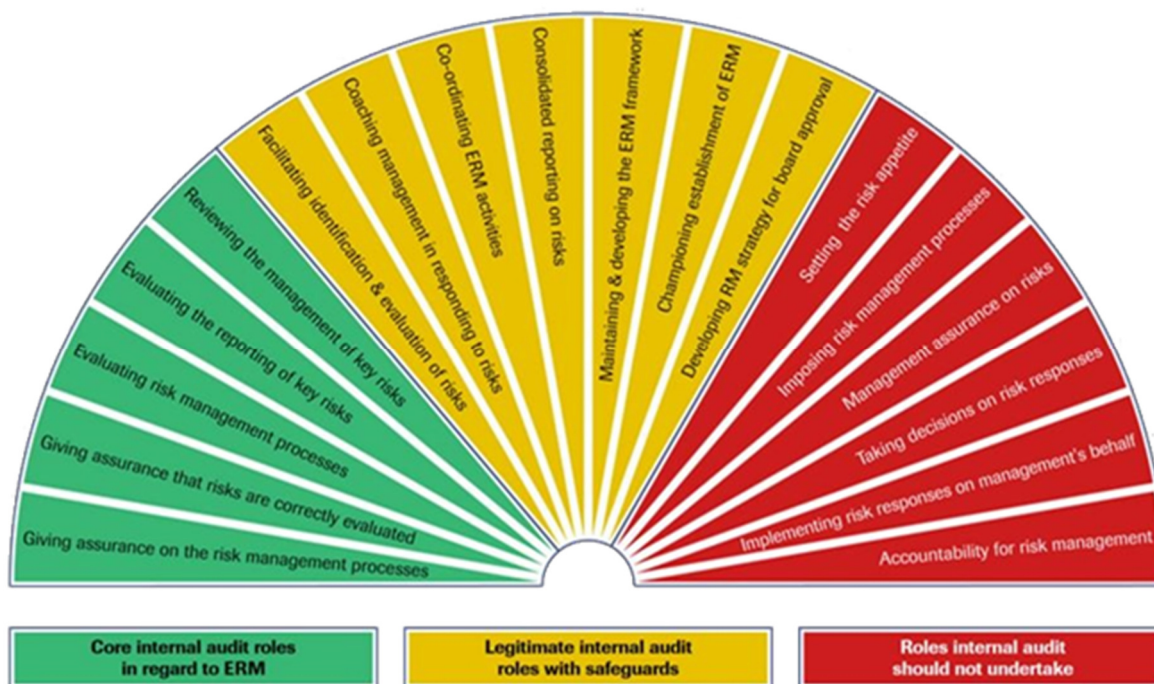


Figura 3. Atividades da Auditoria Interna no âmbito do *Enterprise Risk Management*

Fonte: Adaptado IIA (2009: 4)

3.9.3. Terceira Linha

A terceira linha é executada pela Auditoria Interna da organização, realizando testes aos controlos e finalizando esses testes com o desenvolvimento de pareceres e relatórios com todos os testes realizados descritos e avaliados. Esta linha contribui eficazmente para uma melhor gestão organizacional, no entanto, é importante que a independência face aos órgãos de gestão esteja bem definida. O ideal é haver uma equipa independente que cumpra as orientações recomendadas e as obrigatórias definidas pelo IIA.

As Práticas Recomendadas pelo IIA (2013) para este modelo são:

- Os processos de risco e controlo devem ser estruturados de acordo com este modelo;
- Cada linha de defesa deve ser apoiada por políticas adequadas e definições de função;

- c) Deve haver uma boa coordenação entre as três linhas de defesa de forma a promover a eficiência e eficácia;
- d) Funções de risco e de controlo que funcionem em diferentes linhas devem partilhar de forma apropriada conhecimento e informações para apoiar, melhorar e tornar mais eficientes as funções a realizar;
- e) As linhas de defesa não devem ser combinadas ou coordenadas de forma que comprometa a sua eficácia;
- f) Quando existir necessidade das funções de diferentes linhas serem combinadas, o órgão supervisor deve ser notificado da estrutura e do seu impacto. Para as empresas que não tenham estabelecido uma atividade de Auditoria Interna, gestão e/ou o órgão supervisor deve explicar e divulgar às partes interessadas como será garantida uma adequada governação da organização, gestão de risco e estrutura de controlo.

A falha das três linhas de defesa resulta da falha da Governação de Riscos da organização. Esta falha materializa-se no evento de risco, cujos impactos não foram antecipados pela gestão.

3.10. Fatores críticos de sucesso da função de Auditoria Interna

Com base na análise ao relatório da Conferência anual do IPAI – *Auditoria Interna, A importância crescente de prevenção* (2014), identificamos um conjunto de fatores que são decisivos para o sucesso do órgão de Auditoria Interna nas empresas, tais como:

- a) O departamento de Auditoria Interna tem que depender de uma Comissão de Auditoria, ou diretamente do topo da hierarquia da empresa, de forma a desenvolver a sua missão com total independência;
- b) O Plano da Auditoria Interna deve estar direcionado para as áreas onde existe maior exposição a riscos, ou seja, onde exista a probabilidade de ocorrência de eventos que possam ter impacto nos objetivos da empresa;
- c) O Orçamento do Órgão de Auditoria Interna deve ser adequado ao perfil de risco da empresa;
- d) A equipa de auditores internos deve ter as competências comportamentais e técnicas necessárias para a execução das atividades que lhe estão atribuídas e deve estar dimensionada de acordo com a exigência do Plano de Auditoria Interna;
- e) A Equipa de Auditoria Interna deve ter ao seu dispor os recursos tecnológicos adequados ao exercício das suas funções.

Posto isto, para que o departamento de auditoria interna venha a ter sucesso na empresa, é necessário que os órgãos de gestão tenham estes pontos como base de referência, uma vez que sem estes fatores todos cumpridos, poderemos estar perante um departamento que à partida irá ter pontos a melhorar.

IV. Caracterização do departamento de Auditoria Interna

4.1. Estrutura organizacional e posicionamento do departamento de Auditoria Interna

A Auditoria Interna pode ser realizada por recursos internos ou externos à empresa, com diferentes objetidimensões, complexidade ou mesmo estrutura orgânica.

Segundo Marques (1997, p. 79) a estrutura organizacional do DAI, depende:

- a) Do setor de atividade da organização, dimensão e dispersão geográfica, do estilo de gestão e da cultura da unidade económica;
- b) Dos objetivos, âmbito de atuação, atribuições e dimensão do próprio serviço de auditoria.

É importante referir que, em qualquer empresa que tenha a função de Auditoria Interna, a posição, no organigrama da empresa está dependente da relevância que lhe é atribuída pelos órgãos de gestão. Sendo que quanto mais independente for deste órgão, maior será o seu contributo.

Segundo o III *Survey* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal realizado pela KPMG Portugal e pelo IPAI (2013, p. 16) “um dos aspetos que importa avaliar numa função de AI é o seu posicionamento na organização, dado que o seu grau de independência, o seu *empowerment* e, conseqüentemente, a eficácia da sua atividade, vai ser função desse mesmo posicionamento.”

Quando se estrutura a atividade de Auditoria Interna numa organização, é necessário saber qual a visão e a missão da empresa, para que a AI seja implementada de forma adequada.

Assim, quando se implementa um DAI, deve-se:

- a) Delimitar o âmbito de intervenção do departamento;
- b) Fixar os recursos e o seu posicionamento na estrutura organizacional da empresa;
- c) Reforço do sistema de comunicação interna, explicando as motivações que levam à criação da atividade de Auditoria Interna.

Teixeira (2006, p. 32) afirma que “qualquer que seja o posicionamento da Auditoria Interna no organigrama da organização é importante garantir uma boa relação desta, com todos os restantes serviços, sendo para tal necessário que exista um conhecimento generalizado sobre a sua existência, suas funções, objetivos e meios.”

Assim sendo, Teixeira (2006) diz que “a Auditoria Interna deve ser vista como uma atividade que pretende acrescentar valor à organização, contribuindo para a satisfação dos seus objetivos.”

Pinheiro (2014, p. 350) refere que “o DAI deverá ter uma estrutura leve e flexível, devendo, no entanto, ser garantida uma supervisão adequada de todas as ações, de modo que as recomendações preconizadas permitam a melhoria efetiva da estrutura de controlo interno da empresa e a melhoria da performance das atividades.”

A Norma de Atributo 1110 – Independência Organizacional do IIA diz que “o *Chief Audit Executive*⁶ (CAE) ou seja, o responsável pela atividade de Auditoria Interna, deve reportar a um nível dentro da organização que permita à atividade de Auditoria Interna cumprir suas responsabilidades. O responsável pela Auditoria Interna, tem ainda de confirmar, anualmente, ao Comité de Auditoria, a independência organizacional da atividade de Auditoria Interna.”

Independentemente do lugar que ocupa na organização e da importância que este departamento terá na mesma, para Sawyer (2005, p. 845) “é fundamental definir quais as funções do CAE e qual será a dimensão e as competências do *staff*.” Sawyer diz ainda que “é importante ter em conta que a Auditoria Interna moderna requer que os auditores que irão fazer o trabalho sejam os melhores e que tenham um grande nível de conhecimento no cumprimento das suas funções.”

Segundo o IPAI (2009, p. 17), “é ainda necessário criar o estatuto de Auditoria Interna, sendo que este documento define o objetivo da Auditoria Interna, a sua autoridade e responsabilidade. Define ainda a posição da atividade de Auditoria Interna no seio da organização; autoriza o acesso aos registos, pessoal e ativos da organização, que seja necessário para o desempenho dos trabalhos; e define o âmbito das atividades de Auditoria Interna. A aprovação final do estatuto da Auditoria Interna compete ao Conselho⁷.”

⁶ Tradução livre da autora. “Responsável pela função Auditoria Interna”

⁷ O Conselho é um órgão de governo de uma organização, tal como o Conselho de Administração, Conselho Fiscal, o responsável por uma dependência ou órgão legislativo, Conselho de Representantes ou responsáveis de uma organização não lucrativa, ou qualquer outro órgão de governo designado por uma organização, incluindo o comité de auditoria, a quem o responsável pela auditoria poderá reportar funcionalmente.

4.2. Recursos da Auditoria Interna

O número de recursos alocados ao departamento de auditoria interna é bastante importante para o funcionamento adequado da terceira linha de defesa nas organizações, sendo que muitas das organizações que possuem esta função têm um número inadequado de auditores internos. O III *Survey* sobre a função de Auditoria Interna em Portugal (2013, p. 21) refere que as principais razões que as empresas apresentam para justificar o número não adequado de recursos em funções de AI, estão relacionadas, principalmente, com a elevada dimensão da empresa, com a dispersão geográfica, bem como com a diversidade de negócios e processos desenvolvidos por cada empresa.

Na criação da função de Auditoria Interna, a Empresa pode optar por contratar novos recursos com ou sem experiência. No entanto, esta pode também realocar recursos que tenham experiência noutra área de negócio, e formá-los, caso veja que estes possam ser úteis para a AI, uma vez que já conhecem o histórico da empresa.

4.3. Áreas de intervenção da Auditoria Interna

O objetivo, autoridade e responsabilidade da função de Auditoria Interna, devem ser consistentes com a Definição de Auditoria Interna, o Código de Ética e com as Normas definidas pelo IIA.

Sawyer (2005, p. 227) identifica como áreas auditáveis, “as áreas de publicidade, gestão de ativos, proteção ambiental e sistemas de alarme, inventários, aquisições de terrenos, planos de proteção de saúde de trabalhadores, contas a pagar, gastos com recursos humanos, *pricing*, produção, compras, qualidade, contratos relativos a propriedades, investigação e desenvolvimento e vendas.”

Morais e Martins (2013) destacam “as áreas de compras, produção, financeira, vendas e gestão de pessoal, como sendo «as mais representativas no organigrama de uma pequena e média empresa, abarcando a maioria das funções conexas financeiras e operacionais».”

Pinheiro (2014) dá ainda outros exemplos de áreas em que a Auditoria Interna intervém, como, “a financeira, produção, logística, fornecedores, vendas, recursos humanos e sistemas de informação.”

Os procedimentos associados à área da qualidade também são dos mais auditados, uma vez que esta área é bastante importante nas empresas, visto ser uma área transversal a todas as áreas e ter um papel fundamental nas certificações de qualidade.

4.4. Manual de Auditoria Interna

Quando realiza um trabalho de auditoria, o Auditor Interno precisa de um plano que o guie na execução desse trabalho. Segundo o Dicionário da Língua Portuguesa, Manual é um “livro que sumariza as noções básicas de uma matéria ou assunto.”. Ou seja, o Auditor precisa de um Manual que sirva de orientação em todos os seus trabalhos.

Para Sawyer (2005, p. 856), “os Manuais de Auditoria devem servir aos Auditores Internos, como orientador sobre a forma de realizar as ações de auditoria que lhes são pedidas. Este deve incluir um conjunto de princípios de forma a proporcionar estabilidade, continuidade, padrões de desempenho aceitáveis e coordenar os esforços.”

Morais e Martins (2013, p. 148) referem-se ao Manual de Auditoria como “um instrumento de trabalho necessário para a atividade de Auditoria Interna, contendo de forma detalhada instruções, políticas e procedimentos necessários para o desenvolvimento dos trabalhos, a qualquer nível.”

Segundo Pinheiro (2014, p. 61), este Manual deve ainda incluir a missão, visão e estratégia no seio da empresa, tendo em consideração a contribuição para a melhoria da performance da empresa e deve permitir:

- a) Uniformização de procedimentos em aspetos chave: (arquivo, referenciação, papéis de trabalho, automatização de papéis de trabalho, etc.);
- b) Estabelecimento de padrões nas diversas atividades da empresa;
- c) Inserção de Códigos de comportamento, ético e deontológico e de responsabilidade da Auditoria Interna;
- d) Definição do enquadramento da função na estrutura da empresa;
- e) Definição das regras de acesso a todos os registos relevantes, pessoal e bens;
- f) Metodologia de reporte da função Auditoria Interna à Administração, Conselho de Auditoria, Conselho Fiscal;
- g) Definição das regras de acesso do diretor à Administração/Comissão Executiva/Administradores;
- h) Definição do âmbito da Auditoria Interna, sem limitações de desempenho;

- i) Definição do modelo de relacionamento com os Auditores Externos;
- j) Definição da autoridade para obter e avaliar as respostas a Relatórios de Auditoria Interna;
- k) Definição da autoridade para realizar o seguimento das ações corretivas (Follow-up);
- l) Definição de metodologias de elaboração e apresentação dos relatórios da execução das ações, formatos e formas de divulgação e recolha da opinião dos auditados;
- m) Definição da utilização das tecnologias, designadamente acesso à Web e correio eletrónico;
- n) Definição dos modelos de avaliação de desempenho e controlo dos resultados dos auditores.

O mais importante é elaborar um manual de AI que reúna, num único documento, toda a informação referente à função. Neste documento devem estar contidas informações de diversas seções temáticas, tais como:

- a) Dossier operacional de execução;
- b) Dossier administrativo;
- c) Dossier de segurança, informática e tecnologias;
- d) Dossier de estratégia de relacionamento e padrões de comportamento.

Para Morais e Martins (2013, p. 149) existem cinco temas que devem ser incluídos no Manual de Auditoria Interna, nomeadamente:

- a) **Introdução** - deve incluir a missão da atividade de AI, a referência ao seu estatuto, a linha hierárquica funcional e administrativa e o Código de Ética e o compromisso de cumprimento com as Boas Práticas;
- b) **Objetivos da Atividade de AI** - inclui os objetivos estratégicos da empresa;
- c) **Atribuições** - alinhadas com o Estatuto, quer para atividades de auditoria, quer de consultoria;
- d) **Responsabilidades** - devem estar claramente definidas quer perante a entidade no geral, quer a nível da equipa de atividade de AI;
- e) **Gestão da Atividade de AI** - define quando, como e por quem é elaborado o plano e o orçamento anual de auditoria, os tipos de auditoria, tipos de relatório e seus destinatários, prazos de retenção dos papéis de trabalho, prazos para o *Follow-up* e política de avaliação.

O Manual de Auditoria Interna, tal como demonstra a tabela 2, deve englobar os seguintes capítulos,

Capítulo	Detalhe
100	Funções e Responsabilidades
	Funções, autoridade e reporte devem ser claramente estabelecidos. A Auditoria Interna ganha independência e capacidade de criar valor se for considerada uma função de <i>Corporate</i> e desenvolver ações de auditoria em todas as empresas do grupo e em todas as áreas / atividades cujo risco negativo seja significativo.
101	Visão e missão
102	Quadro de pessoal
103	Enquadramento e responsabilidade
104	Plano estratégico da Auditoria Interna
105	Programação das Auditorias e resultados
106	Orçamento da Auditoria Interna
107	Código de valores éticos
108	Princípios de <i>Corporate Governance</i>
109	Conflitos de interesses
110	Avaliação da performance/melhores práticas
111	Deslocações ao estrangeiro
112	Certificação Profissional
113	Congressos/Conferências
200	Estratégias de desenvolvimento do plano
	A estratégia deve ser claramente definida e aprovada pela gestão de topo, bem como dotar a auditoria de <i>software</i> e ferramentas conducentes a que as ações sejam desenvolvidas com a oportunidade necessária à criação de valor.
201	Ferramentas de Auditoria
202	Cópias de segurança – plano de recuperação
203	Desenvolvimento operacional das ações
204	Normas profissionais para a prática profissional
205	Código de Ética do <i>IIA/IPAI</i>
300	Formação
	O desenvolvimento de competências do staff da auditoria é elemento chave para o sucesso das recomendações preconizadas no âmbito dos relatórios
301	Normas de Formação em Auditoria
302	Plano de formação estratégica
303	Normas de acesso a bibliografia

304	Revistas profissionais
305	Normas para descarregar ficheiros da WEB
306	Conferências/seminários de Auditoria
307	Normas para colaboração em jornais, revistas, <i>blogs</i> .
308	Formação para a obtenção de certificações CIA, CISCA CCSA, etc. (de acordo com as necessidades de cada AI)

400 Papéis de Trabalho

A automatização dos papéis de trabalho, uma adequada supervisão e controlo das evidências formuladas e respetivas recomendações servirá para melhorar o desempenho da Auditoria

401	Índice de referenciação
402	Papéis eletrónicos
403	Normas de referenciação
404	Normas de arquivo em papel e formato eletrónico
405	Normas de procedimentos de Cópia de segurança
406	Controlo de desempenho na execução das ações / Melhores práticas

500 Metodologias do plano de atividades

Estruturação de metodologias, a definição de planos, a criação de *rating* de fraquezas de controlo interno, a identificação de fraudes

501	Matriz de processos e riscos
502	Detalhe de processos e riscos
503	Plano e orçamento
504	Plano de auditorias financeiras
505	Plano de auditorias operacionais
506	Plano de auditorias de sistemas de informação
507	Plano de auditorias de qualidade
508	Plano de ações de <i>Follow-up</i>
509	Planos de auditorias de segurança

600 Diversos

601	Plano e regras de Segurança
602	Material de economato
603	Sistema de arquivo físico
604	Empréstimo de dossiers de trabalho
605	Secretariado/apoio e edição de relatórios
606	Colaboração com outros departamentos de auditoria de empresas do grupo ou externas
607	Equipamentos informáticos

608	Gestão de acessos lógicos
609	Gestão de ferramentas de Auditoria
610	Livros de Auditoria – aquisição e empréstimos
611	Revistas de auditoria
612	Outras situações

Tabela 2 Esquema de um Manual de Auditoria Interna

Fonte: Adaptado de Pinheiro (2014: 62)

Este manual deve ser elaborado, de preferência, com o recurso a aplicações informáticas, de forma a permitir a pesquisa da informação por palavras-chave bem como ter a possibilidade de descarregar ficheiros de capítulos ou temas que os auditores queiram consultar.

V. Implementação do Departamento de Auditoria Interna na GELPEIXE

A primeira pergunta que a administração fará e quererá ver respondida é “Faz sentido que este departamento seja implementado?”. Ao longo deste trabalho, são demonstradas razões para as quais a resposta a essa pergunta se torna definitivamente afirmativa numa empresa com o contexto da Gelpixe, que aposta na internacionalização dos seus produtos e que pretende ver aumentada a sua quota no mercado nacional. Quer seja, pelas suas vantagens, tais como a identificação de falhas nos controlos internos e a mitigação de riscos e comportamentos lesivos, quer morais quer materiais, ou pelo aumento de valor da empresa, uma vez que os custos de implementação serão sempre compensados, cada vez mais a implementação do departamento de AI nas empresas se prova como uma aposta ganha, num mundo com uma evolução da tecnologia constante e em que os escândalos, nas grandes empresas se tornam públicos imediatamente depois de acontecerem, o que diminui a confiança dos consumidores nessas empresas.

A implementação de uma atividade de AI exige que o órgão de gestão da empresa se envolva ativamente na prossecução dos resultados que se comprometeram a atingir.

É importante que a direção tenha um plano de ação com os objetivos e níveis de responsabilidade e autoridade do departamento de Auditoria Interna.

Para Morais e Martins (2013, p. 97), caso se pretenda criar um departamento de Auditoria Interna, é necessário que seja feita uma análise: à estrutura organizacional (verificar os níveis hierárquicos); ao grau de organização (definir normas para que se possam analisar desvios); e à dispersão do capital (quando maior for a dispersão do capital, mais solícito será o serviço do Auditor Interno).

Para a criação de um departamento de Auditoria Interna, é imprescindível que seja feita uma análise sobre os custos e benefícios que, para Marçal (2011, p. 66), poderá ser feita da seguinte forma:

- a) O custo é representado pelo somatório anual das remunerações, encargos sociais e outros gastos com a equipa de Auditoria Interna;
- b) Os benefícios seriam calculados quantificando, o mais objetivamente possível, o somatório anual da redução do risco de perdas, acrescentando os possíveis benefícios da redução do custo da contratação de serviços de auditores externos, por não realizarem trabalhos de verificação já efetuados pela equipa de Auditoria Interna. Além destes

critérios existem outros de carácter subjetivo a considerar tais como o prestígio e a reputação da organização.

Morais e Martins (2013) apresentam, na Tabela 3, em baixo, a relação Custo/Benefício, no que diz respeito à função de Auditoria Interna.

Custos Típicos	Benefícios Típicos
<ul style="list-style-type: none">○ A implementação do controlo requer, previamente, a análise do tempo que seria dispensado de outra maneira em responsabilidades operacionais;○ Os sistemas de controlo exigem, frequentemente, documentação que tem um custo associado;○ O processo de autorização num sistema de controlo, envolve várias hierarquias de gestão, exigindo um tempo substancial da gestão de nível superior;○ Por vezes, os sistemas de controlo estão em conflito direto com os objetivos operacionais. Por exemplo, as encomendas por telefone podem ser mais eficientes mas os requisitos do sistema de controlo podem exigir que as encomendas sejam colocadas por escrito quando a importância exceda o limite estabelecido.	<ul style="list-style-type: none">○ A contabilidade aperfeiçoada salvaguarda mais eficazmente o património;○ O controlo melhorado dos recursos usados na produção;○ A concordância com as políticas e procedimentos ocorre, com mais probabilidade, com verificações e comparações consolidadas;○ A não preocupação com a eficiência através de medidas de eficácia.

Tabela 3 Relação Custo/Benefício

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

Para Pinheiro (2014, p. 51), a Auditoria Interna deverá ter, na empresa, um enquadramento adequado de forma a permitir que os auditores desempenhem com objetividade e independência e, deste modo, cumprir as responsabilidades inerentes à função, sendo necessário a criação de um documento formal onde deverão consagrar aspetos como a

posição hierárquica, a autorização ao acesso a registos, pessoal e bens patrimoniais da empresa, o âmbito da função e os objetivos estratégicos da função.

Ainda segundo Pinheiro (2014, p. 57), a AI “reporta funcionalmente ao Conselho de Auditoria e Segurança, devendo apresentar, mensalmente, os principais resultados”.

Uma boa prática para assegurar a transparência, independência, objetividade e mitigar os conflitos de interesse da função de Auditoria Interna, prende-se com o facto de esta reportar em linha dupla,

- a) Conselho de Administração e respetivo CEO para assistência no estabelecimento de uma direção e suporte;
- b) Comité de Auditoria para a definição de uma direção estratégica, reforço e responsabilização.

De referir que esta informação, nomeadamente, a posição hierárquica, os objetivos, a responsabilidade e autoridade da função de Auditor Interno no seio da entidade, deve ser comunicada a todos os colaboradores da empresa.

No âmbito da Gelpixe e nesta fase de definição do departamento, será fundamental ir ao encontro das expectativas da administração quanto à relação custo-benefício da função, face à estrutura existente na empresa e aos departamentos existentes, nomeadamente, o comercial, os serviços de suporte, as áreas operacionais, financeira, Recursos Humanos, Marketing, Exportação e Sistemas de Informação e Departamento de Qualidade, uma vez que esta é composta apenas por um local onde se encontra a sede e a fábrica, e dado o número de colaboradores, que no final do ano de 2016 eram 120.

Tendo em conta que a empresa já tem a função de Auditoria da Qualidade, como *Outsourcing*, esta deve estar sobre a alçada da função de Auditoria Interna, sendo que, tal como foi referido anteriormente, os procedimentos associados à área da qualidade são dos mais auditados. No entanto, esta inclusão será sempre definida pelo Conselho de Administração que irá dar o aval final à posição hierárquica. É nossa opinião que o departamento de qualidade já existente seja aglutinado ao DAI, passando este a deter o controlo sobre esta área dentro do departamento de AI.

5.1. Estrutura inicial da empresa

Para a criação de um modelo de implementação da função de Auditoria Interna na Gelpeixe foi necessária a realização de duas fases, ao longo de todo o processo, sendo que numa fase inicial o objetivo foi o de conhecer a empresa e quais eram as expectativas no que diz respeito à função de Auditoria Interna na empresa. Numa segunda fase, optou-se por, tendo em conta as características da empresa, bem como as atividades desenvolvidas por esta, definir a função e as responsabilidades do departamento de Auditoria Interna na empresa, bem como definir os objetivos para a implementação do departamento e ainda as estratégias de comunicação dentro da empresa e formas de avaliação da função assim que esta seja implementada, para que este possa vir a ser utilizado pela Administração da empresa, como um departamento, que crie valor acrescentado, tornando-se de apoio à sustentada tomada de decisão.

Inicialmente, procedeu-se à visita das instalações da Gelpeixe, com o intuito de realizar um questionário, encontrando-se, este, no anexo 1 deste documento.

Esta visita teve como objetivos principais, perceber o funcionamento geral da organização, bem como, o funcionamento administrativo, o funcionamento operacional, as questões formais administrativas e o nível de controlo existente. Teve ainda como objetivo, perceber se esta é uma organização com uma estrutura hierárquica mais horizontal ou vertical, com maior ou menor formalismo no funcionamento, com maior ou menor aderência a procedimentos e normas internas, ou até mesmo, se tem uma cultura de controlo.

Face às respostas dadas pela Vice-Presidente da Gelpeixe, Dra. Lídia Tarré, iniciou-se a estruturação da função de AI na empresa.

Para uma melhor compreensão da estrutura da empresa, no anexo 2 está presente o organograma da empresa. Este está dividido entre:

- a) Conselho de Administração, composto pelo Presidente e quatro administradores que coordenam as seguintes áreas:
 - Infraestrutura;
 - Comercial Nacional e Compras;
 - Gestão e Serviços de Apoio e áreas Operacionais, Financeira, Recursos Humanos, Marketing, Exportação e Sistemas de Informação;
 - Departamento de Qualidade.
- b) Equipa de Gestão;

- c) Operadores de Produção, Ajudantes de Distribuição e Operadores de Logística.

Existem, ainda, três tipos de áreas evidenciadas com cores,

- a) Comercial (Verde)
- b) Operações (Laranja)
- c) Gestão e serviços de apoio (Roxo) – Competências mais especializadas e muito mais técnicas

A empresa funciona com Contabilidade Geral, Analítica e de Gestão e tem centros de custo para cada departamento, existindo um dossier de Preços de Transferência interno, faturando diretamente, sem margem, nos preços, entre departamentos.

Na área Operacional as unidades de negócio são, a Conservação e Manutenção de Edifício, Logística, Produção e Frota, Controlo de Qualidade de Sala e Geral, Produção, Logística de Input (tudo o que está dentro das câmaras frigoríficas), Logística de *Picking* e Distribuição de Longo curso e Porta-a-porta, porque as especificidades do negócio assim o exigem.

A área Comercial está dividida pela parte de Compras, *Marketing* e Faturação. Por exemplo, o vencimento de um trabalhador do departamento de Marketing é imputado ao centro de custos “Mkt”, onde existe um orçamento e depois vai sendo imputado às unidades de negócio diretamente.

Ao nível de Unidades de negócio existe a Distribuição Grossista, a Moderna, a Tradicional, a Exportação, a Igloolá e uma Loja aberta aos clientes que se desloquem à empresa e queiram pedir diretamente.

Face o exposto supra e tendo em conta o que o IPAI salienta a importância de definir a posição da atividade de AI na empresa, definimos que, no caso da Gelpeixe, o departamento de Auditoria Interna irá reportar diretamente à Administração.

Adicionalmente, o anexo 3 contém o esquema de *report* entre a função de Auditoria Interna e o Conselho de Administração, bem como qual a relação que os auditores externos, reguladores e fornecedores terão de ter para com a AI. Sendo que neste, a Função Auditoria Interna irá ser a ponte entre o Auditado e o Conselho de administração e terá como apoio na obtenção da informação pretendida, os Auditores externos, reguladores, fornecedores, etc.

5.2. Proposta para implementação da função Auditoria Interna

Para a criação do departamento de Auditoria Interna, é necessária a definição da missão do departamento funcional de AI, bem como quais os objetivos do mesmo. Inicialmente, existem duas fases a ter em conta, nomeadamente, a Definição da função de Auditoria Interna, bem como a Avaliação dos Riscos:

I. Definição

- a) Enquadramento da função de Auditoria Interna na Organização;
- b) Posição no organograma da empresa;
- c) Âmbitos e objetivos da função;
- d) Competências técnicas da equipa de AI;

II. Avaliação de Riscos

- a) Apoio na definição da metodologia de avaliação de risco adequada aos processos;
- b) Revisão do processo de identificação e comunicação de riscos associados da empresa.

No seguimento destas duas fases, a equipa escolhida para liderar o departamento de Auditoria Interna passará para a fase de Execução dos trabalhos que se caracteriza por outras duas fases, tais como, o Desenho do Plano de Trabalho e a Execução e *Report*.

III. Desenho do Plano de Trabalho

- a) Desenho dos planos de trabalho focando:
 - o Adequabilidade;
 - o Eficiência e Eficácia.
- b) Definição de metodologia de execução alinhada com o negócio;
- c) Documentação do trabalho efetuado.

IV. Execução e *Report*

- a) Execução dos projetos de Auditoria Interna;
- b) Definição dos *templates* e conteúdos de relatórios a emitir;
- c) Compilação de informação para *report*.

Esta deve ser uma abordagem ágil e alinhada com os interesses da Empresa, no entanto, no âmbito deste trabalho, apenas serão efetuadas as duas primeiras fases, uma vez que seria necessário mais tempo para se poder ter documentos já elaborados e se poder fazer a posterior avaliação do trabalho executado.

Inicialmente foi definido um cronograma de implementação do departamento, com uma duração de 1 ano e 3 meses, como está definido na Figura 4, com os pontos inerentes a cada uma das quatro fases.

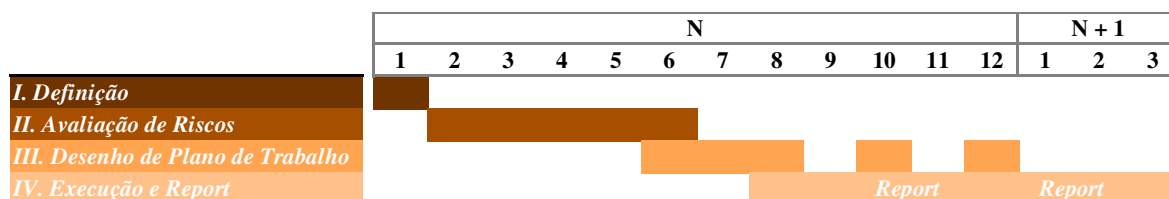


Figura 4. Cronograma de implementação do DAI

É necessário ainda avaliar quais as necessidades iniciais para a implementação desta função, tais como:

- a) Financiamento;
- b) Recursos humanos, por exemplo, equacionar o recurso a *outsourcing* para providenciar as competências e *skills* necessários à função;
- c) O plano poderá também considerar os custos e benefícios de utilizar diferentes abordagens para atingir os resultados desejados;
- d) Otimização de integração com outras funções de monitorização de riscos e controlos (ex. legal, *compliance*, gestão do risco de fraude);
- e) Aspectos de comunicação que são críticos para o sucesso da função.

Infra estão definidos quais os objetivos, a seguir em cada fase de implementação do departamento. A primeira fase trata-se da definição da função e contará com o apoio do órgão de gestão.

I. Definição - Objetivos

- a) Entender as expetativas de todas as partes interessadas e definir as funções e responsabilidades de Auditoria Interna;
- b) Compreender os objetivos estratégicos da organização e identificar os *drivers* de criação de valor na função de Auditoria Interna;

- c) Identificar os requisitos e *standards* internacionais para garantia da qualidade e eficácia de todos os aspetos relacionados com a atividade de Auditoria Interna;
- d) Definir o Âmbito de Atuação da Função;
- e) Identificar os requisitos para os colaboradores da função de Auditoria Interna.

II. Avaliação de riscos – Objetivos

A segunda fase, a avaliação de riscos, já será executada pelos auditores internos que ficarão a cargo do departamento, contando com o apoio do órgão de gestão da Gelpixe, que se trata do Conselho de Administração que é composto por um presidente e quatro vice-presidentes, e terá como objetivos os seguintes:

- a) Compreender a estratégia, missão, visão da empresa;
- b) Efetuar a compreensão dos sistemas, organização, processos/procedimentos internos da função de Auditoria Interna;
- c) Acompanhar a definição da metodologia de avaliação de risco a ser utilizada pela Auditoria Interna;
- d) Rever a identificação de riscos tendo em conta os riscos específicos da Gelpixe, por exemplo: Gestão de Stocks e Inventários Físicos; Imputação de Consumos na fábrica; Pagamentos a fornecedores;
- e) Acompanhar a definição do plano anual de auditoria para 2017 tendo em conta os riscos identificados e a estratégia, missão e visão da empresa.

III. Desenho do Plano de Trabalho - Objetivos

- a) Desenvolvimento de um Manual de Auditoria Interna que permita fornecer orientações relacionadas com os princípios, conceitos e *standards* de execução da função de Auditoria Interna da Gelpixe;
- b) Criar programas de trabalho;
- c) Desenhar testes (estratégia, natureza, amostragem e nível de detalhe) a serem efetuados tendo em conta a eficiência e eficácia dos processos;
- d) Rever os planos de trabalho, promovendo o alinhamento com a Avaliação de Risco e com a Execução efetuada;
- e) Definição dos relatórios de Auditoria Interna.

IV. Execução e Report - Objetivos

- a) Execução de testes, através da disponibilização de recursos;
- b) Validar o suporte obtido face aos riscos e à complexidade dos processos;
- c) Definição da documentação do trabalho efetuado;
- d) Validar os relatórios face às conclusões dos testes efetuados;
- e) Elaboração de propostas de alterações de procedimentos e processos de forma a mitigar as situações identificadas ao longo do ciclo de auditoria de 2017.

Na Figura 5, podem ainda observar-se as Atividades que foram definidas e que serão realizadas em cada uma das fases da implementação. Sendo que, tal como já referido anteriormente, no que diz respeito às duas fases de execução, estas não serão realizadas no âmbito deste projeto.

I. Definição		II. Avaliação de Riscos	
Entrevistas e Reuniões	Dinamização de reuniões iniciais para levantamento e documentação das expectativas dos Stakeholders da função de Auditoria Interna.	Entrevistas e Reuniões	Dinamização de reuniões com os responsáveis pelos principais processos da Gelpex. Colaboração com o responsável de Auditoria Interna na definição de metodologia de Avaliação de Riscos.
Revisão de Documentos	Enquadramento dos objetivos dos Stakeholders com as normas Internacionais de Auditoria Interna.	Revisão de Documentos	Revisão dos Riscos identificados pela Gestão. Revisão do plano anual de auditoria, focando o alinhamento com os riscos identificados e cumprimento das normas internacionais de Auditoria Interna.
Output	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Proposta de enquadramento organizacional da função de Auditoria Interna. ➤ Proposta de âmbito de atuação e report da função de Auditoria Interna. 	Output	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Metodologia de Avaliação de Risco a ser utilizada pela Auditoria Interna. ➤ Plano Anual de Auditoria Interna.

Figura 5. Atividades na implementação do DAI

Fonte: Adaptado PwC (2016)

III. Desenho do Plano de Trabalho

Entrevistas e Reuniões	Colaboração com o responsável de Auditoria Interna na elaboração da metodologia de Auditoria Interna. Colaboração no desenvolvimento dos planos de trabalho, dos testes e dos <i>templates</i> de relatórios.
Revisão de Documentos	Revisão da Metodologia de Auditoria Interna. Revisão dos planos de trabalho e do desenho dos testes a realizar durante 2017. Revisão dos <i>templates</i> de relatório.
Output	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Metodologia de Auditoria Interna. ➤ Planos de trabalho. ➤ Desenho dos testes a realizar durante 2017. ➤ Templates de relatório.

IV. Execução e Report

Entrevistas e Reuniões	Colaboração em entrevistas quando necessário e requisitado pelo responsável de auditoria Interna. Discussão dos relatórios de Auditoria com o responsável de Auditoria Interna.
Revisão de Documentos	Disponibilização de recursos para execução de testes de Auditoria. Revisão de Documentação do trabalho de Auditoria Interna, abordando a execução e conclusões. Validação relatórios de Auditoria Interna.
Output	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Relatórios de Auditoria Interna. ➤ Propostas de Alteração de Procedimentos (se relevante).

Figura 5. Atividades na implementação do DAI

Fonte: Adaptado PwC (2016)

5.3. Plano Estratégico de Auditoria Interna

Um Estudo da PwC, denominado “*Making internal audit’s vision a reality during a period of rapid transformation*”⁸ define seis fases do Plano estratégico de implementação do processo de Auditoria Interna, como mostra a Figura 6,

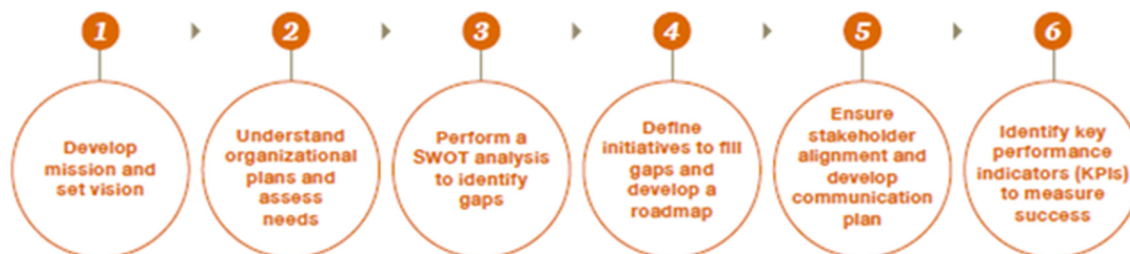


Figura 6. Fases e Objetivos na definição de um Plano Estratégico de Auditoria Interna

Fonte: PwC (2015)

Na primeira fase, é necessário desenvolver a visão e a missão da Empresa. Estas estão definidas no Manual dos Sistemas de Gestão (Gelpixe, 2015, p. 6), conforme se mostra em baixo,

- a) **Visão:** A Gelpixe é uma empresa da indústria e comércio de alimentos congelados, que pretende ser conhecida e reconhecida pela máxima Qualidade dos seus produtos. Visa cobrir a totalidade do mercado nacional e fortalecer as condições de expansão ao mercado internacional, numa base de crescimento sustentado.
- b) **Missão:** A Gelpixe compromete-se a praticar uma política de confiança junto dos seus clientes e consumidores finais, através do fornecimento de produtos de elevada qualidade de acordo com os requisitos da NP EN ISO 9001:2008, NP EN ISO 22000:2005 e IFS Food V.6.

Para qualquer organização que instaure esta função de Auditoria Interna, deverá existir um plano estratégico, para que o Conselho de Administração esteja ciente de tudo o que caracteriza a função, bem como dos passos a seguir e o tempo que cada fase demora.

Na Tabela 4, encontra-se um Modelo de um Plano Estratégico de AI, que deve incluir,

- a) As funções e responsabilidades da AI e a relação destas com a Administração;
- b) Um plano que define como a AI vai atender às necessidades e expectativas dos *Stakeholders*;

⁸ Pode ser consultado em <https://www.pwc.com/us/en/risk-assurance-services/publications/assets/pwc-internal-audit-strategic-planning.pdf>

- c) As necessidades de recursos, competências e quantidades, incluindo a forma de seleção destes;
- d) A forma como os recursos devem ser aplicados, incluindo a percentagem de recursos a serem utilizados em cada área identificada na declaração de missão;
- e) Ligação com a avaliação do risco e respetivos resultados e o nível de garantia necessário ao Conselho de Administração e Fiscal;
- f) Relação com os sistemas de gestão do risco e controlo interno na Organização e com terceiros, incluindo a relação dos esforços entre estes (ex. ERM - *Enterprise Risk Management*);
- g) As metodologias e práticas de trabalho a serem adotadas, em conformidade com as normas legais;
- h) As principais medidas de desempenho;
- i) As premissas fundamentais em que assenta a estratégia;
- j) Alterações que possam ser necessárias e prazos de implementação dessas mudanças, para alcançar o nível exigido pelo plano estratégico de auditoria;
- k) Modelo claro de comunicação do plano estratégico aos órgãos de direção, comissão de auditoria e Departamento de AI.

Conteúdo de um Plano estratégico

- 1. Sumário executivo.
 - 2. Introdução.
 - 3. Propósito, visão e objetivos estratégicos.
 - 4. Missão da auditoria interna e Âmbito do trabalho.
 - 5. Análise do estado atual:
 - Revisão estratégica da Auditoria Interna;
 - Gestão do risco da entidade.
 - 6. Estratégia da auditoria interna:
 - Base atual para o desenvolvimento de análise SWOT;
 - Objetivos estratégicos de auditoria interna;
 - Áreas de desenvolvimento estratégico identificadas;
 - Desafios estratégicos da auditoria interna para atingir os objetivos;
 - Mudanças estratégicas que afetam a auditoria interna.
 - 7. Plano de ação
-

- Plano de ação suporte aos desenvolvimentos estratégicos;
- Plano de auditoria, com a base temporal de acordo com o mandato do Conselho de Administração. Uma vez que o plano de auditoria interna deve estar elencado com o planejamento do mandato de gestão do CA, podendo o mesmo ser, ao longo desse período, ajustado.

Anexos:

- Versão detalhada; planos de ação suporte aos desenvolvimentos estratégicos.
-

Tabela 4 Modelo de um Plano Estratégico

5.4. Responsabilidades da função Auditoria Interna

Aquando da definição do âmbito e objetivos da função de Auditoria Interna, foram definidas as responsabilidades da função. Em baixo ficam as principais responsabilidades que se devem atribuir na implementação deste departamento,

- a) Desenvolver um plano anual de auditoria, utilizando metodologia apropriada e fundamentada no risco;
- b) Implementar o plano anual de auditoria aprovado;
- c) Manter um *staff* profissional de auditoria qualificado;
- d) Avaliar e quantificar funções provenientes de novos serviços;
- e) Emitir relatórios periódicos para a Gestão e Comissão de Auditoria;
- f) Fornecer uma lista relevante de indicadores de metas e resultados da atividade de auditoria, à Comissão de Auditoria;
- g) Assistir na investigação de atividades suspeitas de fraude;
- h) Ter em consideração o âmbito de trabalho dos auditores externos e reguladores, de forma a proporcionar uma cobertura otimizada de auditoria a um custo razoável;
- i) Fornecer trabalhos de consultoria à gestão.

5.5. Divulgação e Estratégia de comunicação

No que diz respeito à divulgação e comunicação com os diversos membros da organização na parte da elaboração da primeira e segunda fases do processo de implementação, referidas anteriormente, em “Proposta para implementação da função AI”, nomeadamente a definição da função de Auditoria Interna e a avaliação dos riscos, importa referir que é importante definir os objetivos descritos num único documento, designado por Estatuto de Auditoria Interna.

No Estatuto de Auditoria Interna será então definida a missão, os poderes, o âmbito e as responsabilidades da função de AI, a interligação com restantes departamentos, bem como a independência e objetividade dos colaboradores que ficarão afetos a este departamento e ainda a autorização a informação relevante no âmbito das suas funções.

Em baixo, na Tabela 5, apresentamos um possível Estatuto de Auditoria Interna a ser adotada pela Gelpixe, no âmbito da implementação e execução dos trabalhos do DAI:

Estatuto de Auditoria Interna da Gelpixe

1. Objetivo

Através do presente Estatuto de Auditoria Interna, o Conselho de Administração (CA) da Gelpixe – Alimentos Congelados SA define a missão, os poderes e as responsabilidades do Departamento de Auditoria Interna (DAI).

2. Missão

O DAI tem por finalidade instituir e manter um Sistema de Controlo Interno adequado às necessidades da Gelpixe, proporcionando um serviço independente e objetivo, destinado a acrescentar valor e a melhorar as operações da entidade.

O DAI ajuda a organização a cumprir os seus objetivos, proporcionando uma abordagem sistemática e disciplinada, de forma a avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de risco, de controlo e de governação.

No desenvolvimento da sua atividade, o DAI deve determinar se o conjunto de processos de gestão de risco, de controlo e de governação, em conformidade com o que foi estruturado e aprovado pela gestão, é adequado e funciona de modo a assegurar:

- Que os riscos são devidamente identificados e geridos;

- A existência de interação entre os diversos grupos de governação, conforme necessário;
- Que a informação relevante, de natureza financeira, de gestão e operacional é transmitida de forma exata, fidedigna e oportuna;
- Que os trabalhadores exercem as suas funções de acordo com as políticas, normas, procedimentos, leis e regulamentos aplicáveis;
- Que os recursos são adquiridos de forma económica, utilizados com eficiência e são devidamente protegidos;
- Que os programas, planos e objetivos são alcançados;
- Que se encoraja a qualidade e o aperfeiçoamento contínuo dos processos de controlo da organização;
- Que a legislação ou regulamentos com impacto para a organização e as normas internas são devidamente reconhecidas e respeitadas.

O DAI, na sua atividade de avaliação, deverá, assim assegurar de forma isenta e numa ótica preventiva, a eficácia, operacionalidade, segurança e conformidade dos serviços, sistemas, processos e atividades que configurem maior risco potencial, de forma a dar prioridade à prevenção dos riscos inerentes à complexidade dos processos e dinâmica de mudança que caracterizam a missão e o contexto da Gelpixe.

As oportunidades para o aperfeiçoamento do controlo de gestão, da rentabilidade e da imagem da organização poderão ser identificados durante os trabalhos de auditoria e serão comunicados aos níveis de gestão adequados.

3. Independência e Objetividade

O DAI é um órgão de apoio à gestão e reporta diretamente à Administração, exercendo as suas funções com total independência técnica e objetividade e respeitando as regras de conduta profissional, nomeadamente sigilo e reserva.

Entre os auditores e os restantes trabalhadores com quem aqueles tenham de contactar no decorrer das ações de auditoria, não existe qualquer relação de dependência hierárquica.

Os auditores não podem deter poderes ou assumir responsabilidades diretas sobre as atividades objeto de auditoria, devendo em geral evitar e garantir conflitos de interesses no desempenho das suas tarefas.

Os auditores não podem participar em ações de auditoria envolvendo unidades de estrutura ou serviços em que tenham trabalhado há menos de um ano, nem em quaisquer atividades

de avaliação em que a sua objetividade possa ser comprometida por outras circunstâncias especiais.

Quaisquer factos ou circunstâncias que possam comprometer a independência e objetividade do Gabinete de Auditoria Interna ou de um auditor em particular devem ser reportados aos Responsável pelo Gabinete, o qual, se tal se mostrar necessário, informa o Presidente do Conselho de Direção.

4. Normas de Auditoria

O DAI respeitará as Normas para a prática Profissional de Auditoria Interna do IIA – *The Institute of Internal Auditors*, bem como o Código de Ética aprovado pelo mesmo instituto.

5. Proficiência e Cuidado profissional

O DAI assegura o desempenho das suas funções de acordo com elevados padrões de proficiência e cuidado profissional.

O responsável pelo DAI assegura que a função adquire e mantém os conhecimentos e competências necessárias para a prossecução das suas finalidades e o cumprimento das suas responsabilidades de forma eficaz.

6. Acesso à informação

No desempenho das suas atividades, o responsável pelo Departamento de Auditoria Interna e os elementos que dele fazem parte estão autorizados a:

- Ter livre acesso a todas as funções, registos, ativos e pessoal;
- Distribuir recursos, fixar a duração, seleccionar os assuntos, determinar os âmbitos de trabalho e aplicar as técnicas necessárias para a consecução dos objetivos da auditoria;
- Obter o necessário apoio do pessoal dos departamentos onde realizem trabalhos de auditoria;
- Fornecer serviços de consultoria à gestão conforme apropriado;
- Ter acesso permanente (apenas com capacidade de leitura) a sistemas de informação e bases de dados, quando tal seja necessário para o exercício eficaz das suas funções.

A informação requerida e os acessos necessários devem ser prestados de uma forma verdadeira e completa, dentro de um período de tempo razoável e sem demoras injustificadas.

O DAI deve informar, de imediato, o CA de qualquer tentativa para impedir ou causar dificuldades no exercício das suas funções.

O responsável pelo DAI e os elementos que dele fazem parte não estão autorizados a:

- Exercer quaisquer funções operacionais para a organização ou suas associadas;
- Iniciar ou aprovar transações contabilísticas alheias ao DAI;
- Orientar as atividades de qualquer trabalhador da organização que não seja elemento do DAI, exceto na medida em que tais trabalhadores tenham sido devidamente deslocados para a equipa de auditoria ou de certo modo convocados para auxiliar os auditores internos.

7. Âmbito e responsabilidade

O DAI exerce as suas competências de acordo com o Plano Anual de Atividades, que integra o Plano Anual de Auditorias a realizar, aprovado pelo CA.

A realização de ações de auditoria não incluídas no plano anual pode ser determinada pelo Presidente do CA.

O DAI deve proceder, nomeadamente, à:

- Verificação, Acompanhamento e Uniformização de todos os Manuais de Procedimentos da Gelpex;
- Elaboração de um Manual de procedimentos do DAI;
- Elaboração de um Código de Ética e de Conduta da Gelpex;
- Elaboração do Relatório Anual referente ao Plano de Gestão de Riscos;
- Preparação do Plano Anual de Atividades que integra o Plano Anual de Auditorias a realizar pelo DAI, suportado em adequada metodologia de avaliação de risco e apresentação ao CA para aprovação;
- Apresentação de recomendações para implementação de medidas corretivas conducentes à melhoria dos procedimentos de controlo interno;
- Execução da auditoria interna na Gelpex incidindo sobre a eficiência e eficácia dos procedimentos, a confiança e integridade da informação financeira, de contratação e operacional, bem como da respetiva conformidade com a legislação, regulamentos, normas e planos;
- Discussão dos resultados do projeto de relatório das auditorias efetuadas com os departamentos auditados;

- Definição das datas para implementação das recomendações e comunicação dos resultados das ações realizadas através da emissão de relatórios CA, bem como aos departamentos auditados;
- Realização de um processo de *Follow up* para monitorizar e avaliar o estado de implementação das ações recomendadas;
- Elaboração de documentação para divulgação das atividades do DAI.

8. Avaliação de Qualidade

O DAI deve manter um programa destinado a assegurar e a promover a melhoria de qualidade da função de AI. Este programa abrange revisões permanentes e periódicas, incluindo avaliações de qualidade internas e externas.

9. Revisão e publicitação do Estatuto

O presente Estatuto de Auditoria Interna pode ser periodicamente revista, devendo ser divulgada por toda a empresa, evitando que o seu desconhecimento ponha em causa o trabalho de auditoria.

Tabela 5 Estatuto de Auditoria Interna da Gelpixe

Este Estatuto será apresentada ao órgão de gestão no sentido de obter *feedback* sobre a mesma e caso seja necessário sofrerá alterações a pedido da administração. Posteriormente, será divulgada pela empresa, para que todos os colaboradores tenham acesso e estejam a par da existência da função na empresa.

A nossa sugestão é a de que o Estatuto de Auditoria Interna seja incluída como parte integrante do Manual Interno da Gelpixe, uma vez que o propósito da mesma é dar a conhecer como se interligam os departamentos, bem como toda a informação necessária e relevante para compreender como funciona o DAI.

5.6. Vantagens com a implementação da função de Auditoria Interna

A Auditoria Interna apoia a administração da empresa, desenvolvendo recomendações, análises e comentários objetivos, assegurando que as rotinas de trabalho e controlos internos se encontram em execução, acrescentando valor na melhoria dos processos de gestão de controlo, risco e corporate *governance*.

As duas grandes vantagens na implementação do DAI, na Gelpeixe, prendem-se com o facto deste,

- a) Identificar falhas nos controlos internos;
- b) Evitar que comportamentos lesivos, quer morais quer materiais, antiéticos ou, simplesmente, de natureza desviante ou fraudes aconteçam.

Através do Manual dos Sistemas de Gestão (Gelpeixe, 2015, p. 10), conseguimos identificar que os processos e procedimentos estão definidos dentro da empresa, descrevendo o modo de realização das atividades de forma a cumprir os requisitos das certificações que possuem, nomeadamente de qualidade dos produtos.

Neste sentido, a Gelpeixe terá um ganho com a implementação da função, uma vez o DAI irá exercer um controlo de forma permanente e sistemática na empresa, garantindo uma mais-valia estruturada e real na tomada de decisões, tendo uma visão prévia acerca do futuro e daquilo que poderá, ou não, afetar a empresa negativa ou positivamente.

Estas valências não se traduzem apenas numa ótica operacional. A nível financeiro, também se conseguem resultados bastante positivos com a implementação do DAI na empresa, uma vez que, no caso da Gelpeixe, poderão ser reduzidos custos, nos recursos utilizados na produção, aumentando a margem de lucro na venda dos produtos.

5.7. Perfil do Auditor Interno para a implementação

É importante definir qual o perfil do Auditor Interno, na primeira fase de implementação do departamento. Numa fase inicial, é necessário que a empresa tenha um Auditor Interno com experiência comprovada na função e na área de negócio da Gelpeixe, que será definido como o CAE da empresa. Este terá de ter valências nas áreas da qualidade, produção, financeira, contabilística, e gestão de risco. Segundo Pinheiro (2014, p. 322) deverá ainda ter conhecimentos nas áreas de comunicação e argumentação, auditoria, ética, organização, sociologia, fraude, processamento de dados, legislação, impostos, métodos quantitativos, informática, estatística, economia e ferramentas de extração de dados.

Para ser eficaz, o CAE tem de se ver como elemento integrante no negócio da empresa, compreendendo a sua indústria, estratégia e táticas.

Segundo o estudo The Global Internal Audit Common Body of Knowledge (CBOK) - Stakeholders' Advice to the CAE, 2015, o Auditor Interno terá de ter “Uma vasta experiência

em assuntos comerciais, para dar uma resposta imediata e apropriada a questões que normalmente têm um resultado favorável para a empresa. Uma das melhores características para procurar num CAE é que este tenha uma visão de negócios bem desenvolvida que normalmente advém da experiência e da agilidade mental inata necessária para lidar rapidamente com situações que surjam no dia-a-dia.”⁹

O estudo conclui ainda que o papel do CAE é bastante desafiante, uma vez que requer competências de motivação e níveis específicos de integridade. Sendo que é importante que os responsáveis de AI compreendam o negócio e os seus riscos, continuem a desenvolver as suas capacidades e competências, tenham em mente a visão geral do estado da empresa e ajudem a melhorar a cultura da empresa.

Adicionalmente, se o CAE que irá definir o número de auditores necessários no departamento numa fase posterior da implementação, de forma a corresponder às exigências da administração no valor acrescentado do departamento para a empresa.

5.8. Avaliação da função Auditoria Interna

Depois de implementada a função de Auditoria Interna na Organização e no seguimento da fase da execução, uma das formas de avaliar a função de Auditoria Interna é através dos KPI - *Key Performance Indicators*, uma vez que este é um indicador que mede o nível de desempenho e sucesso de uma Organização ou de um determinado processo.

Para a área de AI, em baixo, na Tabela 6, são apresentados alguns exemplos, por temas de referência que podem ser avaliados no âmbito desta função.

⁹ Tradução livre da autora. No original “Extensive experience in dealing with commercial matters that yields a prompt and appropriate response to issues that typically have a favorable outcome. One of the best characteristics to look for in a senior executive is well-developed business acumen that typically comes from the combination of experience and having the innate mental agility needed to deal quickly with business situations as they arise.”

	KPI	Tópicos
Valor	·% das auditorias e testes concluídos dentro do cronograma e o orçamento	Melhorias de processos de negócios resultantes da Auditoria Interna
	·% de auditorias concluídas que utilizaram análise de dados	Avaliação e feedback dos stakeholders em comparação com as expectativas
Pessoas	·% da equipa de AI com certificações relevantes	· Alinhamento de talentos com os riscos da organização
	·Nº de colaboradores do departamento de AI em relação ao previsto no orçamento	· Colocação de pessoal de auditoria interna em posições de auditoria interna avançada ou rotação para o negócio
	· Volume de negócios do departamento de AI	
Eficácia do processo	·Orçamento global do departamento de AI em comparação com o período anterior	· Análise custo-efetividade dos serviços
	·Número de auditorias concluídas dentro do tempo orçamentado	·% das auditorias com ferramentas (ou seja, análise de dados, dashboards, bases de dados, etc.) fornecidas para o negócio
	·Resultados dos relatórios de Auditoria por estado e divisão	·% de auditorias, utilizando análise de dados para conduzir a decisões de delimitação do âmbito que resultem em reduções horas
	·Classificações dos relatórios de auditoria emitidos durante o período	
	·Número de dias de trabalho de campo para emissão relatório	
	·% de auditorias com avaliação de qualidade interna realizada até o final do trabalho de campo	

Tabela 6 KPI's na avaliação do DAI

Fonte: PwC Portugal (2016)

5.9. Comparativo com outras empresas do setor de igual ou maior dimensão

No que diz respeito a empresas do mesmo setor de atividade, é curioso ter uma perspetiva de mercado relativo à implementação do departamento de Auditoria Interna em empresas de igual ou maior dimensão, tais como a SONAE e a Jerónimo Martins.

Após a consulta do Relatório e Contas da SONAE (2015, p. 22), é possível verificar que a Direção de Auditoria Interna, nesta empresa, tem como principais responsabilidades:

- a) Execução de auditorias, de processos e de cumprimento, segurança alimentar e segurança de sistemas de informação do centro corporativo e dos negócios *core* da Sonae;
- b) Apoio operacional à Comissão de Auditoria da Sonae.

A Comissão de Auditoria assiste a Comissão Executiva na definição de políticas, acompanhamento e coordenação das atividades de auditoria e na revisão dos processos e sistemas de controlo interno.

Para a SONAE, a função de Auditoria Interna tem por missão identificar e avaliar a eficácia e eficiência da gestão e do controlo dos riscos dos processos de negócio e dos sistemas de informação, reportando funcionalmente ao Conselho Fiscal.

Dada a abrangência da missão e objetivos da função de Auditoria Interna, importa refutar o reporte da AI diretamente ao Conselho Fiscal, sendo que esta deve depender do Conselho de Administração, tal como anteriormente referido.

É curioso ainda a preocupação e interesse que a empresa demonstra na formação contínua dos profissionais associados a esta área de funcionamento da empresa, patrocinando alguns colaboradores que se candidataram à certificação internacional em programas promovidos pelo IIA – o *Certified Internal Auditor (CIA)* e o *Certification in Control Self Assessment (CCSA)*, tendo ainda sido criada a Academia de Auditoria Interna, com os seguintes objetivos principais: elaboração de descritivos funcionais; portfólio de competências por função (técnicas e comportamentais).

No caso do Relatório e Contas da Jerónimo Martins (2015, p. 152) a função de AI, “avalia a qualidade e eficácia dos sistemas de controlo interno e de gestão de risco estabelecidos pelo Conselho de Administração, assegurando a sua conformidade com os procedimentos do Grupo bem como com o Manual de Operações de cada unidade de negócio, zelando pelo cumprimento da legislação e da regulamentação aplicáveis às respetivas operações. Esta

Direção reporta hierarquicamente ao Presidente do Conselho de Administração e funcionalmente à Comissão de Auditoria. Sendo que, cabe ao Departamento de Auditoria Interna avaliar a qualidade e eficácia dos sistemas de controlo interno e de Gestão de Risco estabelecidos pelo Conselho de Administração. Este baseia o seu trabalho no conjunto de riscos significativos, conforme identificados pela gestão, auditando os processos de Gestão de Risco em toda a Organização, de forma a garantir a eficácia e eficiência na gestão de risco e a prestar suporte ativo no processo de gestão de risco.”

VI. Conclusão, Limitações e Oportunidades de Investigação Futura

Conclusão

Nas grandes empresas, a Auditoria Interna é uma atividade imprescindível para a criação de valor. São várias as expectativas dos *Stakeholders* para a função de Auditoria Interna.

Por todo o valor acrescentado que a função oferece às Organizações, é importante estruturar a implementação da função quando esta não existe e ainda que se transmita a todos os elementos da organização aquilo que se espera que seja a função na Organização.

Sendo o ponto de partida desta dissertação saber qual seria o percurso a percorrer para que uma empresa crie o seu departamento de Auditoria Interna, este estudo procurou obter respostas de vários especialistas bem como estruturar um modelo específico de implementação para uma média empresa que opera no mercado dos congelados. Na primeira parte desta dissertação foram identificadas as características da função de Auditoria Interna, bem como a explicação do envolvimento no Controlo Interno e como se caracteriza a função numa Organização.

No Estudo de Caso procurou-se aplicar a parte teórica à prática, definindo os passos que se devem dar para que seja implementado o departamento de AI numa Organização.

Com este trabalho verificou-se que são necessárias várias fases para que a Auditoria Interna seja implementada numa organização. A relação entre o Custo/Benefício na implementação desta função é necessária para que os Órgãos de Gestão tomem a decisão de criar a função nas suas empresas ou não. No entanto, este tipo de pesquisas serve para desmistificar o trabalho que tem de ser realizado ao longo de todo o processo de implementação. Criando um modelo de implementação e fases a seguir, bem como exemplos de áreas a serem auditadas e quais os benefícios para a organização na implementação desta função. Esperando com isto que cada vez mais empresas apostem nesta área e lhe deem o devido valor.

Limitações

Uma das limitações encontradas na realização desta investigação foi a falta de documentação respeitante à implementação desta função numa Organização, não havendo ainda exemplos de projetos anteriores semelhantes, bem como a falta de informação existente no mercado português para com a função de Auditoria Interna.

Outra das limitações prende-se com o facto de, tendo em conta que existe determinado tipo de informação confidencial numa organização, não é possível espelhar neste trabalho a informação exata, sendo que muitas vezes se optou por dar apenas exemplos gerais e não concretos de materiais relevantes para a criação de um DAI.

Oportunidades de Investigação Futura

Dado que o objetivo desta dissertação consistiu na criação de um modelo de um departamento de Auditoria Interna, que possa vir a ser utilizado/implementado, no futuro, pela Gelpixe, procurando contribuir para a melhoria do sistema de controlo interno e criar valor na Organização, seria interessante ver este modelo a ser aplicado e estudar a sua aplicabilidade.

Adicionalmente, poderia ser estudada a possibilidade de adaptar este modelo a outros segmentos de negócio.

No entanto, a oportunidade principal de investigação futura, seria sempre o de estudar a implementação do modelo na empresa e tirar conclusões acerca da quantidade de valor acrescentado do mesmo.

VII. Referências Bibliográficas

- COSO - **Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.** (1992). Internal Control – Integrated Framework. EUA: AICPA.
- Decreto-Lei nº 98/2015, de 2 de Junho. (2015). da Direção de Serviços de Comunicação e Apoio ao Contribuinte. Diário da República, nº 106/2015, Série I, de 02/06, Páginas 3470-3493.
- Deloitte. (2016). **2016 Global Chief Audit Executive Survey - Internal Audit at a crossroads.**
Obtido de <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/audit/solutions/global-chief-audit-executive-survey.html>
- EY e IPAI. (2014). **Conferência anual do IPAI - Auditoria interna, A importância crescente da prevenção.**
Obtido de http://ipai.pt/fotos/gca/conferencia_ipai_ey_1416941820.pdf
- Gelpeixe. (2015). **Manual dos Sistemas de Gestão.**
- IIA - Instituto dos Auditores Internos do Brasil. (2015). **Estrutura Internacional de Práticas Profissionais (IPPF).**
Obtido de http://www.iiabrasil.org.br/new/IPPF_2015.html
- IIA – The Institute of Internal Auditors. (2004). **The Professional Practices Framework.** EUA: The IIA Research Foundation.
- IIA – The Institute of Internal Auditors. (2009). **The Role of Internal Auditing in Enterprise-wide Risk Management.** Obtido de <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Role%20of%20Internal%20Auditing%20in%20Enterprise%20Risk%20Management.pdf>
- IIA – The Institute of Internal Auditors. (30 de Outubro de 2012). **Standards & Guidance – IPPF.**
Obtido de <https://na.theiia.org/standards-guidance/Pages/Standards-and-Guidance-IPPF.aspx>
- IIA – The Institute of Internal Auditors. (January de 2013). **Position Paper - The Three Lines Of Defense In Effective Risk Management And Control.** Obtido de <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/PP%20The%20Three%20Lines%20of%20Defense%20in%20Effective%20Risk%20Management%20and%20Control.pdf>
- IIA - The Institute of Internal Auditors. (2015). **The Global Internal Audit Common Body of Knowledge (CBOK) - Stakeholders' Advice to the CAE.** Obtido de www.theiia.org/goto/CBOK

- IIA - The Institute of Internal Auditors. (8 de Outubro de 2016). **The Institute of Internal Auditors - Definition of Internal Auditing**. Obtido de <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>
- IIA – The Institute of Internal Auditors. (2017). **Normas Internacionais Para a Prática Profissional de Auditoria Interna**. Obtido de <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Portuguese.pdf>
- IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna. (2009). **Enquadramento internacional de práticas profissionais de Auditoria Interna**. Obtido de Disponível em: http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf_2009_port_normas_0809_1252171596.pdf
- IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna. (2010). **Introdução** [em linha]. Obtido de <http://www.ipai.pt/gca/index.php?id=32>
- ISO - **International Organization for Standardization**. (s.d.). Obtido de www.iso.org/
- KPMG Portugal e Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI). (2013). **III Survey sobre a função de Auditora Interna em Portugal**. Obtido de http://www.ipai.pt/fotos/gca/iasurvey2013_1373461610.pdf
- LAJOSO, P. G. (2005). **A importância da Auditoria Interna para a Gestão de Topo**. Lisboa. Revista de Auditoria Interna, Nº 19, pp. 10-12.
- MARÇAL, Nelson e MARQUES, Fernando Luís. (2011). **Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público** (1ª edição). Lisboa: Sílabo Lda.
- MARQUES, Madeira. (1997). **Auditoria e Gestão** (1ª Edição). Lisboa: Editora Presença.
- MORAIS, Georgina. (2008). **A Importância da Auditoria Interna para a Gestão: Caso das Empresas Portuguesas**. Obtido de 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, Brasil: Disponível em: http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/570.pdf
- MORAIS, Georgina e MARTINS, Isabel. (2013). **Auditoria Interna - Função e Processo** (4ª Edição).
- NP EN ISO 22000:2005. (s.d.). **Sistemas de gestão da segurança alimentar**.
- PINHEIRO, J. L. (2014). **Auditoria Interna - Manual Prático para Auditories Internos** (3ª Edição). Editora Rei dos Livros.
- PRIBERAM. (20 de Novembro de 2016). **Dicionário da Língua Portuguesa**. Obtido de [Em linha]: <https://www.priberam.pt/DLPO/>

- PwC. (2015). **Making internal audit's vision a reality during a period of rapid transformation.** Obtido de <https://www.pwc.com/us/en/risk-assurance-services/publications/assets/pwc-internal-audit-strategic-planning.pdf>
- PwC. (2016). **2016 State of the Internal Audit Profession** . Obtido de <http://www.pwc.com/us/en/risk-assurance/internal-audit-transformation-study.html>
- Relatório e Contas - Jerónimo Martins. (2015).
- Relatório e Contas - SONAE. (2015).
- SAWYER, Lawrence B, [et. al.]. (2005). **Sawyer's Internal Auditing – The practice of Modern Internal Auditing** (5th Edition). EUA: The Institute of Internal Auditors.
- TEIXEIRA, Maria de Fátima. (2006). **Contributo da Auditoria Interna para uma Gestão Eficaz.** Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria apresentado à Universidade Aberta, 142.
- YIN, Robert K. (2003). **Case Study Research: Design and Methods** (3ª Edição). Thousand Oaks, CA: Sage Publications.

VIII. Anexos

Anexo 1 – Questionário Inicial Gelpixe

- 1 Qual o objetivo da Gelpixe?
- 2 A empresa possui um organigrama?
- 3 Forma como está estruturado o organigrama: áreas de negócio, divisões administrativas (departamentos, direções, áreas) como é a composição dessas áreas.
- 4 Qual o modelo de governação? (SA, Quotas)
- 5 Qual a Estrutura do Conselho de Administração (nº de administradores e órgãos existentes)
- 6 A empresa possui um manual de procedimentos?
- 7 Se sim, abrange que processos ou áreas?
- 8 O manual de procedimentos é do conhecimento de todos os colaboradores da organização?
- 9 O manual de procedimentos está a ser aplicado/cumprido no dia a dia?
- 10 Existe preocupação com o princípio da segregação de funções?
- 11 São cumpridas as regras legais de higiene, saúde e segurança no trabalho?
- 12 A empresa está certificada com normas ISO? (Se sim, quais?)
- 13 Já renovaram as certificações ISO?
- 14 Quem faz a Auditoria da Qualidade?
- 15 Alguma vez pensaram implementar a função de Auditoria Interna?
- 16 Se implementasse essa função, qual seria a posição no organigrama?
- 17 Existe alguma função, na empresa, relacionada com Auditoria?
- 18 Se fosse implementada a função de Auditoria Interna, como seria vista na empresa?
- 19 Acha que a função de Auditoria Interna é importante para a empresa?
- 20 Quais seriam, na sua opinião, as vantagens para a Gelpixe em implementar uma função auditoria interna?
- 21 Quais seriam, na sua opinião, as principais áreas de atuação da auditoria interna? (operacional, financeira...)

Anexo 2 – Esquema de *report* da Gelpeixe

