

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



ISCAL

IMPLEMENTAÇÃO DE  
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA  
INTERNA – EMPRESA NO SETOR DO  
RETAILHO

---

Tatiana Sofia da Silva Pereira

Lisboa, fevereiro de 2021



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

IMPLEMENTAÇÃO DE  
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA  
INTERNA – EMPRESA NO SETOR DO  
RETAILHO

Tatiana Sofia da Silva Pereira

Projeto de 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 da Especialista Maria da Luz Miranda.

Constituição do Júri:  
Presidente: Mestre Especialista Gabriel Correia Alves  
Arguente: Mestre Especialista Ana Marinho Pires  
Vogal: Mestre Especialista Maria da Luz Miranda

Lisboa, fevereiro de 2021

## **DEDICATÓRIA**

Dedico este projeto à minha mãe, pois é a pessoa que mais ajuda e ajudou, mais apoio dá e incentiva-me todos os dias a ser uma pessoa melhor e a lutar por os meus objetivos. Além de mãe, ela é a minha melhor amiga, o meu braço direito.

É uma pessoa humana, de bom coração, meiga, justa e de pés bem assentes na terra, por esse motivo consegue dar os melhores conselhos deste mundo porque se tiver de dar na cabeça também o faz. Não passa a mão na cabeça quando uma pessoa não tem razão e sabe chamar atenção da pessoa quando ela não está certa.

Sou grata por ter uma pessoa como ela na minha vida e por me dar tanta ajuda!

## AGRADECIMENTOS

Chegando ao fim de mais uma etapa, é fundamental agradecer às pessoas que de uma forma ou de outra ajudaram e deram o seu contributo para o alcance de mais um objetivo traçado.

Em primeiro lugar, agradeço à minha orientadora do ISCAL, a Mestre Especialista Maria da Luz Miranda, por toda a sua disponibilidade, conselhos, compreensão e profissionalismo demonstrado.

Agradeço à Diretora Financeira, bem como à *Accounting Supervisor* da empresa em questão, por toda a compreensão durante este período, por terem dado apoio e incentivo em avançar com este projeto.

Um agradecimento especial à *Accounting Supervisor* por toda a ajuda, mesmo sem pedir e sem queixar tinha sempre uma mão para me ajudar, por todo o apoio quando estava mais em baixo, por todas as palavras de incentivo e pela amizade disponibilizada.

A toda a família pela bela compreensão que tiveram relativamente a toda a minha ausência, mas que nunca por maneira alguma me cobraram um minuto que seja e ainda me davam força e incentivavam a atingir e a terminar este objetivo.

Por fim, como os últimos são os primeiros, agradecimento a uma pessoa muito especial que é a minha mãe, por todo o apoio, por todas as longas conversas até tarde, compreensão, amizade, ajuda e amor incondicional demonstrado todos os dias, ainda mais durante este longo processo.

Sem vocês e sem a vossa ajuda, isto não era possível.

A todos, muito obrigada!

## RESUMO

A auditoria interna tem vindo a ganhar importância nas organizações, associada ao controlo, à melhoria contínua e como suporte à organização. A auditoria interna é determinada em acrescentar valor e melhorar as operações da organização, dando apoio na prossecução dos objetivos de forma eficiente e eficaz.

Este trabalho tem como objetivo apresentar um projeto de implementação de um departamento de auditoria interna, bem como demonstrar todos os benefícios que a organização pode ganhar ao implementar este departamento.

A empresa conta com sete décadas de história e crescimento, com 700 colaboradores, 75 lojas, 13 marcas. Mais de 70 anos a representar marcas *premium* e de luxo na Moda e na Ótica.

Esta empresa está em fase de crescimento, em finais de 2017 iniciaram o processo de implementação do sistema ERP SAP, em 2019 entraram no ranking dos TOP 25 das melhores empresas para se trabalhar em Portugal, desde 2017 até ao momento abriu 14 lojas novas. Tantas alterações, tanta evolução exige um maior controlo para garantir a eficácia dos processos.

A entidade não tem departamento de auditoria interna. Existem procedimentos de controlo implementados, mas não existem mecanismos de verificação e monitorização desses procedimentos.

Sendo uma organização de média dimensão, cuja atividade se centra no retalho de moda, para classe média alta, é importante assegurar que todas as operações são efetuadas de forma eficiente e que garantem o cumprimento dos procedimentos e objetivos estipulados pela administração.

**Palavras-chave:** Auditoria Interna, Benefícios da Auditoria Interna, Implementação Departamento de Auditoria Interna e Retalho de Moda.

## ABSTRACT

Internal audit has been gaining importance in organizations, gradually, continuous improvement and as support to the organization. Internal audit is determined to add value and improve the organization's operations, providing support in the pursuit of objectives in an efficient and effective manner.

This work aims to verify the possibilities of implementing the internal audit department, as well as to demonstrate all the benefits that the organization can gain by implementing this department.

The company has seven decades of history and growth, with 700 employees, 75 stores, 13 brands. Over 70 years representing premium and luxury brands in Fashion and Optics.

This company is in a growth phase, at the end of 2017 they started the process of implementing the SAP ERP system, in 2019 they entered the ranking of the TOP 25 of the best companies to work in Portugal, since 2017 until now they opened 14 new stores. So many changes, so much evolution requires greater control to guarantee the effectiveness of the processes.

The entity does not have an internal audit department. There are control procedures in place, but there are no mechanisms to verify and monitor these procedures.

As a medium-sized organization, whose activity focuses on fashion retail, for the upper middle class, it is important to ensure that all operations are carried out efficiently and that they ensure that all operations are carried out efficiently and that they ensure compliance with the procedures and objectives stipulated by management.

**Keywords:** Internal Audit, Benefits of Internal Audit, Implementation of Internal Audit Department and Fashion Retail.

# ÍNDICE

DEDICATÓRIA .....	IV
AGRADECIMENTOS .....	V
RESUMO .....	VI
ABSTRACT.....	VII
ÍNDICE .....	VIII
ÍNDICE DE QUADROS E TABELAS .....	X
ÍNDICE DE FIGURAS .....	XI
LISTA DE ABREVIATURAS.....	XIII
<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>1</b>
1.1. RELEVÂNCIA DO TEMA .....	1
1.2. OBJETO E OBJETIVO DA INVESTIGAÇÃO .....	2
1.3. METODOLOGIA.....	2
<b>2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO .....</b>	<b>3</b>
2.1. ENQUADRAMENTO HISTÓRICO E EVOLUÇÃO DA AUDITORIA INTERNA.....	3
2.2. THE INSTITUTE OF INTERNAL AUDITORS (IIA).....	5
2.3. INTERNACIONAL PROFESSIONAL PRACTICES FRANEWORK (IPPF).....	7
2.3.1. <i>Orientações Obrigatórias</i> .....	7
2.3.1.1. <i>Princípios fundamentais para a prática profissional de Auditoria Interna</i> ...	8
2.3.1.2. <i>Código de Ética</i> .....	25
2.3.1.3. <i>Normas internacionais para a prática profissional de Auditoria Interna (NIPPAI)</i> 28	
2.3.2. <i>Orientações Recomendadas</i> .....	30
2.4. FUNÇÃO DO AUDITOR INTERNO.....	31
2.4.1. <i>Formação profissional e qualificações dos auditores internos</i> .....	35
2.5. BENEFÍCIOS PARA A ORGANIZAÇÃO.....	36
<b>3. PARTICULARIDADES DO SETOR DO RETALHO .....</b>	<b>42</b>
<b>4. IMPLEMENTAÇÃO DO DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA.....</b>	<b>50</b>
4.1. MODELO DE GOVERNAÇÃO .....	50

4.2. CRITÉRIOS DE OPORTUNIDADE .....	51
4.3. ASPETOS A CONSIDERAR NA IMPLEMENTAÇÃO DO DAI NA EMPRESA EM ESTUDO	56
4.4. MANUAL DE AUDITORIA INTERNA .....	61
<b>5. PROCESSO DE AUDITORIA INTERNA .....</b>	<b>64</b>
5.1. PLANEAMENTO .....	64
5.2. PREPARAÇÃO .....	66
5.3. TRABALHO DE CAMPO .....	67
5.3.1. Testes de Auditoria .....	68
5.3.2. Papéis de Trabalho .....	68
5.4. RELATÓRIO .....	70
5.5. FOLLOW-UP .....	72
<b>6. CONCLUSÃO, LIMITAÇÕES E OPORTUNIDADES DE INVESTIGAÇÕES FUTURAS .....</b>	<b>73</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>75</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>79</b>
<b>ANEXO 1. MODELO DE CARTA DE COMUNICAÇÃO DE AUDITORIA .....</b>	<b>79</b>
<b>MODELO DE CARTA DE COMUNICAÇÃO DE AUDITORIA, ADAPTADO DE MORAIS E MARTINS (2013, P.147): .....</b>	<b>79</b>
<b>ANEXO 2. CARTA DE AUDITORIA INTERNA .....</b>	<b>80</b>
<b>ANEXO 3. EXEMPLO DE UM RELATÓRIO DE AUDITORIA INTERNA .....</b>	<b>84</b>
<b>EXEMPLO DE UM RELATÓRIO DE AUDITORIA INTERNA, ADAPTADO DE MORAIS E MARTINS (2013, P. 164): .....</b>	<b>84</b>
<b>ANEXO 4. AUDITORIA INTERNA POR ÁREAS OPERACIONAIS .....</b>	<b>85</b>
<b>CHECKLIST ELABORADOS SEGUNDO (PRICEWATERHOUSECOOPERS, 2007) .....</b>	<b>85</b>
4.1. ÁREA FINANCEIRA .....	85
4.1.1. Tesouraria .....	85
4.1.2. Contabilidade e Reporte .....	88
4.2. ÁREA DE COMPRAS .....	90
4.3. ÁREA DE VENDAS .....	93
4.4. ÁREA RECURSOS HUMANOS .....	95
4.5. INVENTÁRIOS .....	97
4.6. ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS .....	100

## ÍNDICE DE QUADROS E TABELAS

<b>Tabela 4.1 Relação custo/benefício.....</b>	<b>62</b>
--	-----------

## ÍNDICE DE FIGURAS

<b>Figura 2.1</b>	<b>Quadro Internacional de Práticas Profissionais (IPPF).....</b>	<b>7</b>
<b>Figura 2.2</b>	<b>Exemplos do Princípio Fundamental 1: Demonstrar Integridade.....</b>	<b>9</b>
<b>Figura 2.3</b>	<b>Exemplos do Princípio Fundamental 2: Demonstrar competência e zelo profissional devido.....</b>	<b>12</b>
<b>Figura 2.4</b>	<b>Exemplos do Princípio Fundamental 3: Ser objetivo e livre de influências indevidas.....</b>	<b>14</b>
<b>Figura 2.5</b>	<b>Exemplos do Princípio Fundamental 4: Estar alinhado com as estratégias, objetivos e riscos da organização.....</b>	<b>16</b>
<b>Figura 2.6</b>	<b>Exemplos do Princípio Fundamental 5: Estar apropriadamente posicionado e adequadamente equipado.....</b>	<b>18</b>
<b>Figura 2.7</b>	<b>Exemplos do Princípio Fundamental 6: Demonstrar qualidade e melhoria contínua.....</b>	<b>20</b>
<b>Figura 2.8</b>	<b>Exemplos do Princípio Fundamental 7: Comunicar com eficácia.....</b>	<b>22</b>
<b>Figura 2.9</b>	<b>Exemplos do Princípio Fundamental 8: Prestar avaliações baseadas em riscos.....</b>	<b>24</b>
<b>Figura 2.10</b>	<b>Exemplos do Princípio Fundamental 9: Ser perspicaz, proativo e focado no futuro.....</b>	<b>26</b>
<b>Figura 2.11</b>	<b>Exemplos do Princípio Fundamental 10: Promover a melhoria organizacional.....</b>	<b>28</b>
<b>Figura 2.12</b>	<b>Certificações internacionais.....</b>	<b>40</b>
<b>Figura 2.13</b>	<b>Oito atributos essenciais na atividade de auditoria interna.....</b>	<b>42</b>
<b>Figura 3.1</b>	<b>Índice do volume de negócios em 2019.....</b>	<b>49</b>
<b>Figura 3.2</b>	<b>Índice de procura de retalho em 2019.....</b>	<b>50</b>
<b>Figura 3.3</b>	<b>Empresas de comércio a retalho, exceto de veículos automóveis e motociclos em Portugal.....</b>	<b>51</b>

<b>Figura 3.4 Comércio a retalho de vestuário para adultos, em estabelecimentos especializados distribuído pelo território português.....</b>	<b>51</b>
<b>Figura 4.1 Organograma da empresa.....</b>	<b>57</b>
<b>Figura 4.2 Hierarquia da empresa.....</b>	<b>57</b>
<b>Figura 4.3 Posicionamento do Departamento de Auditoria Interna no organigrama da entidade.....</b>	<b>66</b>
<b>Figura 5.1 Processo de Planeamento.....</b>	<b>72</b>

## LISTA DE ABREVIATURAS

A.C – Antes de Cristo

AI – Auditoria Interna

CEO – *Chief Executive Officer*

CFO – *Chief Financial Officer*

CI – Controlo Interno

CIA – *Certified Internal Auditor*

DAI – Departamento de Auditoria Interna

DF – Demonstrações Financeiras

DGCI – Direção Geral dos Impostos

IIA – *The Institute of Internal Auditors*

IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna

IPPF – *International Professional Practices Framework*

ISO – *International Organization for Standardization*

NIPPAI – Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna

PCAOB – *Public Company Accounting Oversight Board*

PWC – *PricewaterhouseCoopers*

SNC – Sistema Nacional de Contabilidade

SOX – *Lei Sarbanes – Oxley*

# 1. INTRODUÇÃO

## 1.1. Relevância do Tema

A auditoria surge como consequência da Revolução Industrial, no princípio do séc. XIX, momento onde a auditoria já tinha como objetivo detetar erros, irregularidades e fraudes através da análise das transações.

Atualmente, o rápido crescimento do mercado, quer na dimensão das empresas, quer na diversidade de áreas de negócio, faz com que o controlo seja mais difícil de o realizar. Os auditores internos são, por isso, a ajuda imprescindível de forma a mitigar o risco inerente ao negócio, colocando esse risco em níveis aceitáveis pela empresa, simplificando tarefas e reduzindo custos.

«[O] auditor não é um “polícia”, mas um profissional proactivo e criativo, que pretende responder às expectativas da administração sobre os maiores riscos da entidade: observando, aconselhando e esclarecendo os responsáveis envolvidos, persuadindo-os a implantar as ações corretivas necessárias. Além disso, a Auditoria Interna é uma **função** de apoio à gestão, baseada num **processo** sistemático, utilizando as técnicas, metodologias e ferramentas de Auditoria apropriadas.» (Morais e Martins, 2013, p. 14)

A empresa em análise conta com mais de 70 anos de história, líder de mercado na gestão de retalhe de moda. Os seus valores são *Ambição*, *Sustentabilidade*, *Credibilidade*, *Empowerment* e *Atitude*. Valores estes que o CEO faz questão de relembrar aos seus colaboradores.

Esta empresa está em fase de crescimento, em finais de 2017 iniciaram o processo de implementação do sistema ERP SAP, em 2019 entraram no ranking dos TOP 25 das melhores empresas para se trabalhar em Portugal, desde 2017 até ao momento abriu 14 lojas novas. Tantas alterações, tanta evolução é necessária existir um controlo por trás destes processos todos, daí a opinião da implementação do departamento de auditoria interna na empresa.

Até ao momento a empresa não possui departamento de auditoria interna, o qual proporcionaria apoio à administração, no controlo de todos os processos da empresa bem como na ajuda na melhoria e/ou otimização de procedimentos.

Por isso, o objetivo deste projeto é a construção de um modelo de Departamento de Auditoria Interna.

Marques (1997) defende que «[a] auditoria interna pode e deve, isso sim, ser entendida como um instrumento privilegiado ao serviço da gestão e que pode ser utilizado relativamente a diferentes atividades, serviços e níveis de gestão para ajudar a resolver as debilidades existentes.»

## **1.2. Objeto e Objetivo da Investigação**

Determina-se como objeto deste trabalho a identificação dos meios e procedimentos necessários à implementação do departamento de auditoria interna, bem como os benefícios que uma organização poderá vir a ter com a implementação deste departamento. O objetivo final é a definição de um projeto de implementação do Departamento de Auditoria Interna, numa empresa cuja atividade é a venda a retalho.

## **1.3. Metodologia**

Este trabalho vai ser feito através de pesquisas, revisões de literatura acerca da implementação e funcionamento da auditoria interna em entidades de menor dimensão, estudo da organização da entidade em que se pretende implementar o departamento de auditoria interna através de observação, recolha e análise de documentação produzida internamente pela organização e pela definição do projeto de implementação.

## 2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

### 2.1. Enquadramento Histórico e Evolução da Auditoria Interna

Existem vários indícios de que a auditoria iniciou em meados do ano 4000 A.C., onde já eram realizadas auditorias na Babilónia, China e Egito.

Conforme indica, Costa (2017), já nessa altura a auditoria tinha como objetivo a deteção de fraude e descoberta de erros. Os auditores limitavam-se a um trabalho de controlo e vigilância.

Desde que foi implementado o conceito de auditoria que as organizações começaram a pretender os serviços de auditoria externa para assegurar aos utilizadores de informação de que esta representava fiavelmente as operações da organização.

«Com o desenvolvimento das organizações e para aumentar a confiança nas mesmas era necessário observar e acompanhar de mais perto as operações da mesma. Foi então necessário arranjar pessoas da confiança da própria entidade para exercer as funções de auditoria, que passaram a ser denominadas de auditores internos.» (Silva, A. M., 2016, p. 22)

A figura de auditor mais próxima da atual, pode dizer-se que surgiu na Revolução Industrial bem como o desenvolvimento das sociedades anónimas.

Podemos ter uma melhor perceção com Morais e Martins (2013, p. 89) quando dizem

«[c]omo consequência da Revolução Industrial, no princípio do séc. XIX, e consequente desenvolvimento das sociedades anónimas, surge a figura do Auditor, mais próxima da atual. A atividade de Auditoria limitava-se a um trabalho de mera vigilância ou de 'polícia'. O seu objetivo era detetar erros, irregularidades e fraudes, através de uma análise detalhada das transações.

Com a evolução no tempo e consequente crescimento das empresas, tornou-se necessário a conceção de complexos sistemas de controlo interno, tendo os objetivos de Auditoria evoluído paralelamente.»

A auditoria passou também a atuar no âmbito dos controlos administrativos.

De acordo com Costa (2017), a AI inicialmente tinha funções de salvaguarda dos ativos das empresas, verificação do cumprimento dos procedimentos estabelecidos pelo órgão de gestão, confirmação acerca da credibilidade da informação financeira e a deteção de fraudes. O trabalho dos auditores internos era visto como uma extensão do trabalho dos auditores externos.

No ano 1941, nos Estados Unidos da América, foi criado o *Institute of Internal Auditors* (IIA). A criação do IIA foi importante para o desenvolvimento da atividade de AI a nível mundial, organização responsável pela divulgação e promoção de melhores práticas de auditoria interna. Mais tarde o âmbito das auditorias foi alargado passando a abranger as áreas económico-financeiras e as áreas operacionais.

Em 1978, ocorreu a aprovação dos *Standards for the professional practice of internal auditing*. Um grande passo para a consolidação da auditoria interna, com a aprovação das normas orientadoras do exercício da profissão de auditoria interna.

Em 1982 surgiu o *European Confederation of Institutes of Internal Auditing* (ECIIA), que agrega os membros europeus. Em 1992 surge em Portugal o IPAI, este representa em Portugal o IIA.

De acordo com Martins e Morais (2013, p. 90), em 1999 o conceito de auditoria interna foi atualizado de modo a abranger todas as funções desempenhadas pelo auditor interno. Em 2002 a *Lei Sarbanes-Oxley* também veio reforçar o papel da auditoria interna. A Lei SOX foi publicada derivado das sequências de escândalos financeiros que deitaram por terra a confiança que os investidores e o público em geral depositavam nos mercados financeiros. Na sequência destes acontecimentos, a Presidência dos Estados Unidos da América foi obrigada a intervir na tentativa de restaurar a confiança dos investidores. Para tal, foi publicado, em 2002, a Lei SOX, cujo nome oficial é *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act*, proposta pelo senador democrata Paul Sarbanes e pelo senador Michael Oxley.

A SOX encontra-se estruturada em seis áreas, divididas em secções. A Secção 404 - Avaliação do controlo interno pela gestão, é obrigatória a emissão de um relatório anual

relativo ao controlo interno como parte integrante do relato financeiro, efetuado pela gestão. Este relatório deve conter (Morais e Martins, 2013, pp. 34-35):

- Uma declaração de responsabilidade da gestão acerca da conceção e manutenção de uma estrutura adequada de controlo interno e procedimentos para o relato financeiro;
- e
- Uma avaliação, à data do mais recente ano fiscal, da eficácia da estrutura de controlo interno e procedimentos de relato financeiro.

Em termos gerais, com a Lei SOX foi criado o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), o qual veio introduzir a regulação independente, terminando com a autorregulação da profissão de auditoria. Em 2004, o PCAOB aprovou uma norma estabelecendo requisitos para aplicar e passar a auditar o controlo interno sobre o relato financeiro e a relação dessa auditoria com a auditoria das demonstrações financeiras.

## **2.2. The Institute of Internal Auditors (IIA)**

O IIA foi fundado em 1941, nos Estados Unidos da América, esta associação regulamenta a profissão de AI a nível mundial, é responsável pela emissão das *International Professional Practices Framework* (IPPF), pela creditação dos auditores internos e por proporcionar ações de formação.

O IIA – *The Institute of Internal Auditors* define a auditoria interna como «uma actividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática e disciplinada, para a avaliação e melhoria dos processos da gestão de risco, de controlo e de governação.»

A missão do IIA é fornecer independência para a prática da profissão de auditoria interna, bem como:

- Defender e promover o valor que os profissionais de auditoria interna agregam às organizações;
- Fornecer oportunidades abrangentes de educação e desenvolvimento profissional, padrões e outras orientações sobre práticas profissionais e programas de certificação;

- Pesquisar, divulgar e promover conhecimento sobre auditoria interna e seu papel apropriado no controlo;
- Educar profissionais e outros públicos relevantes sobre as melhores práticas de auditoria interna;
- Reunir auditores internos de todos os países para partilhar informações e experiências.

A estrutura de competências do IIA estabelece um nível mínimo de competências necessárias para exercer a profissão de AI.

Esta associação internacional, a nível nacional é representada pelo Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI).

O IPAI foi constituído a 6 de março de 1992, representa o IIA em Portugal, é responsável por promover ações de formação e traduzir as Normas para a Prática Profissional da Auditoria Interna.

O IPAI foi fundado com a missão de promover a classe dos profissionais de AI, seguindo o lema do IIA, desenvolver o conhecimento e a prática da AI divulgando entre os auditores internos. O IIA defende que deve existir partilha entre os auditores internos, devem funcionar como uma verdadeira equipa.

O IPAI tem como objetivos:

- Defesa dos interesses dos profissionais de Auditoria Interna;
- Promoção dos princípios éticos no desempenho da Auditoria Interna;
- Contribuição para a formação em conhecimentos, metodologias e práticas da AI atualizados, permitindo uma evolução permanente;
- Desenvolvimento da atividade associativa, por forma a estabelecer relações entre os membros;
- Organização de conferências e debates e estabelecimento duma biblioteca relativa a auditoria e a matérias com ela relacionadas.

### 2.3. *Internacional Professional Practices Framework (IPPF)*

O IIA estabeleceu que a auditoria interna tem como missão aumentar e proteger o valor organizacional, fornecendo garantia, consultoria e conhecimento baseados em riscos e objetivos.

O alcance da missão imposta pelo IIA conta com a ajuda de uma estrutura de princípios e padrões, denominado de Quadro Internacional de Práticas Profissionais (IPPF).

O IPPF é o quadro conceitual que organiza as orientações obrigatórias e recomendadas decretadas pelo IIA, como se pode observar na Figura 2.1.



**Figura 2.1** Quadro Internacional de Práticas Profissionais (IPPF)

**Fonte:** <https://www.svir.ch/en/professional-frameworkippf/international-professional-practices-framework/>

#### 2.3.1. **Orientações Obrigatórias**

Orientações obrigatórias do IPPF são elementos essenciais para a prática profissional da AI, onde os membros do IIA têm de concordar em obedecer a esses elementos, que são:

- Princípios fundamentais para a prática profissional de AI;
- Definição de AI;
- Código de Ética; e

- Normas internacionais para a prática profissional de AI.

### ***2.3.1.1. Princípios fundamentais para a prática profissional de Auditoria Interna***

Os princípios fundamentais para a prática profissional de AI divulgam a eficácia da AI, os dez princípios devem estar claros para atuar de forma eficaz. Na falha de um dos princípios implica que a atividade de AI não seja eficaz, pondo em causa a atividade em alcançar a sua missão.

O IIA definiu os dez princípios fundamentais da seguinte forma:

#### **1. Demonstrar integridade**

A integridade para além de fazer parte do primeiro princípio fundamental, é um dos quatro princípios do Código de Ética do IIA. A integridade no Código de Ética é considerada a base dos outros princípios (objetividade, confidencialidade e competência). Os auditores devem seguir o Código de Ética principalmente na parte relacionada com a integridade. Estes regulamentos exigem que os auditores não participem em atividades ilegais ou em atos que venham a prejudicar a sua profissão. Os regulamentos do Código de Ética exigem também que os auditores realizem os seus trabalhos com honestidade, diligência, responsabilidade e que contribuam para os objetivos da organização de forma legítima.

Uma das formas que os auditores demonstram integridade é no reporte das suas opiniões (relatório), nas conclusões e recomendações sobre o trabalho de auditoria.

O IIA (2019, p. 4) define integridade como «fazer o certo e prestar avaliação e assessoria objetivas e honestas, mesmo quando isso for desconfortável ou difícil e evitar o problema possa ser mais fácil (por exemplo, minimizar as observações do trabalho ou omitir as observações de um relatório de trabalho).»

A integridade é importante porque se a mesma não for demonstrada coloca em causa todo o trabalho de auditoria interna, bem como o trabalho profissional dos auditores que estejam a colaborar para esse trabalho, digamos que toda a atividade de auditoria interna perderá a confiança nela depositada e sua credibilidade na prestação de avaliação e assessoria, tornando a atividade de auditoria interna incapaz de acrescentar valor à organização.

Normas aplicadas a este princípio: 1000 – Propósito, Autoridade e Responsabilidade, 1300 – Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade e 2000 – Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna.

A Figura 2.2 indica exemplos de facilitadores de ações que o chefe de auditoria interna (CAE) e os auditores internos podem adotar para demonstrar o princípio da integridade e como podem observar que tiveram sucesso.

Facilitadores	Principais Indicadores
<p>O que deveria ser feito para operacionalizar o princípio?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ O Código de Ética do The IIA é mencionado no estatuto de auditoria interna e incorporado ao QAIP.</li> <li>▪ As políticas internas e/ou treinamento de auditoria interna incluem cenários éticos/estudos de caso especificamente relevantes para os auditores internos.</li> <li>▪ O CAE informou a atividade de auditoria interna de suas responsabilidades éticas.</li> <li>▪ Treinamento sobre o Código de Ética do The IIA e o código de conduta/ética da organização.</li> <li>▪ Os auditores internos têm uma confirmação anual da conformidade com o Código de Ética do The IIA e o código de conduta/ética da organização.</li> </ul>	<p>Como sabemos que tivemos sucesso?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Não há casos de ação disciplinar contra auditores internos relacionados a violações do Código de Ética do The IIA ou do código de conduta/ética da organização.</li> <li>▪ Os resultados da pesquisa com membros da equipe de auditoria interna indicam que os funcionários acreditam que o departamento opera com integridade e que as preocupações levantadas pelos funcionários serão tratadas adequadamente.</li> <li>▪ O feedback de pesquisas ou entrevistas de áreas sob revisão indica que os membros da equipe demonstram integridade.</li> <li>▪ A equipe de auditoria interna concluiu os requisitos de CPE/CPD relacionados à ética.</li> </ul>

**Figura 2.2** Exemplos do Princípio Fundamental 1: Demonstrar integridade

**Fonte:** IIA – Demonstrando os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2019)

## 2. Demonstrar competência e zelo profissional devido

### Competência

A competência também faz parte de um dos quatro princípios do Código de Ética. O Código de Ética expressa que os auditores internos devem apenas aceitar trabalhos para a qual tenham conhecimentos, habilidades e experiências necessárias. Expressa também que os auditores internos devem continuar a melhorar as suas competências, eficácias e qualidades dos seus trabalhos/serviços.

Para que seja possível criar uma equipa com competências necessárias para desenvolver a atividade de auditoria interna é necessário estruturar cargos, fazer um registo das habilidades necessárias e desenvolver uma estratégia para recrutar e/ou treinar auditores internos com as competências específicas.

O IIA (2019, p. 6) indica que esse princípio fundamental pode ser demonstrado através de «autoavaliações de suas habilidades, planos de desenvolvimento profissional, bem como evidências de cursos de educação profissional continuada, trabalhos de desenvolvimento e experiências de voluntariado realizadas. Os auditores internos titulares de certificações ou credenciais similares geralmente são obrigados a buscar uma educação profissional continuada relevante para manter seus conhecimentos atualizados.»

### **Zelo profissional devido**

A competência tem a ver com conhecimento e habilidades, já o zelo profissional devido tem a ver com a forma que o conhecimento e as habilidades são aplicadas.

Os auditores internos devem seguir o protocolo para planejar e executar os trabalhos de auditoria interna, documentar e comunicar os resultados dos seus trabalhos, desta forma estão a aplicar uma abordagem estruturada e disciplinada. Esta consistência ajuda a garantir com que o trabalho de auditoria interna seja realizado com zelo profissional.

São necessárias algumas qualidades pessoais para realizar o trabalho com zelo profissional devido, como por exemplo curiosidade intelectual e ceticismo profissional. Isto para que os auditores internos compreendam de forma ampla toda a organização e que pensem de forma crítica para conseguirem determinar as causas e falhas dos controlos e ainda apresentem ideias para ajudar a organização.

Caso a atividade de auditoria interna não demonstre competências e zelo profissional devido, as avaliações, os planos de trabalho e os objetivos dos trabalhos podem não ser suficientes, precisos, completos e de boa qualidade.

Normas aplicadas a este princípio: 1200 – Proficiência e Zelo Profissional Devido, 2000 – Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna, 2200 – Planeamento do Trabalho de Auditoria, 2300 – Realizar o Trabalho de Auditoria e 2600 – Comunicando a Aceitação de Riscos.

A Figura 2.3 indica exemplos de facilitadores de ações que o chefe de auditoria interna (CAE) e os auditores internos podem adotar para demonstrar o princípio da competência e zelo profissional devido e como podem observar que tiveram sucesso.

Facilitadores	Principais Indicadores
O que deveria ser feito para operacionalizar o princípio?	Como sabemos que tivemos sucesso?
<p><b>Competência</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ A estrutura da atividade de auditoria interna é definida e apoiada por descrições de cargos.</li> <li>▪ Um modelo de competência da atividade de auditoria interna é acompanhado por um programa de desenvolvimento da equipe.</li> <li>▪ O plano anual de treinamento da atividade de auditoria interna, vinculado às necessidades de desenvolvimento, é preparado e executado.</li> <li>▪ É criada uma política incentivando a obtenção de certificações ou designações.</li> <li>▪ O sistema de gestão do desempenho, com principais objetivos da atividade de auditoria interna, está vinculado aos objetivos departamentais.</li> <li>▪ Procedimentos de auditor convidado/contratos de <i>cosourcing</i> estão em vigor.</li> </ul>	<p><b>Competência</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ As habilidades necessárias para auditar as principais áreas de risco da organização podem ser cumpridas pela equipe interna e/ou o prestador contratado via <i>cosourcing</i>.</li> <li>▪ O percentual de auditores internos que passaram por 40 horas de treinamento por ano.</li> <li>▪ O percentual de auditores internos com avaliações acima da média nas avaliações de desempenho.</li> <li>▪ O percentual da equipe que obteve certificações ou designações.</li> </ul>
<p><b>Zelo Profissional Devido</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ O risco de auditoria (risco de falha da auditoria interna em identificar os principais problemas em uma área auditada) é tratado ativamente no QAIP.</li> <li>▪ Os auditores internos fazem uma pesquisa suficiente de histórico, como parte do planejamento do trabalho, para fundamentar as discussões com o cliente de auditoria.</li> <li>▪ A supervisão e revisão do programa de trabalho e das atividades no nível do trabalho são conduzidas por indivíduos devidamente qualificados.</li> <li>▪ O desempenho da atividade de auditoria interna é avaliado após cada trabalho.</li> <li>▪ Os procedimentos de avaliação mudam com base no nível de risco do trabalho.</li> <li>▪ Os auditores internos se envolvem e validam as descobertas do trabalho de campo e do trabalho de auditoria por meio de comunicação contínua com a gestão das áreas em análise.</li> <li>▪ As observações são apropriadas e relevantes para a área da função/tópico da auditoria.</li> </ul>	<p><b>Zelo Profissional Devido</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Discordâncias limitadas ou inexistentes com o cliente de auditoria após a emissão dos relatórios finais (ou seja, o relatório foi acordado com o cliente de auditoria ou quaisquer discordâncias são destacadas no relatório).</li> <li>▪ Nenhum caso de grandes erros ou omissões nos relatórios é identificado após a emissão dos relatórios finais.</li> <li>▪ O percentual de supervisão da gestão de auditoria interna e revisão dos trabalhos de auditoria em comparação com o total de horas.</li> <li>▪ Nenhuma ocorrência de falhas da atividade de auditoria interna em escalar o tratamento tardio das observações de auditoria de alto risco.</li> </ul>

**Figura 2.3** Exemplos do Princípio Fundamental 2: Demonstrar competência e zelo profissional devido

**Fonte:** IIA – Demonstrando os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2019)

### 3. Ser objetivo e livre de influências indevidas (independente)

Este princípio está interligado ao primeiro princípio (demonstrar integridade), porque ambos requerem que os auditores internos trabalhem para o melhor interesse da organização. No Código de Ética este princípio corresponde à Objetividade. O IIA (2019, p. 9) define objetividade e independência da seguinte forma

«[a] objetividade é uma atitude mental imparcial que exige que os auditores internos não subordinem seu julgamento sobre assuntos de auditoria a outros, e independência é a liberdade de condições que ameacem a capacidade da atividade de auditoria interna de cumprir com suas responsabilidades de maneira imparcial.»

Os auditores internos devem divulgar todos os fatos relevantes quando comunicam os resultados de um trabalho. A «comunicação final dos resultados do trabalho deve incluir conclusões, opiniões, recomendações e/ou planos de ação, que devem ser corroborados por informações confiáveis, relevantes e úteis. A comunicação dos resultados do trabalho deve ser clara, concisa, construtiva, completa e tempestiva. Embora os auditores internos sejam incentivados a reconhecer o desempenho satisfatório também não devem minimizar lacunas na governança, gerenciamento de riscos e controles internos» (IIA, 2019, p. 10).

Se os auditores internos não forem objetivos, a gestão e o conselho não vão confiar nas observações da auditoria interna como sendo precisas e completas. Se a atividades interna não for independente, poderá ter de limitar o seu objetivo de trabalho, suprimir descobertas e alterar opiniões. A objetividade e a independência quando não cumpridos dão prejuízos, limitando a interesse da avaliação e assessoria da auditoria interna. Além de destruir a confiança no trabalho de auditoria interna, multas regulatórias, sanções, danos à reputação e perdas dos *stakeholders*.

Normas aplicadas a este princípio: 1000 – Propósito, Autoridade e Responsabilidade, 1100 – Independência e Objetividade e 2000 – Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna.

A Figura 2.4 indica exemplos de facilitadores de ações que o chefe de auditoria interna (CAE) e os auditores internos podem adotar para demonstrar o princípio de ser objetivo e livre de influências indevidas e como podem observar que tiveram sucesso.

Facilitadores	Principais Indicadores
O que deveria ser feito para operacionalizar o princípio?	Como sabemos que tivemos sucesso?
<p><b>Objetividade</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ A confirmação da objetividade (incluindo qualquer <b>conflito de interesses</b> com familiares, clientes e/ou fornecedores, etc.) é submetida anualmente ao conselho.</li> <li>■ Existe um processo para verificar se os terceiros prestadores de avaliação (p. ex., empresas externas de serviços profissionais) executaram um trabalho para a gestão que constitua conflito de interesses.</li> <li>■ Os auditores internos não prestam avaliação sobre as áreas pelas quais foram responsáveis nos últimos 12 meses.</li> <li>■ As comunicações de auditoria interna são claras, factuais, confiáveis e relevantes.</li> </ul>	<p><b>Objetividade</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ O feedback de pesquisas ou entrevistas com clientes de auditoria, indicando que os auditores internos parecem imparciais e objetivos.</li> <li>■ Os auditores internos (e quaisquer prestadores de avaliação nos quais confiam) preencheram formulários reconhecendo que estão livres de conflitos de interesses ou revelando possíveis conflitos.</li> <li>■ As tendências nas classificações de relatórios/observações mostram que os auditores internos não evitam classificações negativas/insatisfatórias nos níveis do trabalho ou da observação.</li> <li>■ As conclusões e opiniões mostram que os auditores internos reportam fatos relevantes conhecidos.</li> <li>■ As avaliações, como parte do QAIP da atividade de auditoria interna, afirmam que as conclusões e opiniões foram formuladas objetivamente (são confiáveis e apoiadas por fatos).</li> </ul>
<p><b>Independência/Liberdade de Influências Indevidas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ O reporte funcional ao conselho é definido no estatuto de auditoria interna.</li> <li>■ O conselho/comitê de auditoria analisa formalmente a independência e a objetividade do CAE periodicamente quanto ao emprego contínuo.</li> <li>■ O CAE tem acesso direto ao conselho, conforme definido no estatuto de auditoria interna.</li> <li>■ Existem salvaguardas, com reporte ao conselho, para quaisquer papéis pelos quais o CAE possa ser responsável além da auditoria interna.</li> </ul>	<p><b>Independência/Liberdade de Influências Indevidas</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ O conselho analisa o desempenho do CAE e aprova sua nomeação, remuneração e desligamento.</li> <li>■ O baixo número de inibidores/restrições ao escopo de trabalho que o departamento de auditoria interna teve (p. ex., acesso, grandes atrasos).</li> <li>■ Sessões privadas agendadas regularmente (p. ex., trimestralmente ou ao menos anualmente) com o conselho sem a presença da gestão.</li> </ul>

**Figura 2.4** Exemplos do Princípio Fundamental 3: Ser objetivo e livre de influências indevidas  
**Fonte:** IIA – Demonstrando os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2019)

#### 4. Estar alinhado com as estratégias, objetivos e riscos da organização

No Código de Ética este princípio está relacionado com a Objetividade. A responsabilidade dos auditores internos é de agregar valor à organização. Uma das formas de agregar esse valor é conectando o trabalho de auditoria interna aos riscos de maior impacto sobre a capacidade de a organização conseguir atingir os seus objetivos. Esta conexão requer que os auditores internos entendam profundamente a organização. A atividade de auditoria interna alinha a estratégia da atividade de auditoria interna com a da organização estabelecendo um plano estratégico com uma visão definida e objetivos claros de sucesso. O plano de trabalho

da atividade de auditoria interna deverá ser baseado numa avaliação de riscos documentados, realizada pelo menos uma vez ao ano.

«Considerando o que aprenderam com a alta administração e os *stakeholders* nas áreas de negócios individuais, os auditores internos deveriam ter informações suficientes para atualizar regularmente a avaliação de riscos da atividade de auditoria interna em toda a organização. Os resultados das avaliações de riscos realizadas como parte dos trabalhos individuais de auditoria interna também devem ser considerados. Isso permite que a atividade de auditoria interna ajuste dinamicamente o plano de auditoria interna, permitindo que responda rapidamente às prioridades de riscos emergentes. A análise de dados contínua e baseada em tecnologia reduz ainda mais o tempo de resposta. Ao integrar as informações de risco mais atuais em sua avaliação de riscos em toda a organização, a atividade de auditoria interna demonstra conformidade com o Princípio Fundamental 4» (IIA, 2019, p.13).

Caso a atividade de auditoria interna não se alinhe às estratégias, objetivos e riscos da organização, corre o risco de desperdiçar tempo e recursos na avaliação das áreas, processos ou problemas que não ajudam a organização em gerir os seus principais riscos e atingir os seus objetivos. Sendo assim, a atividade de auditoria interna não agrega muito valor à organização, tornando-se irrelevante.

Normas aplicadas a este princípio: 2000 – Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna e 2200 – Planeamento do Trabalho de Auditoria.

A Figura 2.5 indica exemplos de facilitadores de ações que o chefe de auditoria interna (CAE) e os auditores internos podem adotar para demonstrar o princípio de estar alinhado com as estratégias, objetivos e riscos da organização e como podem observar que tiveram sucesso.

Facilitadores	Principais Indicadores
O que deveria ser feito para operacionalizar o princípio?	Como sabemos que tivemos sucesso?
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ O plano estratégico da atividade de auditoria interna, alinhado à estratégia organizacional, é criado com uma visão definida, objetivos e métricas claras de sucesso.</li> <li>■ A estratégia de auditoria da atividade de auditoria interna é atualizada com base em alterações no ambiente interno ou externo.</li> <li>■ O plano anual de auditoria da atividade de auditoria interna é atualizado com base nas mudanças nas estratégias e/ou objetivos da organização.</li> <li>■ O plano de auditoria interna vincula os trabalhos a objetivo(s) e/ou risco(s) estratégico(s).</li> <li>■ Os principais riscos organizacionais são usados como base do plano anual. Os principais riscos não abordados no plano de auditoria interna são comunicados ao conselho.</li> <li>■ A atividade de auditoria interna prioriza as atividades de acompanhamento das observações ou recomendações relacionadas a riscos estratégicos e incorpora essas informações na avaliação de riscos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ O feedback das pesquisas com stakeholders indica que a atividade de auditoria interna está operando em alinhamento com a visão de prioridades dos stakeholders.</li> <li>■ O CAE participa de discussões estratégicas.</li> <li>■ O percentual do plano de auditoria interna que abrange projetos e/ou iniciativas estratégicas.</li> <li>■ Os riscos estratégicos são identificados no plano de auditoria interna.</li> <li>■ O planejamento estratégico foi auditado.</li> <li>■ O percentual da equipe de auditoria interna qualificado e designado em alinhamento com a estrutura da organização e os principais riscos (tipo de habilidade, localização, etc.).</li> </ul>

**Figura 2.5** Exemplos do Princípio Fundamental 4: Estar alinhado com as estratégias, objetivos e riscos da organização

**Fonte:** IIA – Demonstrando os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2019)

## 5. Estar adequadamente posicionado e possuir recursos adequados

No Código de Ética este princípio está relacionado com a competência. A atividade de auditoria interna consegue agregar valor à organização se estiver devidamente bem posicionada, tendo os recursos adequados.

Idealmente, seria o chefe de auditoria Interna ter reporte direto ao conselho, ou seja, ao mais alto nível de governação, o que faria preservar a independência, dando ao chefe de auditoria interna acesso a questões importantes. Mas nem sempre acontece o ideal, por isso, para a atividade de auditoria interna ser considerada bem posicionada, o chefe de auditoria interna deve reportar ao mais alto nível da gestão, que geralmente é o diretor executivo (CEO), ou pelo menos que reporte a um nível que permita à atividade de auditoria interna desempenhar as responsabilidades.

«Se a atividade de auditoria interna não estiver devidamente posicionada, os resultados e as conclusões do trabalho de auditoria interna poderão não ser tratados com importância suficiente para motivar ações da gestão.» (IIA, 2019, p. 15)

Normas aplicadas a este princípio: 1000 – Propósito, Autoridade e Responsabilidade, 1100 – Independência e Objetividade, 1200 – Proficiência e Zelo Profissional Devido e 2000 – Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna.

A Figura 2.6 indica exemplos de facilitadores de ações que o chefe de auditoria interna (CAE) e os auditores internos podem adotar para demonstrar o princípio de estar apropriadamente posicionado e adequadamente equipado e como podem observar que tiveram sucesso.

Facilitadores	Principais Indicadores
O que deveria ser feito para operacionalizar o princípio?	Como sabemos que tivemos sucesso?
<p><b>Apropriadamente Posicionado</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Existe um estatuto de auditoria interna documentado e personalizado, alinhado com o IPPF.</li> <li>■ O reporte funcional ao nível do conselho e o reporte administrativo ao nível mais alto da organização são definidos no estatuto.</li> <li>■ O mandato da atividade de auditoria interna é amplo e alinhado às necessidades da organização (isto é, ela está posicionada para agregar valor).</li> </ul>	<p><b>Apropriadamente Posicionado</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ O CAE é visto como parte da liderança e participa de reuniões importantes da gestão, conselho, gestão de projetos e liderança funcional.</li> <li>■ Evidências de que o CAE desafiou a gestão quando necessário.</li> <li>■ Os resultados do trabalho de auditoria recebem a devida consideração.</li> </ul>
<p><b>Adequadamente Equipado</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Um orçamento operacional suficiente é aprovado pelo conselho.</li> <li>■ Há discussões periódicas com o conselho sobre o QAIP, a disponibilidade de recursos (capacidade e habilidades) e quaisquer limitações.</li> <li>■ Os recursos são comparados periodicamente com os de organizações de tamanho/perfil semelhantes (<i>benchmarking</i>).</li> <li>■ Recursos humanos, tecnologia e ferramentas são fornecidos à auditoria interna, permitindo que execute seus trabalhos de forma eficaz e eficiente.</li> <li>■ A atividade de auditoria interna tem o devido acesso a especialistas por meio de funções internas, programas de auditor convidado e/ou <i>cosourcing</i>.</li> <li>■ Os recursos de auditoria interna estão localizados nas operações mais importantes da empresa e/ou há um orçamento de viagem adequado para permitir visitas periódicas às principais operações.</li> </ul>	<p><b>Adequadamente Equipado</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ O percentual de conclusão do plano de auditoria interna.</li> <li>■ O percentual de auditorias internas descartadas do plano de auditoria interna devido a limitações de recursos.</li> <li>■ O percentual do plano de auditoria interna disponível para solicitações da gestão.</li> <li>■ O percentual de horas de auditoria interna alocadas às principais auditorias internas, em comparação com atividades administrativas.</li> <li>■ O percentual de cobertura do plano de auditoria interna dedicada a processos e entidades de alto risco.</li> </ul>

**Figura 2.6** Exemplos do Princípio Fundamental 5: Estar apropriadamente posicionado e adequadamente equipado

**Fonte:** IIA – Demonstrando os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2019)

## **6. Demonstrar qualidade e melhoria contínua**

No Código de Ética este princípio diz respeito ao princípio da competência.

A atividade de auditoria interna deve ser orientada através de políticas e procedimentos adaptados à natureza da organização. Estas políticas e procedimentos tem de estar alinhados com os requisitos do IPPF.

O chefe da auditoria interna deve estabelecer um método para investigar itens de ação da qualidade da atividade da auditoria interna. «Exemplos de itens de ação incluem revisões supervisoras, agendadas regularmente, dos trabalhos de auditoria interna por parte da gestão da auditoria interna, autoavaliações da atividade de auditoria interna e oportunidades de inovação e melhoria identificadas durante as revisões. As evidências de que esses itens são rastreados e concluídos oportunamente ajudam a demonstrar o comprometimento da atividade de auditoria interna com esse princípio fundamental.» (IIA, 2019, p. 17)

Caso a atividade de auditoria interna não demonstre qualidade e melhoria contínua, ela não estará em conformidade com as Normas, que exigem que a atividade de auditoria interna tenha um programa de avaliação e melhoria da qualidade.

Normas aplicadas a este princípio: 1300 – Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade e 2000 – Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna.

A Figura 2.7 indica exemplos de facilitadores de ações que o chefe de auditoria interna (CAE) e os auditores internos podem adotar para demonstrar o princípio de qualidade e melhoria contínua e como podem observar que tiveram sucesso.

Facilitadores	Principais Indicadores
O que deveria ser feito para operacionalizar o princípio?	Como sabemos que tivemos sucesso?
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Os elementos do QAIP estão em funcionamento.</li> <li>▪ Os itens de ação do QAIP são acompanhados e fechados em tempo hábil.</li> <li>▪ Existem mecanismos para solicitar feedback dos clientes de auditoria e dos principais stakeholders.</li> <li>▪ KPIs operacionais são definidos e monitorados, incluindo KPIs para promover melhorias e inovações nas atividades de auditoria interna.</li> <li>▪ Há uma metodologia de auditoria interna adequada ao propósito e é atualizada periodicamente.</li> <li>▪ São necessárias atividades de auditoria interna terceirizadas para estar em conformidade com as <i>Normas</i> e o Código de Ética do The IIA.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Avaliações internas incluem o monitoramento contínuo do desempenho da auditoria interna e autoavaliações periódicas ou avaliações por outras pessoas da organização, com conhecimento suficiente sobre a auditoria interna e o IPPF.</li> <li>▪ Avaliações externas ocorrem pelo menos uma vez a cada 5 anos e os resultados indicam "conformidade geral" com as <i>Normas</i> e Código de Ética do The IIA.</li> <li>▪ Avaliações internas e externas indicam melhoria geral em comparação com avaliações anteriores.</li> <li>▪ A alta administração e o conselho recebem os resultados do QAIP.</li> <li>▪ A atividade de auditoria interna possui um plano de ação e aborda/trata os itens de ação do QAIP em tempo hábil.</li> </ul>

**Figura 2.7** Exemplos do Princípio Fundamental 6: Demonstrar qualidade e melhoria contínua  
**Fonte:** IIA – Demonstrando os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2019)

## 7. Comunicar de forma eficaz

O princípio do Código de Ética é a confidencialidade.

Uma auditoria interna eficaz requer uma comunicação eficaz.

Para demonstrar o princípio da comunicação entre os membros da atividade de auditoria interna, o chefe da auditoria interna pode incluir um plano de comunicação como parte das políticas e procedimentos de auditoria interna.

«O plano de comunicação deve estar alinhado às normas relacionadas à comunicação e pode descrever como os auditores internos compartilharão sobre trabalhos individuais, desde o (planeamento) e programas de trabalho até resultados e monitoramento. Outro aspeto da comunicação eficaz é manter a confidencialidade adequada, que é um dos quatro princípios descritos no Código de Ética do The IIA. A atividade de auditoria interna deve ter controles para proteger as informações que recebe, acesa e distribui. A Orientação de Implantação do The IIA sobre o princípio da confidencialidade do Código de Ética explica como estar em conformidade com as normas relevantes e com as regras de conduta do Código de Ética. O histórico da atividade de auditoria interna deve permanecer livre de divulgação não autorizada e de uso inadequado de informações confidenciais.

Para trabalhos individuais, os auditores internos podem usar um plano de comunicação de trabalho para estabelecer como as avaliações, planos e observações de riscos no nível do trabalho serão comunicados durante todo o trabalho, incluindo como os resultados serão comunicados. Durante todo o trabalho, as comunicações devem ser estruturadas e ativas, incentivando o diálogo entre os auditores internos e a gestão da área ou do processo sob revisão. As comunicações dos resultados devem ser precisas, objetivas, claras, concisas, construtivas, completas e tempestivas, e devem incluir todas as informações e observações significantes e relevantes para apoiar as recomendações e conclusões» (IIA, 2019, p. 20).

Se não existir uma comunicação eficaz, a atividade de auditoria pode não conseguir obter a posição desejada, os recursos e as informações necessárias para concluir os seus trabalhos.

Normas aplicadas a este princípio: 1300 – Programa de Avaliação e Melhoria da Qualidade, 2000 – Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna, 2200 – Planejamento do Trabalho de Auditoria, 2300 – Realizar o Trabalho de Auditoria, 2400 – Comunicação dos Resultados e 2600 – Comunicação a Aceitação de Riscos.

A Figura 2.8 indica exemplos de facilitadores de ações que o chefe de auditoria interna (CAE) e os auditores internos podem adotar para demonstrar o princípio de se comunicar com eficácia e como podem observar que tiveram sucesso.

Facilitadores	Principais Indicadores
<p>O que deveria ser feito para operacionalizar o princípio?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ Um plano de comunicação de auditoria interna (incluindo alterações ao plano, notificação de auditoria, etc.) está em vigor.</li> <li>■ O reporte periódico e alguns relatórios de trabalho são personalizados para os principais stakeholders (alta administração, comitê de auditoria), conforme necessário.</li> <li>■ Os relatórios de trabalho são factualmente precisos, destacam riscos, tratam causas raízes e incentivam as ações da gestão responsável pela área ou processo em análise.</li> <li>■ Os relatórios de trabalho são sucintos, alinhados aos principais riscos e usam gráficos ou recursos visuais, quando apropriado.</li> <li>■ Os relatórios de trabalho e outros relatórios periódicos fornecem uma visão holística da avaliação e o desempenho positivo é reconhecido.</li> <li>■ A atividade de auditoria interna aumenta a conscientização sobre seu papel e promove sua contribuição de valor.</li> <li>■ Existe uma estrutura para incentivar a comunicação ativa e de mão dupla com os stakeholders (recebimento e entrega de informações).</li> <li>■ Os riscos não resolvidos aceitos pela gestão que são considerados inaceitáveis pelo CAE são comunicados ao conselho.</li> <li>■ A auditoria interna implantou controles para garantir a confidencialidade dos dados que recebe, acessa e emite.</li> </ul>	<p>Como sabemos que tivemos sucesso?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>■ O feedback dos clientes de auditoria e dos principais stakeholders indica que os relatórios de auditoria interna são adequados ao propósito.</li> <li>■ Nenhum caso de grandes erros ou omissões nos relatórios é identificado após a emissão dos relatórios finais.</li> <li>■ O percentual de sessões de conscientização planejadas, postagens de mídia social/intranet etc., concluídas pela auditoria interna.</li> <li>■ O tempo entre o fim do trabalho de campo e a emissão dos relatórios preliminares e finais é razoável.</li> <li>■ Nenhum caso de divulgação não autorizada ou incorreta de dados confidenciais por auditores internos.</li> </ul>

**Figura 2.8** Exemplos do Princípio Fundamental 7: Comunicar com eficácia

**Fonte:** IIA – Demonstrando os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2019)

## 8. Fornecer garantia baseada em risco

Para demonstrar este princípio e cumprir a sua missão a atividade interna deve implementar com eficácia o princípio fundamental quatro.

«Para ser verdadeiramente responsivo a riscos emergentes ou mudanças no perfil de riscos da organização, o plano de auditoria interna também deve ser flexível e adaptável, permitindo que novos riscos, uma vez identificados, sejam rapidamente incorporados. Para competir, as empresas estão sob pressão constante para inovar, crescer em mercados adjacentes e novas geografias, e adaptar seus modelos de negócios. Conforme os universos

de risco mudam e se expandem, é importante que os esforços de avaliação da atividade de auditoria interna sejam proativos. Com muita frequência, a natureza dos processos de auditoria interna os deixa presos a eventos passados, perdendo de vista os riscos mais imediatos que afetam os objetivos da organização» (IIA, 2019, p. 23).

Caso a auditoria interna não demonstre este princípio a gestão não terá validação independente sob os seus controlos e se estão a funcionar adequadamente para mitigar os riscos.

Normas aplicadas a este princípio: 2000 – Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna, 2100 – Natureza do Trabalho, 2200 – Planeamento do Trabalho de Auditoria, 2400 – Comunicação dos Resultados e 2600 – Comunicação a Aceitação de Riscos.

A Figura 2.9 indica exemplos de facilitadores de ações que o chefe de auditoria interna (CAE) e os auditores internos podem adotar para demonstrar o princípio de prestar avaliações baseadas em riscos e como podem observar que tiveram sucesso.

Facilitadores	Principais Indicadores
O que deveria ser feito para operacionalizar o princípio?	Como sabemos que tivemos sucesso?
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ O mandato de auditoria interna inclui a avaliação de que os principais riscos estão sendo gerenciados ou que existem planos de ação para lidar com esses riscos.</li> <li>■ O planejamento de auditoria interna está alinhado com o principal universo de riscos organizacionais e o apetite a risco.</li> <li>■ O CAE discute com a alta administração e o conselho a prestação de avaliação dos principais riscos não cobertos pela atividade de auditoria interna.</li> <li>■ O plano de auditoria interna é flexível e se adapta aos riscos em transformação.</li> <li>■ A auditoria interna interage com a função/framework de gerenciamento de riscos, se houver, e avalia a eficácia do gerenciamento de riscos.</li> <li>■ O escopo e os objetivos de cada trabalho são personalizados para abordar os riscos organizacionais e estratégicos significantes mais relevantes para o trabalho.</li> <li>■ O reporte dos resultados está vinculado aos principais riscos organizacionais e estratégicos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ O percentual de riscos altamente significantes cobertos pelo plano de auditoria interna.</li> <li>■ O percentual de riscos emergentes identificados pelo negócio que tenham sido incluídos no plano de auditoria interna.</li> <li>■ O percentual de observações de auditoria interna que podem ser vinculadas a riscos organizacionais significantes.</li> <li>■ A avaliação de riscos no nível do trabalho demonstra que cada trabalho individual é direcionado para identificar e testar a eficácia dos controlos que abordam os riscos mais importantes.</li> </ul>

**Figura 2.9** Exemplos do Princípio Fundamental 8: Prestar avaliações baseadas em riscos  
**Fonte:** IIA – Demonstrando os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2019)

## **9. Ser perspicaz, proativo e focado no futuro**

Os auditores internos costumam examinar as atividades passadas para garantir que a organização cumpre com as políticas, procedimentos e requisitos regulatórios. Esta abordagem é limitativa porque mesmo que a auditoria encontrasse falhas no procedimento, as atividades já estavam concluídas.

Os auditores internos para serem perspicazes devem identificar e explicar claramente o impacto dos riscos identificados e analisar as informações para encontrar as causas. O ideal será a atividade da auditoria interna poder usar novas ideias para expandir sua avaliação de riscos de toda a organização e alertar a gestão quanto aos novos riscos.

Os auditores internos devem ter foco no futuro das suas organizações. Os trabalhos de consultoria realizados no início do planejamento organizacional, antes que novas estratégias sejam adotadas e novos processos entrem em funcionamento, permitem que os auditores internos ajudem a gestão a identificar potenciais riscos e recomendem controles que possam ser integrados no processo.

«[P]esquisas e entrevistas podem ser ferramentas úteis para os auditores internos que seguem esse princípio fundamental para avaliar se os stakeholders reconhecem as contribuições da atividade de auditoria interna como perspicazes, proativas e focadas no futuro.» (IIA, 2019, p. 25)

Se a atividade de auditoria interna não for perspicaz, proativa e focada no futuro, é bastante provável que deixe passar os riscos emergentes fazendo com que o valor agregado seja limitado.

Normas aplicadas a este princípio: 2000 – Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna e Natureza do Trabalho.

A Figura 2.10 indica exemplos de facilitadores de ações que o chefe de auditoria interna (CAE) e os auditores internos podem adotar para demonstrar o princípio de ser perspicaz, proativo e focado no futuro e como podem observar que tiveram sucesso.

Facilitadores	Principais Indicadores
O que deveria ser feito para operacionalizar o princípio?	Como sabemos que tivemos sucesso?
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Os auditores internos obtêm treinamento e educação sobre questões emergentes, análise de dados e tecnologia.</li> <li>▪ O CAE mantém uma estratégia/plano estratégico plurianual para a atividade de auditoria interna; em alinhamento com a estratégia organizacional e com uma visão definida, objetivos e métricas claras de sucesso; e com atualização regular.</li> <li>▪ Existe uma estrutura para incentivar a comunicação ativa e de mão dupla com os stakeholders (recebimento e entrega de informações).</li> <li>▪ Problemas sistemáticos e/ou tendências de riscos ou controle são identificados.</li> <li>▪ Auditorias temáticas fazem parte dos planos de auditoria interna.</li> <li>▪ O processo de trabalho permite que a gestão divulgue os problemas automaticamente, para concentrar melhor os esforços de auditoria.</li> <li>▪ A análise de dados é implantada ao longo das diversas fases do ciclo de vida da auditoria, para identificar riscos e causas raízes.</li> <li>▪ O plano de auditoria interna aborda os riscos aos objetivos estratégicos.</li> <li>▪ A auditoria interna apoia o monitoramento contínuo dos riscos externos e atípicos que possam impactar a organização e avalia a prontidão/preparação.</li> <li>▪ O momento da avaliação é definido com o objetivo de melhor valor (ou seja, não auditando o passado).</li> <li>▪ As observações de auditoria interna destacam o risco/impacto das observações levantadas.</li> <li>▪ Parte permanente do modelo de relatório de trabalho é dedicada à identificação de riscos emergentes relevantes para a área ou processo em análise (por exemplo, inteligência artificial, novos regulamentos).</li> <li>▪ Incorpora o uso de modelos de maturidade de controle, quando apropriado, para fornecer perspectiva sobre a adequação e escalabilidade dos controles atuais.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ O feedback das pesquisas ou entrevistas do conselho e da gestão indica que a atividade de auditoria interna é perspicaz, proativa e focada no futuro.</li> <li>▪ O percentual de trabalhos em que a tecnologia e/ou a análise de dados são usadas.</li> <li>▪ Extensão do uso da análise de dados ao longo do ciclo de vida da auditoria.</li> <li>▪ O percentual de problemas/riscos anteriormente desconhecidos identificados por trabalho.</li> <li>▪ O percentual de observações de auditoria com análise prospectiva e enquadramento de problemas.</li> <li>▪ Recursos dedicados ao treinamento de auditores internos para prontidão futura.</li> <li>▪ Número de sessões de conscientização conduzidas/coordenadas pela atividade de auditoria interna sobre como questões/tecnologias emergentes podem impactar várias áreas de negócios.</li> <li>▪ Pode demonstrar consideração contínua dos eventos atuais e/ou tendências emergentes que possam impactar direta ou indiretamente os negócios.</li> </ul>

**Figura 2.10** Exemplos do Princípio Fundamental 9: Ser perspicaz, proativo e focado no futuro  
**Fonte:** IIA – Demonstrando os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2019)

## **10. Promover a melhoria organizacional**

«Se a atividade de auditoria interna estiver implantando esse princípio fundamental, a gestão considerará a atividade de auditoria interna como parceira de negócios e conselheira confiável, que a ajudará a atingir seus objetivos. As evidências desse relacionamento incluem a busca proactiva da atividade de auditoria por parte da gestão para solicitar serviços. Além disso, pesquisas com stakeholders emitidas pela atividade de auditoria interna podem mensurar se a gestão encontra valor em uma parceria colaborativa com a atividade de auditoria interna.» (IIA, 2019, p. 28)

Se a atividade de auditoria interna não promover a melhoria organizacional, o valor agregado poderá ser limitado, leva a perda de confiança no trabalho de auditoria interna e a gestão começa a acreditar que os recursos alocados não tem o valor produzido e podem começar a reduzir os recursos, enfraquecendo a atividade de auditoria interna.

Normas aplicadas a este princípio: 1000 – Propósito, Autoridade e Responsabilidade, 2000 – Gerenciamento da Atividade de Auditoria Interna, 2100 - Natureza do Trabalho, 2500 – Monitorando o Progresso e 2600 – Comunicando a Aceitação de Riscos.

A Figura 2.11 indica exemplos de facilitadores de ações que o chefe de auditoria interna (CAE) e os auditores internos podem adotar para demonstrar o princípio de promover a melhoria organizacional e como podem observar que tiveram sucesso.

Facilitadores	Principais Indicadores
O que deveria ser feito para operacionalizar o princípio?	Como sabemos que tivemos sucesso?
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ O programa de trabalho da auditoria interna faz recomendações para melhorar a governança da organização.</li> <li>▪ O tratamento das observações de auditoria é cuidadosamente rastreado, validado e escalado com base no risco.</li> <li>▪ É realizada a devida coordenação com outros prestadores de avaliação, para otimizar as atividades de avaliação nas três linhas de defesa. (Os mapas de avaliação definem os proprietários dos riscos e os prestadores de avaliação).</li> <li>▪ Os relatórios concentram-se e tratam as causas raízes dos problemas.</li> <li>▪ As melhores práticas, insights e tendências de controle/riscos são compartilhados com o negócio e entre as unidades de negócios.</li> <li>▪ O plano de auditoria interna inclui trabalhos de consultoria (assessoria) e reserva uma porcentagem razoável do plano para acomodar solicitações da gestão durante o ano.</li> <li>▪ A atividade de auditoria interna investe em conhecimento de negócios por meio de treinamento sobre a indústria, treinamento prático de negócios, etc.</li> <li>▪ A atividade de auditoria interna identifica oportunidades para promover a eficiência organizacional e aumentar o valor organizacional.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ O percentual de trabalhos de consultoria (assessoria) incluídos no plano de auditoria interna.</li> <li>▪ O percentual de recomendações de auditoria interna implantadas dentro dos prazos acordados.</li> <li>▪ Número de solicitações da gestão recebidas por ano.</li> <li>▪ Número de melhores práticas compartilhadas com o negócio e implantadas (fora do ciclo regular de trabalho de auditoria).</li> <li>▪ Os principais stakeholders consideram a auditoria interna uma parceira de negócios e conselheira que ajuda a gestão a atingir seus objetivos de forma controlada.</li> <li>▪ Economia de custos alcançada/identificada.</li> <li>▪ O percentual ou número de avaliações iniciais, pré-implantações e <i>check-ins</i> de <i>midpoints</i> de projeto pela atividade de auditoria interna quanto a iniciativas de negócios, transformações de processos, sistemas, ambiente externo, etc.</li> </ul>

**Figura 2.11** Exemplos do Princípio Fundamental 10: Promover a melhoria organizacional  
**Fonte:** IIA – Demonstrando os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2019)

### 2.3.1.2. Código de Ética

O código de ética faz parte do enquadramento internacional de práticas profissionais de AI, é um elemento das orientações obrigatórias.

Morais e Martins (2013, pp. 52-54) expressa que qualquer trabalho efetuado pelo auditor, deve ser regulado por princípios éticos, sendo uma obrigação individual e extensível a toda a equipa. A ética deve ser considerada como uma regra ou norma que gerem o comportamento moral da profissão de AI.

O IIA estabeleceu o código de ética com o objetivo de promover uma cultura ética na profissão de AI, para isso incorporou dois componentes relevantes:

1. Princípios relevantes para a prática de AI;
2. Normas de conduta que regem o comportamento que se espera dos auditores internos.

As normas de conduta são uma explicação mais aprofundada dos princípios, propõem uma orientação da conduta ética dos auditores internos. Este código aplica-se a todos os auditores internos e a entidades que prestem serviços de AI. O incumprimento deste código tem ações disciplinares.

Para efeito do Código de Ética, o IIA considera auditores internos, todas as pessoas que sejam membros do IIA (titulares ou candidatos a certificações profissionais do IIA).

Todos os auditores internos que prestem serviços de AI devem aplicar e respeitar os quatro princípios do código:

- **Integridade** – os auditores internos devem executar o seu trabalho de forma honesta e com responsabilidade. Devem respeitar as leis, a ética e os objetivos da organização;
- **Objetividade** – as avaliações dos auditores internos têm de ser equilibradas e objetivas, não podem ser influenciados por interesses nem opinião alheia. Os auditores não devem ter uma relação próxima ou aceitar convites de alguém que possa vir a prejudicar o seu julgamento profissional;
- **Confidencialidade** – não podem utilizar a informação para benefício próprio; e
- **Competência** – os auditores internos devem aceitar apenas os serviços para os quais disponham de conhecimento e experiência. Têm de desempenhar os serviços de acordo com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna e continuarão a aperfeiçoar a qualidade dos seus serviços.

Os auditores internos devem também aplicar e respeitar as regras de conduta dos princípios do código de ética (IIA, 2009, pp. 12-13):

## 1. Integridade

- 1.1. Deverão executar o seu trabalho com honestidade, diligência e responsabilidade;

- 1.2. Deverão respeitar as leis e divulgar o que se espera seja feito ao abrigo das leis e da profissão;
- 1.3. Não deverão, em consciência, participar em atividade ilegais, ou em atos que desacreditem a profissão de auditoria interna ou a organização; e
- 1.4. Deverão respeitar e contribuir para os objetivos legítimos e éticos da organização.

## **2. Objetividade**

- 2.1. Não deverão participar em qualquer atividade ou manter uma relação que prejudique ou que se presume possa prejudicar o seu julgamento imparcial. A participação inclui atividades ou relações tais, que possam estar em conflito com os interesses da organização;
- 2.2. Não deverão aceitar nada que possa prejudicar ou que se presume possa prejudicar o seu julgamento profissional; e
- 2.3. Divulgarão todos os factos materiais de que tenham conhecimento, os quais, a não serem divulgados, possam distorcer a informação das atividades em análise.

## **3. Confidencialidade**

- 3.1. Deverão ser prudentes na utilização e proteção da informação obtida no desempenho das suas atividades; e
- 3.2. Não deverão utilizar a informação para qualquer benefício próprio ou que de outra maneira estaria em desacordo com as leis ou em detrimento dos objetivos legítimos e éticos da organização.

## **4. Competência**

- 4.1. Aceitarão apenas serviços para as quais disponham do necessário conhecimento, proficiência e experiência;
- 4.2. Desempenharão os serviços de auditoria interna de acordo com as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna; e
- 4.3. Deverão continuamente aperfeiçoar a sua proficiência e a eficiência e qualidade dos seus serviços.

Pinheiro (2014, p. 236) consegue resumir o Código de Ética da seguinte forma

«O exercício da auditoria deve estar sujeito a um conjunto de regras que oriente os Auditores Internos e que sejam partilhadas e observadas, de modo a salvaguardar eventuais conflitos de interesses entre aqueles e as organizações para quem trabalham. Não podemos deixar de salientar que os Auditores Internos pertencem à organização, delas auferindo o seu vencimento e reportando à Administração, na maioria dos casos, pelo que detêm um conjunto de interesses inerentes à própria empresa. Assim sendo a existência de um código de ética aprovado pela própria empresa é um instrumento importante na função Auditoria Interna.

O Código de Ética publicado pelo “The Institute Internal Auditors, INC”, consagra normas de conduta e estabelece as bases do seu cumprimento pelos auditores internos.»

### ***2.3.1.3. Normas internacionais para a prática profissional de Auditoria Interna (NIPPAI)***

As normas internacionais constituem as declarações de requisitos obrigatórios para a prática profissional da AI. Essas declarações de requisitos obrigatórios têm por base os seguintes princípios:

- Declarações dos requisitos fundamentais para a prática profissional de auditoria interna e para a avaliação da eficácia do desempenho que são internacionalmente aplicáveis às organizações e aos indivíduos; e
- Interpretações esclarecendo termos ou conceitos contidos nas Normas.

De acordo com o IPPF «o desenvolvimento e emissão de normas é um processo contínuo, sujeito previamente a uma consulta e discussão exaustiva, a nível internacional, antes da sua emissão». As normas têm como intenção:

- Delinear princípios básicos que representem a prática de auditoria interna tal como ela deverá ser;
- Proporcionar um enquadramento para o desempenho e promoção de um vasto conjunto de atividades de auditoria interna que permitam acrescentar valor;
- Estabelecer as bases para a avaliação de desempenho de auditoria interna; e
- Promover a melhoria dos processos e operações das organizações.

As normas estão divididas pelo IIA em duas categorias essenciais: Normas de Atributos e Normas de Desempenho.

### **Normas de Atributo**

São normas que identificam as características das organizações e dos auditores internos.

#### **1000 – Objetivo, Autoridade e Responsabilidade**

Estas três características devem ser formalmente definidas numa carta, consistente com o IPPF.

#### **1100 – Independência e Objetividade**

A atividade de AI deve ser independente e os auditores internos devem ser objetivos na execução das suas funções.

#### **1200 – Proficiência e Zelo Profissional Devido**

A atividade de AI deve ser realizada com competência adequada e dedicação profissional.

#### **1300 – Programa de Garantia de Qualidade e Melhoria**

O responsável pela AI deve desenvolver e manter um programa de avaliação de qualidade e melhoria, que deva abranger todos os aspetos da atividade de AI.

### **Normas de Desempenho**

São normas que descrevem a natureza da atividade de AI e fornecem critérios que permitem avaliar a qualidade do seu desempenho.

#### **2000 – Gestão da Atividade de Auditoria Interna**

O responsável pela AI deve gerir de forma eficaz a atividade para garantir e assegurar que está a adicionar valor á organização.

#### **2100 – Natureza do Trabalho**

A atividade de AI deve avaliar e contribuir para a melhoria dos processos de governação, gestão do risco e controlo interno, utilizando uma abordagem sistemática e disciplinada.

#### **2200 – Planeamento do Trabalho da Auditoria**

Os auditores internos devem elaborar um plano para cada trabalho, que inclui os objetivos, o âmbito, prazos de execução e distribuição de recursos.

#### **2300 – Execução do Trabalho de Auditoria**

Os auditores internos devem identificar, analisar, avaliar e registrar informações para cumprir os objetivos pretendidos do trabalho.

#### **2400 – Comunicação dos Resultados**

Os auditores internos devem comunicar os resultados do trabalho.

#### **2500 – Acompanhar o Processo**

O responsável pela AI deve estabelecer e manter um sistema de para acompanhar o efeito dos resultados apresentados à administração.

#### **2600 - Comunicação da Aceitação de Riscos**

Quando o responsável pela AI conclui que as administrações optem por um nível de risco que possa ser inaceitável para a organização.

O IIA deixa bem explícito que «[a]s *Normas* são aplicáveis a auditores internos e a atividade de auditoria interna. Todos os auditores internos são responsáveis pela conformidade com as normas em relação à objetividade, proficiência e zelo profissional devido individual e as normas que são relevantes para o desempenho das suas responsabilidades profissionais. Os executivos chefes de auditoria são adicionalmente responsáveis pela conformidade geral da atividade de auditoria interna com as *Normas*.»

As normas foram atualizadas a 1 de janeiro de 2017.

### **2.3.2. Orientações Recomendadas**

Orientações recomendadas do IPPF são elementos recomendados em ajudar os auditores internos a implementar as Normas e melhores práticas nos trabalhos de AI. O IIA estabeleceu que eram necessários dois tipos de orientações:

1. **Diretrizes de implementação** – auxiliam os auditores internos a implementar as Normas e o Código de Ética; e

2. **Orientação Suplementar** – auxiliam os auditores internos de forma detalhada para a realização da atividade de AI.

#### **2.4. Função do Auditor Interno**

O auditor interno deve seguir as IPPF impostas pelo IIA e o código de ética. Este é o ponto de partida para a função do auditor, posto isto, as suas funções dependem muito da Direção da empresa e das suas orientações. A Direção da empresa é quem define os objetivos e as estratégias que devem ser implementadas, através destas orientações os auditores internos elaboram o seu plano de trabalho. Os auditores internos para além de seguirem as IPPF, têm também de seguir as indicações impostas pela Direção da empresa, isto porque os auditores internos são o braço direito da Direção, auxiliam na obtenção dos objetivos pretendidos, utilizando os recursos apropriados.

Os auditores internos são elementos importantes no sucesso de uma organização, efetuam a revisão dos processos e operações, fornecem aconselhamento profissional perante o que observam e analisam, apoiam a desenvolver um melhor funcionamento, e identificam áreas de maior risco.

O IIA (*All in a Day's Work – A look at the varied responsibilities of internal auditors*) define as seguintes tarefas para os auditores internos:

- **Recomendações estratégicas** – os auditores internos são candidatos ideais para serviços de consultoria. Os auditores oferecem uma visão sobre riscos estratégicos, embora não possam tomar nenhuma decisão, simplesmente recomendam e a responsabilidade final é da administração;
- **Avaliação dos riscos** – avaliam a importância dos riscos e da eficácia da gestão em resolver os mesmos. Com base nos riscos identificados apresentam recomendações para melhorar essa gestão;
- **Avaliação do sistema de controlo** – avaliam a eficiência e eficácia do CI (Controlo Interno), garantindo à administração que os controlos são suficientes e que estão a ser praticados;

- **Assegurar a Precisão** – Assegura que as DF (Demonstrações Financeiras) correspondem à verdade e que não estão distorcidas;
- **Melhorar as Operações** – Os auditores internos examinam a parte operacional para verificar se estes são eficientes e eficazes;
- **Promover a ética** – Os auditores internos regem-se por um código de ética;
- **Revisão dos processos e procedimentos** – Analisam e avaliam os procedimentos para determinar se estes são eficientes e eficazes para ajudar a organização em alcançar os seus objetivos;
- **Avaliação da performance da gestão** – Avaliam se a organização está em conformidade com as leis e regulamentos e se aborda estes temas de forma adequada;
- **Assegurar os ativos** – avaliam os procedimentos usados para proteger os seus ativos;
- **Investigação de fraude** – investigar possíveis comportamentos fraudulentos; e
- **Comunicar resultados** – Reportam os resultados e fazem recomendações de ações apropriadas.

A opinião de Morais e Martins (2013, p. 91) é que a auditoria interna «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.

Em suma, é a função ideal de supervisão da gestão de risco, dos controlos e dos processos de *Governance*.»

Morais e Martins (2013, p. 92) reconhece como atividades de auditoria interna: examinar os processos, verificar se os processos são os adequados; avaliar as suas qualidades e por fim recomendar melhorias do sistema.

Confirmam que com estas atividades de auditoria interna os auditores internos são capazes de dar resposta às seguintes necessidades da organização:

- Dar conhecimento à Direção se as metas traçadas estão a ser atingidas;

- Dar conhecimento á Direção se os controlos internos que foram implementados são suficientemente eficazes;
- Analisar se todas as transações estão devidamente registadas e se as transações que estão registadas contabilisticamente são reais e estão de acordo com o SNC (Sistema Nacional de Contabilidade);
- Saber se a informação que se utiliza através de sistemas de informação, é fiável;
- Garantir á Direção que as políticas, procedimentos e controlos estabelecidos são adequados e se estão a ser postos em prática;
- Garantir que a gestão de risco é adequada a fim de obter os objetivos pretendidos (Morais e Martins, 2013, p. 93).

«O auditor interno, atua como ‘olhos’ e ‘ouvidos’ da Direção, verificando o controlo das operações, profunda e pormenorizadamente. As suas análises e recomendações são uma preciosa ajuda para a Direção e para os corpos diretivos de cada área específica, com o objetivo de alcançar um controlo mais eficaz, melhorar a operacionalidade e aumentar os benefícios.» (Morais e Martins, 2013, p. 93)

Morais e Martins (2013, p. 94) enumera as seguintes funções da atividade de auditoria interna:

- Organização de planos estratégicos;
- Avaliações de mercado;
- Análise de investimentos;
- Avaliação dos processos de gestão de risco;
- Auditoria;
- Avaliação dos processos *Governance*;
- Conceção do sistema de controlo;
- Avaliação do sistema de controlo; e
- Avaliação de *performance* da gestão.

Estas funções das atividades de AI são sujeitas à orientação das políticas estabelecidas pela Direção.

### **Função de apoio à direção**

A AI como função de apoio à direção, só tem razão de ser quando a Direção reconhece que esta atividade acrescenta valor à entidade.

O auditor interno tem como responsabilidade com a Direção, orientá-la e ser o seu assessor.

### **Função de vigilância do sistema de controlo**

A atividade de AI deve proporcionar informação sobre o sistema de controlo à Direção.

Esta atividade é desenvolvida ao longo do ano, a principal responsabilidade é atribuir à Direção uma ferramenta de controlo mediante os pontos fortes ou fracos da entidade. O auditor avalia o estado do sistema de controlo, concluindo se é ou não aceitável.

### **Função de apoio à gestão de risco e processo de *Governance***

Cabe ao auditor interno auxiliar a entidade na identificação e avaliação de uma metodologia da gestão de risco.

«As técnicas utilizadas para a prática da gestão de risco devem ser periodicamente revistas pelo auditor a fim de avaliar se são adequadas.

O auditor interno deve, também, contribuir para o processo de *Governance* da entidade avaliando e recomendando o aperfeiçoamento do processo de forma a assegurar a consistência com os valores organizacionais e a concretização dos objetivos estabelecidos.» (Morais e Martins, 2013, p. 96)

Pinheiro (2014, p. 255) acrescenta que as relações dos auditores internos com os seus clientes sejam importantes para que as suas funções sejam bem-sucedidas mencionando deste modo que «[o] relacionamento com os diversos clientes internos da auditoria interna deve basear-se na observância rigorosa do código de conduta e do código de ética e num respeito escrupuloso pelo papel que os diversos empregados desempenham no sistema de controlo interno.»

Os auditores internos são profissionais disciplinados que se comprometem a desenvolver a suas habilidades com a continuação da profissão. Este compromisso é relevante para que consigam desenvolver as suas funções com eficácia, devem ser perspicazes, ter um pensamento crítico, excelentes comunicadores, escutar atentamente, serem eficazes a

comunicar e escreverem os relatórios de forma clara. Os auditores internos são pessoas que identificam os problemas e apresentam as soluções.

#### 2.4.1. Formação profissional e qualificações dos auditores internos

O auditor interno tem de continuar a desenvolver as suas habilidades e uma das etapas passa pela certificação. É importante que os auditores se mantenham em constante formação profissional e aumentem as suas qualificações.

O mundo atual é cada vez mais exigente e requer que as pessoas sejam mais qualificadas, na auditoria interna essa qualificação passa pelas certificações.

Motivos para obter a certificação:

- Demonstra conhecimento e competência profissional a nível internacional;
- Permite verificar o grau de experiência e habilitação profissional;
- Assegura uma maior uniformidade na forma de atuação quando em equipas, principalmente, internacionais; e
- Valoriza o profissional perante a Direção e o mercado (IIA, 2015).

O IIA disponibiliza as formações apresentadas na Figura 2.12.



**Figura 2.12** Certificações internacionais

**Fonte:** IIA, 2015

**CIA (*Certified Internal Auditor*)** – Única certificação aceite internacionalmente que demonstra o nível de conhecimento do auditor garantido a sua credibilidade profissional.

**CCSA (*Certification in Control Self-Assessment*)** – Certificação para especialistas em práticas de controlo de auto-avaliação.

**CFSA (*Certified Financial Services Auditor*)** – Certificação para os auditores que trabalham em instituições de crédito.

**CGAP (*Certified Government Auditing Professional*)** – Certificação para auditores que trabalham no sector público.

**CRMA (*Certification in Risk Management Assurance*)** – Certificação para auditores de gestão de risco.

É importante salientar que os candidatos às certificações têm de ter habilitações ao nível superior, ser referenciado por outro profissional já certificado e demonstrar experiência profissional.

As certificações internacionais são efetuadas através do IIA, é quem proporciona esta oportunidade a todos os auditores a nível mundial.

## **2.5. Benefícios para a Organização**

Num mundo onde o meio envolvente das empresas está cada vez mais exigente, as empresas correm sérios riscos se não cumprem todas as exigências impostas pelos seus *stakeholders*. A administração tem de ter controlo do que se passa na sua empresa, se as pessoas cumprem com os procedimentos impostos, com foco nos objetivos definidos. Uma forma de avaliar se essas exigências estão a ser cumpridas é através de auditoria.

A AI é uma ferramenta de apoio á administração da empresa no desempenho da sua atividade, desenvolvendo recomendações, análises e comentários objetivos, assegurando as execuções devidas dos controlos internos. É também uma atividade independente com o objetivo de agregar valor à empresa através de um trabalho de análise e consultoria.

A auditoria procura analisar os processos utilizados, identificando pontos de melhoria ou que gerem oportunidades de crescimento, detetando irregularidades nesses processos.

O trabalho de AI é dispar consoante a política e os objetivos de cada empresa, deste modo é difícil de traçar benefícios específicos, contudo conseguimos restringir a sete vantagens que servem para todas as empresas:

1. Garante a utilização dos controlos internos;
2. Confere a aplicação dos procedimentos internos;
3. Avalia a efetividade das normas;
4. Antecipa e procura resolver problemas;
5. Identifica possibilidades de melhoria;
6. Aumenta a confiabilidade da empresa; e
7. Contribui para a tomada de decisões.

A PWC (2017) indica que a AI tem como função principal a criação de valor nas organizações e para conseguir atingir esse foco depende da maturidade e robustez do controlo interno da empresa. A envolvimento do trabalho de AI vai desde a proteção do valor de negócio, à criação de valor para a organização. Acrescenta valor como a protege. Independentemente da dimensão da empresa, dos objetivos definidos, processos impostos e âmbitos de trabalho, existem oito atributos que cooperam para o desenvolvimento da atividade de AI e da sua capacidade de gerar valor acrescentado na organização, como se pode observar na Figura 2.13.



**Figura 2.13** Oito atributos essenciais na atividade de auditoria interna

**Fonte:** PricewaterhouseCoopers

Estes oito atributos são essenciais para a AI gerar valor á sua organização, para se compreender melhor vou explicar sucintamente cada atributo.

### **Alinhamento do negócio**

O alinhamento do negócio é crucial para a AI cumprir com a sua responsabilidade. Ela tem de alinhar o plano de auditoria com a direção das estratégias e das expectativas do negócio da empresa e dos seus *stakeholders*. A AI tem de se manter informada sobre as metas, objetivos e decisões sobre o negócio.

### **Foco em riscos**

O processo de avaliação de riscos é fundamental para a AI desenvolver o seu plano de auditoria de forma estratégico. Os auditores têm de ter em conta o modo como é realizada a avaliação de riscos, com que frequência é atualizada e a abordagem da auditoria. A AI investe tempo para realizar uma avaliação de riscos que abrange as estratégias definidas pela

administração, focando em identificar riscos mais críticos que o negócio enfrenta e pode vir a enfrentar.

### **Gestão de *stakeholders***

Um plano de comunicação elaborado de forma estratégica é a essência da gestão dos *stakeholders*. O plano estratégico de AI é estruturado de acordo com as expectativas dos *stakeholders* através dos seus *feedbacks* individuais e de pesquisas. Um plano de gestão de *stakeholders* eficaz melhora o alinhamento do negócio e o foco nos riscos críticos.

### **Otimização de custos**

Otimiza os custos prestando serviços eficientes, com base em processos e métodos sólidos e devidamente comunicados. Estes métodos são avaliados regularmente. Existem processos para avaliar a produtividade e a relação custo-benefício dos serviços. Estes processos concentram-se em avaliar os orçamentos e o tamanho das equipas, limitando despesas e adotando ações corretivas.

### **Modelo de talentos**

A AI tem os talentos essenciais, pessoas qualificadas, especialistas com visão para o negócio e foco em cumprir a sua responsabilidade atendendo às expectativas dos *stakeholders*. O talento é aplicado para alcançar o equilíbrio necessário entre habilidades técnicas e habilidades comportamentais, tais como, gestão de conflitos, curiosidade intelectual, pensamento crítico e desenvolvimento de relacionamentos.

### **Qualidade e inovação**

A AI promove qualidade e inovação alinhando os padrões de acordo com os padrões do IIA. Promove uma cultura de qualidade e inovação tendo em conta a melhoria contínua dos processos essenciais. O plano de auditoria é alinhado com o perfil de risco da empresa e evolui conforme a mudança de risco. Os auditores atuam para desenvolver e manter uma cultura de qualidade alinhado aos padrões do IIA, treinando a equipa de forma consistente, assegurando uma supervisão adequada e controla a qualidade contínua.

## **Tecnologia**

AI usa a tecnologia em todas as suas funções de forma eficiente. A análise de dados que os auditores efetuam é desenvolvida com foco nas áreas com maior risco. Os auditores devem entender os complexos sistemas da empresa e inovar, utilizando a tecnologia para estimular a eficiência dos processos.

## **Cultura de serviço**

AI atende os *stakeholders* da empresa, mantendo a objetividade e responsabilidade bem definida. Tem um plano de serviços que impulsiona o compromisso com a empresa, antecipando as necessidades, estimulando a tempestividade e a receptividade.

A ISO (*International Organization for Standardization*) promove a normalização das empresas, mantendo a sua qualidade. Tem como objetivo aprovar normas internacionais. Uma empresa que tenha um selo com referência a uma ISO, comprova que é de confiança, que tem qualidade ou que os seus produtos são de qualidade. A ISO 9004:2009 enuncia benefícios da AI,

«[a] auditoria interna é uma ferramenta eficaz para identificar problemas, riscos e não conformidades, assim como para monitorizar o progresso no encerramento das não conformidades previamente identificadas (que deverão ter sido abordadas utilizando a análise de causas na raiz, o desenvolvimento, implementação de planos de ações corretivas e preventivas). A verificação de que as ações empreendidas foram eficazes pode ser determinada através de uma apreciação da melhoria da capacidade da organização para atingir os seus objetivos. A auditoria interna pode igualmente ser centrada na identificação das boas práticas (que podem ser tidas em consideração para serem utilizadas em outras áreas da organização) e nas oportunidades de melhoria» (ISO & IAF, 2016, p. 2).

Por sua vez, o IIA defende que a AI auxilia a administração no cumprimento das suas responsabilidades, trazendo uma abordagem disciplinada para avaliar a eficácia do projeto e a execução do controlo interno e processos de gestão de risco.

De acordo com o IIA a empresa deve esperar do DAI (Departamento de Auditoria Interna) um conjunto de três palavras: *garantia*, *insight* e objetividade.

**Garantia** – AI fornece garantia à administração em ajudar a empresa alcançar os seus objetivos estratégicos, operacionais, financeiros e de conformidade.

**Insight** – a AI é um estímulo para melhorar a empresa eficaz e eficientemente, fornecendo recomendações com base nas análises e avaliações de dados e processos de negócios.

**Objetividade** – agrega valor à administração sendo uma fonte independente e de aconselhamento objetivo.

Morais e Martins (2003, pp. 10 – 11) resume de uma forma clara a importância da AI para a organização e a forma como a cria

«Auditoria Interna constitui uma importante função de apoio à gestão, sendo imprescindível no mundo empresarial actual.

A Auditoria Interna fornece análises, apreciações, recomendações sugestões e informações, relativas às actividades examinadas, incluindo a promoção do controlo eficaz a custo razoável. O auditor interno deve revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e encontrar uma solução de modo a convencer os responsáveis a agir. [...] Auditoria Interna é uma **função** de apoio à gestão, baseada num **processo** sistemático, utilizando as técnicas de Auditoria apropriadas.»

### **3. PARTICULARIDADES DO SETOR DO RETALHO**

A importância de satisfazer os desejos do ser humano vêm desde sempre, por esse motivo começaram a existir práticas comerciais para conseguirem obter bens.

As práticas comerciais iniciaram com o sistema de trocas, o comércio era local, entre as pessoas da mesma civilização. Grande parte das pessoas viviam da agricultura, pesca e pecuária. Com o desenvolvimento da agricultura, pesca e pecuária as pessoas para além de consumirem no seu dia-a-dia, começaram a ter excedentes da sua atividade. Foi aqui que iniciou o sistema de trocas e possibilitou a oportunidade de as pessoas terem outros produtos para além daqueles que já produziam. Neste sistema era negociado por quantidades.

Com a evolução dos mercados, surgiu a necessidade de se criar um meio que tivesse como referência um valor, dinamizando os procedimentos de trocas entre as pessoas. Na época medieval a moeda funcionava mais ou menos da mesma maneira como funciona atualmente. A primeira moeda que existiu foi o sal, daí a origem da palavra salário. Segunda moeda existente foram as conchas e por fim chegou-se à moeda que ficou até aos dias de hoje. Foi com o surgimento da moeda que o comércio iniciou o seu desenvolvimento, chegando ao que temos atualmente.

Presentemente, encontramos várias formas de pagamento: dinheiro (notas e moedas), cartão de crédito, cartão de débito, cheques bancários, transferências e outros meios automáticos.

Na década de 90 a opção de consumo das famílias passava pelos centros comerciais, foram e ainda são a porta de entrada para os operadores de retalho internacionais. Portugal é um dos países da Europa com maior densidade de centros comerciais, é um reflexo do sucesso da indústria, segundo Cushman & Wakefield (2018). O primeiro centro comercial a ser inaugurado em Portugal, foi o Amoreiras Shopping Center. Com o aumento do turismo e a alteração da lei do arrendamento, tem vindo a dinamizar o comércio de rua. O aumento do volume de tráfego no comércio de rua para além do turismo, também resulta da alteração de hábitos de consumo, os consumidores estão a voltar a valorizar o comércio de rua. Este comércio é uma alternativa aos centros comerciais. O comércio online veio alterar o paradigma do retalho, tendo uma grande importância junto dos consumidores.

No Dicionário da Língua Portuguesa encontramos a definição de comércio “troca de produtos ou mercadorias por dinheiro”, comércio eletrônico “sistema em que as transações comerciais são realizadas através da Internet” e Comércio justo “tipo de comércio que se baseia na inexistência de intermediários entre o produtor e o comprador final, procurando garantir que quem produz recebe uma quantia que reflete o valor real do seu trabalho”.

De acordo com o Machado e Dores (2018, p. 5) as atividades de comércio dividem-se de duas formas: comércio por grosso e comércio a retalho.

A Direção Geral dos Impostos (DGCI) estabelece que comércio por grosso é quando uma pessoa individual ou coletiva compra mercadoria em seu nome e por sua conta e as revende a outros comerciantes, grossistas, retalhistas, transformadores, utilizadores profissionais e grandes utilizadores. É o caso do exportador e importador.

O comércio a retalho é quando uma pessoa individual ou coletiva compra mercadoria em seu nome e por sua conta e as revende diretamente ao consumidor final, por exemplo feirantes, vendedores ambulantes e retalhistas.

No Dicionário da Língua Portuguesa encontramos a definição de retalhista «pessoa que vende ou compra a retalho” e retalho está definido como “parte de uma coisa que se retalhou; porção de fazenda que sobra de uma peça».

A atividade de comércio a retalho desenvolve-se de várias formas: em lojas, feiras, venda ambulante, venda ao domicílio, venda através da Internet e venda em máquinas automáticas.

O comércio a retalho subdivide-se em categorias: Moda, Restauração, Lar, Lazer & Cultura, Alimentar e outros. (Cushman & Wakefield, 2018)

Os mercados do retalho têm sofrido algumas alterações nos últimos anos devido à economia. É um mercado bastante sensível, tanto pode estar a vender muito bem em todas as categorias e aí a economia dispara, como pode cair e muitos comerciantes não vão conseguir aguentar existindo uma crise ou queda da economia.

Este mercado até 2008 foi o principal motor de crescimento da economia, posterior a isso foi fortemente afetado pela crise que se instalou. A crise económica por norma afeta o consumo, as famílias deixam de ter poder económico, deixando assim de consumir bens de luxo optando por bens de primeira necessidade.

Um estudo de Cushman & Wakefield (2018) sobre o retalho em Portugal consegue explicar ao pormenor esta crise económica, que resultou em alterações nos hábitos das famílias. Para além das famílias não terem poder de compra, também optaram por mudar os seus padrões de compra, como por exemplo, a substituição de despesas de restauração por maior consumo de bens alimentares. As famílias deixaram de procurar tantas vezes os restaurantes e passaram a fazer refeições em casa e levarem as refeições de casa para o trabalho, o chamado “marmita”.

Mas, em 2019 verificou-se uma melhoria no sector de retalho com o aumento do poder de compra das famílias portuguesas, podemos constatar este aumento na Figura 3.1.



**Figura 3.1** Índice do volume de negócios em 2019

**Fonte:** *Cushman & Wakefield*

De acordo com a *Cushman & Wakefield* o comércio de rua manteve a sua predominância relativamente a 2018, o turismo nos centros das cidades de Lisboa e Porto contribuiu para este resultado. Na Figura 3.2 podemos verificar o aumento que existiu em 2019.



**Figura 3.2** Índice de procura de retalho em 2019

**Fonte:** *Cushman & Wakefield*

Ainda em 2019 existiu uma grande renovação num centro comercial, o antigo Dolce Vita Tejo, atual UBBO, mudou de conceito para *Shopping Resort*. É um exemplo de que os retalhistas têm de ir ao encontro do que os seus clientes pretendem, é um reposicionamento dos centros comerciais. “O conceito de shopping resorts tem vindo a ser explorado pela indústria através de uma aposta na valorização da experiência do consumidor. Os operadores experienciam também uma fase de transformação, procurando adotar uma estratégia Omni canal que passa por tornar o e-commerce num aliado das lojas físicas” (*Cushman & Wakefield*, 2019, p. 11).

Em Portugal temos cadeias nacionais e internacionais de retalho, nos seguintes formatos: Centros Comerciais, *Outlets*, *Retail Parks*, Comércio de Rua e Comércio Online, num total de 93.079 empresas de comércio a retalho, como se pode observar nas Figuras 3.3 e 3.4, com referência a 2019.

Atividades	Número de empresas
Comércio A Retalho De Outros Produtos, Em Estabelecimentos Especializados	28.687
Comércio A Retalho De Outro Equipamento Para Uso Doméstico, Em Estabelecimentos Especializados	15.240
Comércio A Retalho De Produtos Alimentares, Bebidas E Tabaco, Em Estabelecimentos Especializados	13.498
Comércio A Retalho Em Estabelecimentos Não Especializados	12.823
Comércio A Retalho Em Bancas, Feiras E Unidades Móveis De Venda	6.549
Comércio A Retalho De Bens Culturais E Recreativos, Em Estabelecimentos Especializados	5.702
Comércio A Retalho De Equipamento Das Tecnologias De Informação E Comunicação (tic), Em Estabelecimentos Especializados	5.097
Comércio A Retalho Não Efectuado Em Estabelecimentos, Bancas, Feiras Ou Unidades Móveis De Venda	3.706
Comércio A Retalho De Combustível Para Veículos A Motor, Em Estabelecimentos Especializados	1.777

**Figura 3.3** Empresas de comércio a retalho, exceto de veículos automóveis e motociclos em Portugal

**Fonte:** [https://infoempresas.jn.pt/G47\\_COMERCIO-RETALHO-EXCETO-VEICULOS-AUTOMOVEIS-MOTOCICLOS.html](https://infoempresas.jn.pt/G47_COMERCIO-RETALHO-EXCETO-VEICULOS-AUTOMOVEIS-MOTOCICLOS.html)

Aveiro	1.540	Beja	342
Braga	2.170	Bragança	307
Castelo Branco	452	Coimbra	983
Évora	349	Faro	1.351
Guarda	301	Ilha Da Graciosa - Angra Do Heroísmo	4
Ilha Da Madeira - Funchal	502	Ilha Das Flores - Horta	7
Ilha De Porto Santo - Funchal	11	Ilha De Santa Maria - Ponta Delgada	14
Ilha De São Jorge - Angra Do Heroísmo	19	Ilha De São Miguel - Ponta Delgada	161
Ilha Do Faial - Horta	32	Ilha Do Pico - Horta	20
Ilha Terceira - Angra Do Heroísmo	119	Leiria	1.127
Lisboa	6.621	Portalegre	257
Porto	4.642	Santarém	985
Setúbal	2.034	Viana Do Castelo	559
Vila Real	457	Viseu	722

**Figura 3.4** Comércio a retalho de vestuário para adultos, em estabelecimentos especializados distribuído pelo território português

**Fonte:** [https://infoempresas.jn.pt/G4771\\_COMERCIO-RETALHO-VESTUARIO-ESTABELECEMENTOS-ESPECIALIZADOS.html](https://infoempresas.jn.pt/G4771_COMERCIO-RETALHO-VESTUARIO-ESTABELECEMENTOS-ESPECIALIZADOS.html)

A empresa em análise faz parte do sector retalho de moda gama alta (de luxo), por esse motivo irá ser abordado só a categoria de moda neste trabalho.

Dado não se tratar de bens de primeira necessidade, as operadoras de retalho neste sector tiveram de se adaptar face à situação da crise, abrindo cadeias de vestuário *low cost* e lojas em *Outlets*, captando atenção dos consumidores com constantes promoções e descontos. Atualmente conseguimos perceber uma forte mudança neste sector, todos os meses existem promoções (o que era raro acontecer) e os saldos para além de existirem só em alturas específicas como acontecia em anos anteriores, existem mais vezes ao longo do ano e em períodos mais alargados. Este é um dos sectores que sofre bastante com a economia do país e com o aquecimento global. É um sector considerado de luxo, assim que o poder económico das famílias diminuiu, existe uma redução significativa nas vendas e o aquecimento global também influencia, como podemos constatar, atualmente já não existe primavera, verão, outono e inverno. As quatro estações do ano existem no calendário e nos hábitos adquiridos, mas o que é certo é que existe calor até ao início de novembro, no Natal faz sol com céu limpo sem estar muito frio e em maio e junho chove, não existindo o calor de Primavera. Nas restantes alturas conseguimos ter uma semana com muito frio e outra semana com bastante calor, existindo o 8 e o 80. Parece caricato, mas a verdade é que as pessoas não vão comprar roupa de inverno em outubro, quando ainda está tempo de ir à praia e não vão comprar roupa de primavera/verão em maio e junho quando está a chover e frio. O estado do tempo influencia os consumidores, influencia as compras.

Por estes motivos é que existem alterações na política de vendas dos retalhistas, existem mais promoções e saldos com maior duração, para não ficarem com stock de coleções anteriores e tentarem recuperar uma parte do dinheiro que investiram.

Uma das políticas alteradas nas vendas dos retalhistas é que atualmente as coleções primavera/verão começam a ir para as lojas em janeiro e as coleções outono/inverno em julho. Como é possível constatar, os retalhistas vão colocando peças de roupa das coleções aos poucos, escolhendo os artigos que devem entrar e desta forma estão a conseguir ter stock de cada coleção ao longo do ano, para conseguir satisfazer os seus clientes e fazer com que não exista quebra nas vendas. Os retalhistas têm de ir ao encontro dos seus clientes. O foco tem de ser o consumidor.

Tendências do mercado de retalho (*Cushman & Wakefield, 2019*):

- **Novos hábitos de consumo** – o problema do aquecimento global irá fazer com que os consumidores gerem novos hábitos de consumo e procurem produtos orgânicos, naturais e que não poluem tanto o planeta;
- **Experiência individualizada** – adaptação ao comércio online e a relação com os consumidores;
- **Transformação** – fator chave é a diferenciação, surgimento de novos conceitos, inovação;
- **Integração do lazer** – posicionar os espaços de retalho como ponto de encontro dos consumidores, onde o lazer tem um papel crucial, por exemplo, os shoppings alegro na altura do Natal fazem espetáculos para as crianças. As famílias vão ver os espetáculos e passam por o shopping, junta-se o útil ao agradável; e
- **Reabilitação dos espaços** – a reabilitação dos espaços de retalho será efetuada cada vez com mais frequência, englobando melhorias, inovações e estratégias de marketing para atrair o consumidor.

As maiores empresas portuguesas nesta atividade (INE):

- Zara Portugal – Confecções, S.A.;
- Lojas Primark Portugal – Exploração, Gestão e Administração de Espaços Comerciais, S.A.;
- Cofemel – Sociedade de Vestuário, S.A. (Tiffosi);
- Hennes & Mauritz, Lda (HM);
- Italco – Moda Italiana, S.A. (Massimodutti);
- Calzedonia Portugal, Lda;
- Berdhka (Portugal) – Confecções, S.A.;
- Pull & Bear (Portugal) – Confecções, S.A.;
- C & A Modas, Unipessoal, Lda;
- Robustae – Confecções, S.A. (Inditex);
- Modalfa – Comércio e Serviços, S.A.;

- Stradivarius (Portugal) – Confecções, S.A.;
- Bizarro & Milho, S.A. (Grupo Cortefiel);
- Mangonor – Comércio de Vestuário, S.A.;
- SLS Salsa – Comércio e Difusão de Vestuário, S.A.;
- SDV – Sociedade de Distribuição de Vestuário, S.A.;
- GNG – Comércio de Vestuário, S.A.;
- Erich Brodheim, S.A.;
- Hugo Boss Portugal & Companhia.

Atualmente estamos a passar por um ano atípico, onde iniciou a pandemia do novo coronavírus. Esta pandemia está a provocar uma crise existencial no mundo da moda, isto porque, a produção cessou, as lojas fecharam e a procura caiu subitamente. As pessoas ficaram confinadas em casa, os consumidores deixaram de comprar peças de vestuário e passaram a comprar só bens de primeira necessidade para poderem sobreviver durante o confinamento. As pessoas estando em casa, não vão comprar roupa para ficarem em casa, essa necessidade passou para segundo plano. Esta indústria depende do comércio físico, algo que vai ter de se reinventar, isto porque a pandemia veio implementar hábitos de compra através da Internet.

Com as lojas físicas totalmente encerradas durante um período de dois meses e meio para as lojas de rua, três meses e meio para os *Shoppings* e quatro meses para os *Shoppings* da zona de Lisboa e Vale do Tejo, quebra nas vendas, veio a preocupação de escoar a mercadoria acumulada nas lojas e em armazéns. Os produtos não saíram das lojas, mas saíram de moda. As lojas estiveram encerradas, mas o tempo continuou a passar. Os retalhistas tentaram negociar os valores das rendas das lojas durante o período de encerramento. Durante esse tempo não existiram receitas e era insuportável existir custos sem receitas.

A indústria da moda atualmente está a passar por dificuldades nunca vividas, na qual irá ser necessária uma grande criatividade para superar esta situação.

## 4. IMPLEMENTAÇÃO DO DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA

### 4.1. Modelo de Governação

O governo das sociedades refere-se aos sistemas de regras e condutas relativo ao exercício da direção e do controlo das sociedades. O modelo de governação refere-se à estrutura de administração e fiscalização.

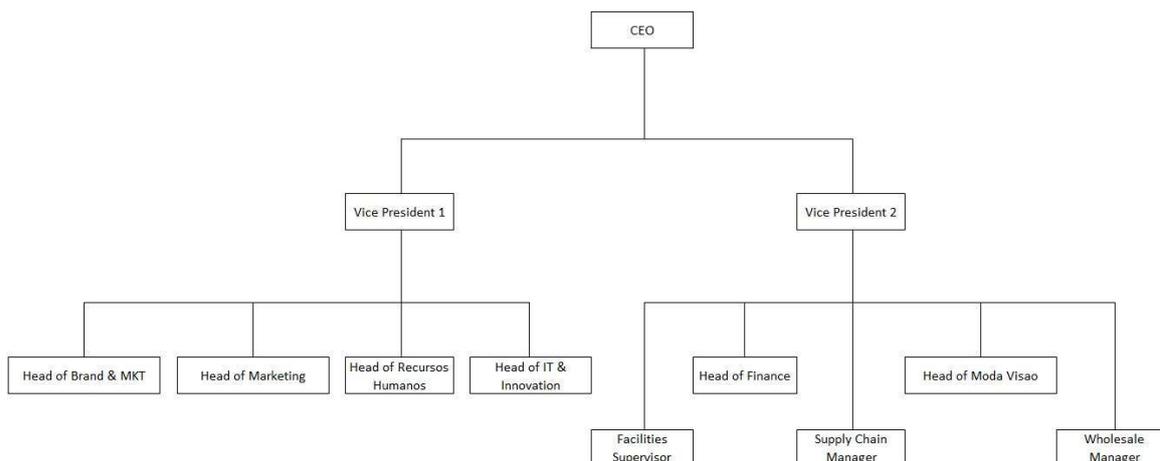
Organograma é definido como uma «representação gráfica da estrutura de uma organização ou instituição, que representa os elementos que a constituem, as relações entre eles e as suas funções.» (Dicionário da Língua Portuguesa, 2006, p. 1221)

A estrutura organizacional representa como a empresa está dividida e a sua hierarquia. O organograma é essencial para definir a gestão da empresa, a comunicação entre os seus sectores e o foco nos seus objetivos. A visão, missão, valores e estratégias da empresa são as bases para a elaboração do organograma.

É fundamental existir um plano estratégico em cada empresa, com uma estrutura coerente e objetivos traçados. Dentro do plano estratégico, a estrutura organizacional identifica as tarefas necessárias, organiza por funções e determina responsabilidades. A estrutura organizacional reconhece a relação entre os colaboradores e as suas chefias.

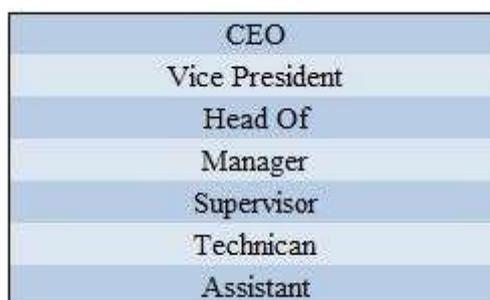
A empresa em questão utiliza a estrutura organizacional linear, como se pode observar na Figura 4.1, é a estrutura mais simples e antiga, e também a mais utilizada nas pequenas e médias empresas. Esta estrutura é bastante clara, perceptível e bem definida, tendo as seguintes características:

- Autoridade única;
- Linhas de comunicação formais;
- Decisões centralizadas; e
- Aspeto pirâmide.



**Figura 4.1** Organograma da empresa

Hierarquia é definida como uma «classificação ordenada, dentro de qualquer grupo ou corporação, geralmente de acordo com o poder, autoridade ou função; relação de serviço em que o superior tem o poder de direcção, e o subalterno o dever de obediência.» (Dicionário da Língua Portuguesa, 2006, p. 891) Como podemos observar na Figura 4.2.



**Figura 4.2** Hierarquia da empresa

## 4.2. Critérios de Oportunidade

A AI e os seus serviços são complexos, por sua vez nem todas as pessoas aceitam de forma agradável a abordagem dos auditores, por esse motivo é essencial uma pré-análise no meio da entidade, antes da implementação do seu departamento. A administração da entidade deve ir preparando os responsáveis de cada área para a abertura deste departamento e sensibilizar a importância de colaborarem para os seus serviços. (Morais e Martins, 2013, p. 96)

O departamento de AI é criado como um departamento de análise, avaliação e credibilidade na divulgação das suas informações. Uma empresa que seja auditada seja interna ou externamente é uma empresa com credibilidade perante o mercado e os seus *stakeholders*. As administrações das empresas vão cada vez mais à procura de implementar esta auditoria nas suas empresas, com propósito de assegurar o cumprimento das normas e conseguir credibilidade no mercado. São fatores que a administração não consegue controlar e precisa de ajuda.

As empresas não implementam ou não pensam em contratar este serviço, só porque lhes “apetece ou ouviram falar”. Existe um conjunto de fatores que influenciam essa decisão, ou seja, existem fatores que demonstram a necessidade da implementação do departamento de AI (portaldeauditoria):

- **Ambiente empresarial contemporâneo em mudanças** – contribui para o auxílio das mudanças da tecnologia e os seus paradigmas;
- **Grau de organização** – avaliar, criar, adaptar e ajustar os controlos internos á dimensão e realidade da empresa;
- **Dispersão geográfica da empresa** – ajudam nas dificuldades existentes em acompanhar os controlos internos em todas as suas filiais que estejam distribuídas por várias cidades;
- **Aumento da complexidade organizacional** – As empresas estão sempre em constantes mudanças/transformações, como é o exemplo de fusões, cisões e alianças. A AI neste caso ajuda em indicar melhorias e acompanhar os processos;
- **Globalização** – a globalização acelerou os mercados e os auditores prestam serviços de consultoria, auxiliando na gestão dos negócios;
- **Avanço Tecnológico** – é necessário um acompanhamento adequado dos processos, indicando melhorias, novos processos e validação dos mesmos;
- **Competitividade** – avaliações dos controlos internos, redução de custos e revisão dos processos faz com que o preço do produto final seja competitivo; e
- **Economicidade** – acompanhamento continuo na realização dos objetivos a serem atingidos, fazendo prevalecer a política da empresa.

Morais e Martins (2013, pp. 97 - 98) defendem que os critérios de oportunidade passam pelos aspetos de:

- Rendibilidade;
- Dispersão geográfica da entidade;
- Aumento da complexidade organizacional; e
- Economicidade.

### **Rendibilidade**

Existem fatores básicos para a viabilidade do departamento de AI, tais como:

- **Estrutura da entidade** – quantos mais níveis de hierarquia mais difícil é de se tomar decisões porque existem muitos patamares por onde tem de passar;
- **Grau de organização** – o DAI requer um grau de organização; e
- **Dispersão ou concentração do capital** – a AI é mais solicitada quando existem mais proprietários de capital porque deste modo o capital encontra-se disperso, quando existem pouco proprietários não existe tanta necessidade de recorrer a serviços de auditoria porque o capital encontrasse concentrado em poucas pessoas.

Na empresa em estudo existem sete níveis hierárquicos onde os *Assistant* e os *Techican* reportam ao *Supervisor* ou ao *Manager*. Nem todos os departamentos tem a cadeia hierárquica completa. Por norma os que tem *Supervisor* não tem *Manager* e vice-versa. Estes por sua vez, reportam ao *Head Of*, que reportam ao Vice-Presidente. A distância entre o nível de direção e executivo passa por cinco níveis hierárquicos, isto é, Assistant/Techican; Supervisor/Manager; Head Of; Vice President; CEO.

A hierarquia da empresa apresenta-se como podemos observar na Figura 4.2.

A concentração do capital está dispersa entre várias empresas, não está concentrada numa só empresa. Existe a SGPS que distribui capital sobre seis empresas.

### **Dispersão geográfica da entidade**

A dispersão geográfica da entidade dificulta o controlo interno por parte da administração, deste modo é necessária ajuda do DAI. Neste caso a AI assume um serviço de:

- Vigilância do cumprimento das ordens emitidas pela sede; e
- Assessoria, mediante a presença física e periódica dos auditores internos (nas delegações, ou sucursais) para a interpretação das instruções, sugestões de melhoria, entre outros. (Morais e Martins, 2013, p. 97)

No caso em apreço, os serviços administrativos estão centralizados na sede, e as lojas de retalho estão distribuídas por Portugal Continental e Ilhas da Madeira. Neste sentido, deverão ser adotados dois modelos de análise, para a sede e para as lojas, onde a maior dispersão origina maiores dificuldades de controlo: confirmação de *stocks* em loja, confirmação de procedimentos de caixa, cumprimentos das normas internas.

### **Aumento da complexidade organizacional**

A complexidade da distância entre os níveis de topo e os níveis inferiores hierárquicos, ou seja, entre a administração e os responsáveis de cada área. Quanto mais níveis hierárquicos na empresa, mais complexo se torna esta distância. Esta distância faz com que existam certos riscos, tais como:

- Deturpação das informações transmitidas à Direção, e
- Incompreensão das decisões da Direção. (Morais e Martins, 2013, p. 98)

Na empresa à qual se aplica o projeto, a complexidade organizacional não é grande, mas o facto de existirem três níveis hierárquicos entre a Direção e os níveis de execução condiciona a circulação da informação, originando, por vezes alterações no seu conteúdo e/ou qualidade.

### **Economicidade**

A atividade de AI está sujeita a uma análise de relação custo/benefício, como se observa na Tabela 4.1.

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

**Tabela 4.1** Relação custo/benefício

**Fonte:** Morais, G., & Martins, I. (2013). *Auditoria Interna* (4.<sup>a</sup> edição).

«O benefício é calculado quantificado, o mais objetivamente possível, o somatório anual da redução do risco de perdas (em sentido amplo), acrescentando os possíveis benefícios derivados da redução do custo da contratação dos serviços dos auditores externos, por não realizarem trabalhos de verificação já efetuados pela equipa de Auditoria Interna.» (Morais e Martins, 2013, p. 99)

Neste capítulo a empresa vai, também, ter benefícios com a implementação da AI, nomeadamente, em termos de controlo de ativos (perda de equipamento informático portátil, por não haver o devido controlo) e pelas melhorias no processo contabilístico, o que proporciona maior salvaguarda dos ativos.

A não preocupação com a eficiência através de medidas de eficácia, logo aí é tempo que se ganha e “tempo é dinheiro”. A AI irá ajudar a melhorar a execução do controlo nas lojas que estão distribuídas por Portugal Continental e Ilhas da Madeira, mitigando as falhas em caixa e as falhas no controlo de *stock* (roubos).

### **4.3. Aspectos a considerar na implementação do DAI na empresa em estudo**

Segundo Morais e Martins (2013, pp. 101 – 112) a implementação da função de AI deve ter em conta os seguintes fatores: a responsabilidade da Direção quanto à decisão de implementação da AI, o posicionamento no organograma da entidade, o nível hierárquico a informar, independência e autoridade, meios disponíveis, capacidade técnica e profissional, cultura e imagem da atividade de AI.

Seguindo esta orientação, faz-se a seguinte aproximação à empresa de estudo.

#### **Decisão de implementação da função de Auditoria Interna**

A administração da empresa é quem tem a responsabilidade de decidir se é necessário a implementação da função de auditoria interna, bem como onde esse departamento irá incidir as suas funções (Morais e Martins, 2013), pelo que no caso em estudo caberá ao CEO a decisão quanto à implementação ou não do DAI.

Paralelamente será produzido o estatuto (ou carta) de auditoria interna, onde será expressamente definida a responsabilidade da função do auditor interno, bem como o seu objetivo e autoridade. Este documento deve ser aprovado pela administração da empresa.

O IIA defende que o estatuto de auditoria interna é fundamental para que a auditoria interna garanta um trabalho eficiente e eficaz. O estatuto é um documento formal aprovado pelo corpo administrativo e deve ser feita uma revisão anual. «Toda organização pode se beneficiar da auditoria interna, e um estatuto de auditoria interna é vital para o sucesso da atividade» (Norma 100, IIA).

O estatuto de auditoria interna deve incluir:

- Propósito da auditoria interna dentro da organização;
- Autoridade da auditoria interna;
- Responsabilidade da auditoria interna; e
- Posição da auditoria interna dentro da organização (IIA, 2019, p. 1)

O estatuto de auditoria interna é importante porque serve de modelo de como a AI irá trabalhar e representa a independência da AI.

Componentes vitais de um estatuto de auditoria interna:

- Missão e propósito;
- Normas internacionais para a prática profissional de auditoria interna;
- Autoridade;
- Independência e objetividade;
- Escopo das atividades de auditoria interna;
- Responsabilidade; e
- Programa de avaliação e melhoria da qualidade (IIA, 2019, pp. 2 - 3).

No Anexo 2 apresenta-se um modelo de Carta de Auditoria, que poderá ser aplicado pela empresa (Morais e Martins, 2013).

No decorrer da função o auditor tem de ter acesso a todos os registos que necessita e a todas as pessoas responsáveis da área que está a auditar, mantendo sempre confidencialidade sobre os temas que estão a ser tratados.

O auditor não pode nem deve passar a outra pessoa ao seu trabalho, isto é, não deve passar a responsabilidade que lhe foi atribuída.

Os objetivos da AI devem estar definidos, tendo em conta os seguintes fatores:

- Estabelecer as obrigações e responsabilidades da função de Auditoria Interna;
- Dar a conhecer que cabe à função de AI a responsabilidade de formular recomendações objetivas para corrigir as situações comunicadas;
- Clarificar o dever do responsável do DAI de iniciar o trabalho de seguimento das medidas corretivas; e
- Estabelecer que os membros do departamento devem contar com pleno acesso, livre e sem restrições, aos arquivos e atividades da entidade (Morais e Martins, 2013, pp. 99 – 100).

É relevante existir uma declaração de política da empresa sobre a função de AI para que fique esclarecido a todas as áreas da empresa que o auditor tem acesso livre aos arquivos e atividades (Morais e Martins, 2013, p. 100).

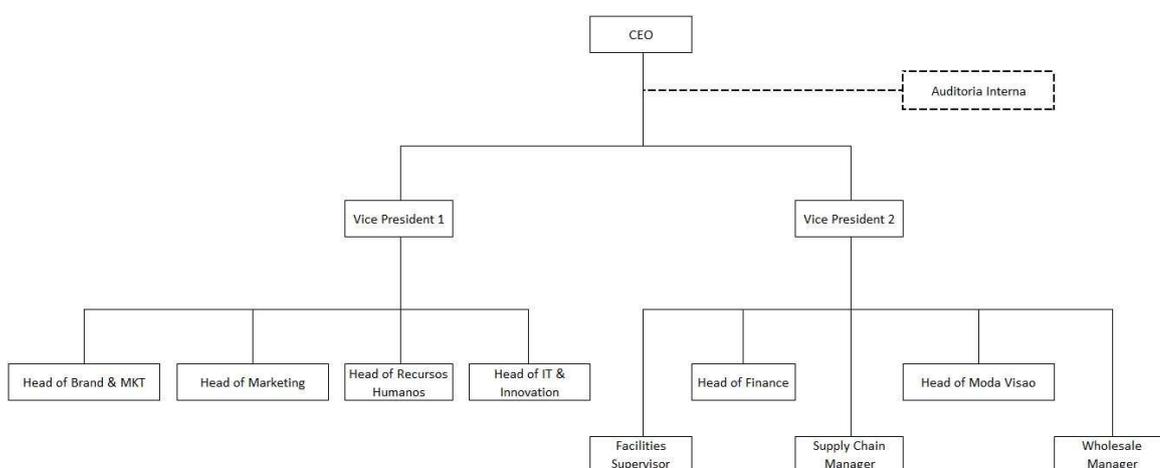
Existem requisitos relevantes que devem ser observados para a implementação do DAI, que são:

- Posicionamento no organigrama da entidade;
- Nível hierárquico a informar;
- Independência e autoridade;
- Meios disponíveis;
- Capacidade técnica e profissional; e
- Cultura e imagem da atividade de AI (Morais e Martins, 2013, pp. 101 – 112).

### Posicionamento no organigrama da entidade

O nível hierárquico do DAI deve ser de modo a cumprir com as suas responsabilidades, dependendo da administração. O DAI deve conter autoridade dentro da empresa para:

- Não cortar o alcance das Auditorias a realizar;
- Aperfeiçoar a adequada objetividade ao rever as conclusões, deficiências e sugestões mencionadas nas informações;
- Permitir que as informações sejam distribuídas aos responsáveis máximos da entidade; e
- Fomentar a implantação das recomendações sugeridas no trabalho de Auditoria (Morais e Martins, 2013, p. 101).



**Figura 4.3** Posicionamento do Departamento de Auditoria Interna no organigrama da entidade

## **Reporte hierárquico**

O DAI é um departamento independente, de qualquer forma tem de apresentar as informações a alguém com autoridade superior e suficiente, com o objetivo de:

- Obter um amplo nível de atuação da Auditoria a realizar, eliminando limitações, que poderiam condicionar a atuação do auditor interno;
- Obter a devida atenção quanto às deficiências ou falhas detetadas; e
- Acompanhar a implantação das recomendações e sugestões de Auditoria (Morais e Martins, 2013, p. 102).

Perante estes objetivos não é aconselhável que o DAI esteja abaixo do terceiro nível de hierarquia.

## **Independência e autoridade**

A independência permite que os auditores imitam pareceres imparciais e sem preconceitos, os auditores devem ser pessoas neutras e objetivas. A independência está relacionada com objetividade e nível hierárquico dentro da empresa. Para se conseguir manter a objetividade os auditores devem permanecer independentes das operações, das influências indevidas e dos processos de decisão da empresa.

Os auditores devem ter uma certa autoridade para que as suas conclusões e recomendações sejam aceites e consideradas adequadas. Para além da autoridade, também são relevantes a competência reconhecida e a capacidade de influência (Morais e Martins, 2013, pp. 103 – 104).

A independência dos auditores está relacionada com o nível hierárquico dentro da empresa, como vimos anteriormente, o departamento de auditoria interna reporta diretamente ao CEO, fazendo com que exista independência na função de AI.

## **Meios disponíveis**

O DAI para ser eficaz necessita de meios adequados, humanos e materiais.

Os meios humanos, devem ser proporcionais à dimensão e complexidade da empresa. É necessário elaborar um plano anual de tarefas a realizar, a fim de alocar pessoal às respetivas tarefas, avaliando deste modo a necessidade de recursos externos.

No caso em apreço, tomando como referência os resultados do estudo efetuado pela KPMG em 2013, que aponta, para empresas até 1.000 trabalhadores, uma média de 0,92% no rácio % de auditores internos/trabalhadores, dada a dimensão da empresa (700 trabalhadores) e a dispersão geográfica das lojas, estima-se a necessidade de 6 auditores. Destes 6 auditores, 2 ficarão afetos à auditoria dos serviços centrais (na sede) e 4 afetos à auditoria das lojas (Zona Norte, Zona Sul, Zona Centro e Funchal).

### **Capacidade técnica e profissional**

Os 6 auditores necessários que mencionamos no ponto anterior, tem de possuir qualificação profissional e humana, de acordo com as características do trabalho a desempenhar. Não se espera que um DAI funcione satisfatoriamente se os seus profissionais carecerem de conhecimentos técnicos mínimos, adequados para as suas funções.

É vantajoso ter em conta os objetivos propostos pela Administração quando se está a selecionar os auditores para formar a equipa que irá atuar em campo.

O IIA emite o CIA (*Certified Internal Auditor*), considerado como uma cédula profissional que é atribuída ao auditor interno após a obtenção dos resultados positivos nos exames e que lhe dá possibilidade de exercer as suas funções certificadas em qualquer parte do mundo.

As certificações profissionais obrigam aos auditores efetuarem formações contínuas para garantir continuidade da certificação.

É importante efetuar avaliações periódicas das equipas ao longo dos projetos do DAI, esta avaliação proporciona revisão contínua do trabalho efetuado pelos auditores, com o objetivo de melhorar o nível pessoal e profissional de cada um (Morais e Martins, 2013, pp. 107 - 111).

### **Cultura e imagem da atividade de auditoria interna**

A cultura de uma organização é um conjunto de características próprias, na qual a tornam única perante qualquer outra, isto é, um conjunto de valores, costumes, tradições, atitudes e padrões de comportamento.

A atividade de auditoria também depende da cultura da organização (Morais e Martins, 2013, p. 111).

«Potenciar uma cultura de Auditoria é: todo o pessoal ter um conceito preciso sobre Auditoria Interna, as suas atribuições e objetivo; existir um clima de cooperação e confiança entre auditores e auditados; desenvolver um trabalho de auditoria com transparência e atitude pedagógica; dar a conhecer o Plano Anual de Auditoria Interna; encarar a Auditoria Interna como ajuda e não como adversário; a função estar implantada e apoiada ao mais alto nível; e dispor dos recursos adequados.

A imagem positiva da atividade de Auditoria Interna depende, também, da capacidade de assegurar um bom relacionamento com todos os interlocutores, quer a nível interno quer externo, para que lhe seja reconhecido valor acrescentado.» (Morais e Martins, 2013, p. 112)

A empresa tem como valores sustentabilidade, credibilidade, *empowerment*e e atitude. É valorizado: bom ambiente, atitude positiva, simpatia, compromisso de excelência, entre colaboradores, clientes e fornecedores.

Têm uma vertente de solidariedade, onde todos os colaboradores participam: “Plante esta semente” e “Mãos à obra”.

Fatores que propiciam um bom relacionamento entre os auditores e os seus interlocutores, para que exista uma imagem positiva da atividade de Auditoria Interna.

#### **4.4. Manual de Auditoria Interna**

O manual de auditoria interna faz parte do programa de trabalho do auditor. O manual serve como guia, onde está a orientação dos trabalhos que o auditor deve seguir.

Morais e Martins (2003, p. 93) refere que o manual de auditoria interna deve conter «instruções, políticas e procedimentos que a equipa de auditores deverá ter em conta na execução do trabalho. O manual de Auditoria Interna constitui um instrumento de trabalho necessário para a atividade de Auditoria Interna, contendo, de forma detalhada, os procedimentos necessários para o desenvolvimento dos trabalhos, a qualquer nível.»

Segundo Pinheiro (2010, pp. 64 – 65), este manual deve incluir a missão, visão e estratégia no seio da empresa, tendo sempre em consideração o valor acionista e a contribuição para a melhoria da performance da empresa, incluindo também na elaboração os seguintes aspetos:

- Harmonização de procedimentos em aspetos chave: (arquivo, referência, papéis de trabalho, automatização de papéis de trabalho, etc.);
- Estabelecimento de padrões nas diversas atividades da empresa;
- Inserção de Códigos de comportamento, ético e deontológico e de responsabilidade da Auditoria Interna;
- Definição do enquadramento da função na estrutura da organização;
- Definição das regras de acesso a todos os registos relevantes, pessoal e bens;
- Metodologia de reporte da função Auditoria Interna à Administração, Conselho de Auditoria, Conselho Fiscal;
- Definição das regras de acesso do diretor à Administração/ Comissão Executiva/ Administradores;
- Definição do âmbito da Auditoria Interna, sem limitações de desempenho;
- Definição do modelo de relacionamento com os Auditores Externos;
- Metodologia de avaliação de desempenho da Auditoria;
- Definição da autoridade para obter e avaliar as respostas a Relatórios de Auditoria Interna;
- Definição da autoridade para realizar o seguimento das ações corretivas (Follow-up);
- Definição de metodologias de elaboração e apresentação dos relatórios da execução das ações, formatos e formas de divulgação e recolha da opinião dos auditados;
- Definição da utilização das tecnologias, designadamente acesso à Internet, correio eletrónico;
- Definição dos modelos de avaliação de desempenho e controlo dos resultados dos auditores.

O manual de auditoria interna poderá englobar várias seções temáticas, o normal é dividir-se nas seguintes seções:

- Dossiê operacional de execução;
- Dossiê burocrático, regras administrativas;
- Dossiê segurança/ informática/ tecnologias; e
- Dossiê de estratégias de relacionamento, padrões de comportamento.

Para Morais e Martins (2003, p. 94) o manual de auditoria interna deve incluir seis aspetos fundamentais:

- Introdução;
- Objetivos da atividade de auditoria interna (objetivos particulares que é constituir a base de atuação dos auditores externos e objetivos gerais que passa por informar sobre as demonstrações financeiras, informar sobre o funcionamento dos procedimentos de controlo interno e assinalar as deficiências do sistema);
- Atribuições (ter acesso às oficinas e centros da empresa; examinar o conteúdo de todos os livros, registos e documentos; verificar a existência de bens, valores e demais ativos da empresa; e requerer cooperação de qualquer outro empregado da empresa);
- Responsabilidades (zelar pelos interesses fundamentais da empresa, rendibilizar um trabalho com alta qualidade profissional e guardar sigilo absoluto sobre o trabalho);
- Categoria: Diretor de Auditoria (controlo administrativo); e
- Papéis de Trabalho (elementos de prova).

## 5. PROCESSO DE AUDITORIA INTERNA

### 5.1. Planeamento

O planeamento deve ser feito pelo responsável da auditoria e deve ter em consideração o risco. Risco esse que deve ser considerado nos riscos existentes, riscos emergentes, pedidos da gestão de topo, pedidos da gestão operacional, regulação do mercado, alterações regulamentares, sistemas de informação das áreas críticas da organização, novos produtos e/ou serviços, plano estratégico, recursos disponíveis da AI, recursos disponíveis em áreas de competência, trabalhos de seguimento e trabalho regular. A qualidade do sistema de controlo interno, a complexidade das operações, mudanças recentes em certas pessoas, processos e sistemas, sistemas de informação, deterioração das condições económicas da organização, competência e integridade da administração, dimensão da organização, dispersão geográfica, regulação, e regulamentação da atividade são fatores de risco que se deve ter em considerar no plano da auditoria. É importante planear o processo de AI porque permite estruturar as atividades, intensificar o alcance dos objetivos da organização e da AI, alocar devidamente os recursos necessários, definir o foco para as áreas de maior risco da organização, conseguirem ser mais eficientes e gerar melhores resultados na AI, e gerir expectativas.

O planeamento segue o processo, conforme Figura 5.1:



**Figura 5.1** Processo de Planeamento

**Fonte:** Apontamentos Maria da Luz Miranda

**Universo de auditoria** – todas as auditorias possíveis de ser realizadas.

**Avaliação de risco** – análises e reuniões com a administração.

**Priorização** – prioridade nas áreas risco elevado com baixo nível de controlo.

**Seleção e dimensionamento** – Traçar objetivos, definir métodos adotar, formar equipas.

O plano tem de ser realizado de forma clara a responder às seguintes questões:

- O que vai ser auditado?
- Quais os objetivos da auditoria?
- Onde vai ser realizada a auditoria?
- Quem vai realizar a auditoria?
- Quando vai ser realizada a auditoria?
- Como irá ser realizada a auditoria?

O planeamento deve ser realizado através de um documento formal e escrito, aprovado pelo responsável da auditoria, deve ser um documento realizado anualmente e deve estar alinhado com os objetivos da administração da organização. Planear antecipadamente o trabalho é um modo de trabalhar para o êxito do projeto de AI.

O planeamento é necessário e relevante para «planear os diferentes controlos a realizar ao longo do ano, qual sua amplitude, alcance e frequência, para não deixar que a realização de Auditorias fique à mercê da ocorrência de algum acontecimento que seja necessário investigar.» (Morais e Martins, 2003, p. 91)

«O facto de planear antecipadamente o trabalho a realizar é fator determinante para o êxito do trabalho da equipa de Auditoria Interna.» (Morais e Martins, 2013, p. 144)

Morais e Martins (2003, pp. 91 – 92) definiu um plano padrão de Auditorias, que estabelece os requisitos mínimos a ter em consideração, que é:

- Dimensão da empresa;
- Sector de atividade a que pertence;
- Identificação das funções mais relevantes dentro da empresa e os problemas críticos, que as podem afetar;

- Empresa é objeto de auditorias externas periódicas;
- Correto tratamento da informação;
- Filosofia da Direção quanto às políticas gerais conservadoras ou otimistas; e
- Situação financeira da empresa.

No caso em estudo, o responsável de Auditoria Interna deve estabelecer prioridades face ao risco inerente a cada uma das áreas a auditar, determinar a profundidade dos testes e identificar os recursos necessários e adequados. Neste sentido será avaliado o risco de cada uma das áreas considerando dois grupos de análise. Os serviços administrativos, onde se inclui os departamentos de Contabilidade, Tesouraria, Controlo de Crédito e Gestão de Controlo, *Facilities*, IT, Operações e Recursos Humanos, e a área comercial que corresponde às lojas, onde se verifica uma elevada rotatividade de pessoal e de produtos.

## **5.2. Preparação**

A preparação é um resumo do planeamento. Nessa fase do processo é importante seguir um plano de trabalho onde abrange os objetivos, o âmbito, métodos, tempos previstos, locais a auditar, e datas de realização.

Esta fase do processo é uma análise de dados, definição da amostra e preparação do programa de Auditoria.

Morais e Martins (2013, p. 145) expõe que a «preparação da Auditoria inclui um programa de trabalho que é um plano detalhado de práticas comuns de Auditoria e da avaliação prévia do controlo interno e da gestão de risco, baseada nas normas e políticas estabelecidas pela entidade e nas normas internacionais de auditoria interna geralmente aceites.»

Este plano de trabalho detalhado, trata-se nada mais, nada menos do que uma orientação para a obtenção do trabalho em si.

De acordo com Morais e Martins (2013, pp. 148 – 150) a atividade de auditoria interna deverá conter:

- **Manual de Auditoria;**
- **Descrição do sistema de controlo interno** – avaliação das características do controlo interno;
- **Determinação do alcance do trabalho de Auditoria a efetuar** – determinação dos procedimentos de Auditoria a aplicar; e
- **Papeis de trabalho** – evidenciam toda a informação obtida e necessária para obtenção de prova.

O responsável de Auditoria Interna deverá comunicar aos responsáveis pelas áreas a auditar, a data de início dos trabalhos, a data de entrevista, a duração provável dos trabalhos de auditoria e a indicação dos nomes dos auditores. Temos como exemplo de uma carta de comunicação de Auditoria o Anexo 1. Posto a comunicação, deverá ser elaborado um plano de auditoria, deverá ser determinado o alcance do trabalho de auditoria a realizar, deverá ser reunida toda a regulamentação interna e não esquecer de evidenciar a informação obtida com papéis de trabalho sempre que possível.

No Anexo 4 é apresentado um conjunto de *checklist* a aplicar em diversas áreas operacionais, nomeadamente: tesouraria, contabilidade e reporte, compras, vendas, recursos humanos, inventários e ativos fixos tangíveis.

### **5.3. Trabalho de Campo**

Trabalho de campo é quando o auditor inicia o projeto de Auditoria, começa o seu trabalho. Para o auditor construir um bom trabalho, deve conhecer os sistemas, o funcionamento dos sistemas, o seu objetivo, marcar reuniões, revisão documental, observar a execução das tarefas, inspeção de ativos, e confirmação externa (circularizações).

«A fim de conhecer bem a entidade ou área sujeita a auditoria, o auditor interno tem necessidade de efetuar as deslocações, observações, reuniões, recolha documental, etc., que lhe permita obter a descrição preliminar do sistema. Pode efectuar revisão analítica se considerar necessário.

Com a deslocação ao local, o auditor tem oportunidade para conhecer as pessoas, a natureza das operações, o ambiente de trabalho, características físicas, interligação com as restantes áreas da entidade.» (Morais e Martins, 2003, p. 99)

Para Pinheiro (2010, p. 150) o trabalho de campo é desenvolvido junto dos responsáveis pela atividade auditada no sentido de validar as informações conseguidas no levantamento do diagnóstico, através de testes.

«O trabalho de campo é uma tarefa de comparação com o padrão, de forma a apurar desvios, e uma avaliação dos procedimentos de controlo interno **entre o previsto nos normativos/directivas e a evidência das tarefas quotidianas.**» (Pinheiro, 2010, p. 150)

### **5.3.1. Testes de Auditoria**

A execução de testes para Pinheiro (2010, pp. 150 - 151) visa suportar as conclusões, os problemas identificados e as recomendações de melhorias necessárias, para incluir no respetivo relatório. Os testes visam a examinar transações, como, observar, questionar, analisar, verificar, investigar, avaliar e propor.

Testes de Auditoria podem ser de conformidade ou cumprimento e/ou substantivos ou comprovação.

Os testes de conformidade ou cumprimento destinam-se a confirmar se todos os procedimentos e medidas de controlo interno existem, se são adequadas para prevenir e detetar distorções materialmente relevantes e se se encontram em funcionamento ao longo do exercício.

Os testes substantivos ou comprovação, são procedimentos de auditoria concebidos para se detetarem distorções materiais a nível das Demonstrações Financeiras.

### **5.3.2. Papéis de Trabalho**

Papéis de trabalho são o que evidencia os resultados, é a prova física do trabalho do auditor e de tudo o que vai constar no relatório.

Morais e Martins (2003, p. 95) menciona que papéis de trabalho «deverão evidenciar a informação obtida e as análises efetuadas e suportar as conclusões e recomendações a relatar.»

«Podemos dizer que os papéis de trabalho são o registo material que o auditor conserva do trabalho planeado e executado, incluindo os procedimentos utilizados, as provas e informações obtidas, bem como as conclusões formuladas.» (Morais e Martins, 2003, p. 95)

Os papéis de trabalho devem documentar:

- Planeamento;
- O exame e a avaliação da adequação e eficácia do sistema de controlo interno;
- Os procedimentos de auditoria efetuados, a informação obtida e as conclusões alcançadas;
- Supervisão;
- Relatório; e
- Seguimento. (Morais e Martins, 2003, p. 95)

Os papéis de trabalho podem incluir:

- Documentos de planeamento e programas de auditoria;
- Questionários de controlo, fluxograma, listas de verificação e narrativas;
- Notas e registos resultantes das entrevistas;
- Dados organizacionais, tais como: organigramas e descrições de postos de trabalho;
- Cópias de contratos e acordos importantes;
- Informação sobre políticas operacionais e financeiras;
- Resultados de avaliações de controlo;
- Cartas de representação e de confirmação;
- Análises e testes de transações, processos e saldos de contas;
- Resultados de procedimentos analíticos de auditoria;
- Relatório de auditoria e as respostas da Direção; e

- Correspondência de auditoria, se documentar conclusões. (Morais e Martins, 2003, p. 96)

O responsável pela Auditoria Interna deve estabelecer uma metodologia a aplicar no trabalho de campo deve abranger, nomeadamente entrevistas com os responsáveis dos departamentos, análise e preparação de papeis, questionários e mapas de trabalho, e visitas aos locais a auditar, tanto na sede como nas lojas.

#### **5.4. Relatório**

O relatório é um dos processos mais relevantes por ser o documento que comunica as conclusões do trabalho do auditor à Administração. O auditor é responsável por todo o processo do relatório, desde a elaboração à emissão. Este documento é resultado do trabalho do auditor.

«O **relatório** de auditoria é o documento formal do departamento, no qual são estabelecidas as conclusões do trabalho realizado, a metodologia associada ao desenvolvimento do trabalho, os testes realizados, a avaliação global sobre a área ou operação/processo e as respectivas propostas de recomendações» (Pinheiro, 2010, p. 166).

A estrutura do relatório deve ser:

- Título;
- Introdução;
- Objetivo da ação;
- Âmbito da ação;
- Opinião sobre a atividade auditada;
- Problemas e recomendações; e
- Sumário. (Pinheiro, 2010, p. 166)

O relatório deve ter cinco características:

- **Preciso** – eliminar a redundância ou escapatória;
- **Objetivo** – identificar o objetivo e a finalidade da auditoria;
- **Claro** – não deve deixar dúvidas ao leitor;
- **Construtivo** – deve permitir a identificação do problema, causa e respetiva recomendação; e
- **Oportuno** – deve ser apresentado ao leitor com rapidez e oportunidade. (Pinheiro, 2010, p. 167)

O relatório tem como objetivo obter resultado, isto porque a seguir à leitura do relatório vão ser debatidos os temas que constam este documento para chegar a um acordo. É necessário que o documento seja redigido de forma persuasivo, claro e convincente. Fazer relatórios persuasivos procurando a aceitação das conclusões dos resultados, bem como, a implementação das melhorias apresentadas.

«Os auditores internos devem estar **preparados** para negociar com os auditados, no sentido de **partilhar** as respetivas melhorias preconizadas e **envolver** o auditado na busca de soluções, para mitigar o risco negativo ou para **melhoria** das práticas exercidas no processo ou sub-processo de controlo, **tendo em consideração os objetivos estratégicos da empresa.**» (Pinheiro, 2010, p. 167)

De acordo com Morais e Martins (2003, p. 105) o relatório deve ser dirigido à Direção e divulgado:

- Direção da qual depende a área auditada;
- Diretor do centro ou unidade de trabalho, onde se tenha realizado a auditoria;
- Diretores da área operacional auditada; e
- A todos os restantes níveis de responsabilidade relacionados com a área objeto de exame.

No Anexo 3 é apresentado um modelo de Relatório de Auditoria.

### **5.5. *Follow-up***

Após o auditor interno ter comunicado o seu resultado (relatório), o mesmo dá continuidade ao processo e acompanha na implantação das recomendações efetuadas para analisar se o processo está a ser bem implementado.

Chama-se *Follow-up* ao acompanhamento posterior à apresentação dos resultados.

Pinheiro (2010, p. 178) menciona que a «acção de auditoria de *Follow-up* (acompanhamento) destina-se a avaliar o grau de implementação das recomendações formuladas bem como a oportunidade da medida correctiva, face à data de discussão do relatório e ao seu grau de importância.»

«Os objetivos de *Follow-up* são o efeito das recomendações de Auditoria, o *Follow-up* das decisões da gestão e uma avaliação da correta implementação das recomendações.» (Morais e Martins, 2013, p. 173)

## 6. CONCLUSÃO, LIMITAÇÕES E OPORTUNIDADES DE INVESTIGAÇÕES FUTURAS

A Auditoria Interna, nas grandes empresas é uma atividade imprescindível para criação de valor, estas são as expectativas dos *stakeholders* para a função de Auditoria Interna.

Por toda a agregação de valor que a atividade de auditoria interna oferece às organizações, é essencial estruturar a implementação do departamento quando esta não existe, a empresas com uma dimensão aceitável de existir este departamento.

O caminho que deve ser percorrido para que uma empresa crie o seu Departamento de Auditoria Interna é o ponto de partida deste projeto de dissertação, com este estudo procurou-se obter como estruturar um modelo específico de implementação para uma média empresa de retalho. Na primeira parte deste projeto de dissertação foram identificadas as características da função de Auditoria Interna e dos auditores internos, bem como a explicação dos benefícios para a organização e as particularidades do setor do retalho. Na segunda parte procurou-se aplicar a parte teórica dos passos que se devem dar para que seja implementado o departamento de Auditoria Interna numa organização, bem como o processo posterior de Auditoria Interna.

Este estudo foi interessante, atualmente é cada vez mais importante as organizações serem eficazes e mais eficientes nas suas operações.

Com o passar do tempo as organizações acostumam-se aos procedimentos, deixando de existir rigor e procura de melhorias. Este tipo de comportamento representa um risco, pois a organização não melhora, não evolui, fica estagnada no mercado e o processo pode apresentar falhas.

Com este trabalho verificou-se que são necessárias várias fases para que o Departamento de Auditoria Interna seja implementado numa organização. É necessário avaliar a relação custo/benefício na implementação deste departamento para que os Órgãos de Gestão tomem a decisão de criar o departamento nas suas empresas. No entanto, este tipo de pesquisas serve para desmistificar o trabalho que deve ser realizado ao longo do processo de implementação, criando um modelo com as fases a seguir.

Por sua vez, é necessário ter atenção que para além de seguir as fases de implementação do departamento de auditoria interna, também será necessário elaborar orçamentos, contratar pessoas e desenvolver planos de formação.

Esperando que cada vez mais empresas apostem nesta área e na implementação de um departamento de AI.

### **Limitações**

No que respeita a limitações, verificou-se falta de documentação respeitante à implementação desta função numa organização. Existe falta de informação no mercado português sobre a função de Auditoria Interna.

### **Oportunidades de Investigações Futuras**

O objetivo deste projeto de dissertação constitui na criação de um modelo de implementação de um Departamento de Auditoria Interna que possa vir a ser implementado no futuro pela empresa em análise, procurando contribuir para a melhoria do sistema de controlo interno e agregar valor na organização. Seria interessante ver este modelo a ser aplicado e estudar a sua aplicabilidade.

Poderia ser estudada a possibilidade de adaptar este modelo a outros segmentos de negócio.

No entanto, a oportunidade de investigação futura seria de estudar a implementação do modelo na empresa, tirar conclusões e fazer um estudo de custo/benefício desde o início da implementação até à realização final.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

A História do Comércio. *Culturamix.com*. Disponível em <https://cultura.culturamix.com/curiosidades/a-historia-do-comercio>.

Amaral, I. O., (2017). *Implementação de Departamento Auditoria Interna – Empresa do Setor Alimentar* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/9630/1/Dissertação%20Mestrado%20-%20Inês%20Amaral.pdf>.

Banco de Portugal. *Carta de Auditoria Interna do Banco de Portugal*. Disponível em [https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/documentos-relacionados/carta\\_de\\_auditoria\\_interna\\_do\\_banco\\_de\\_portugal\\_versao\\_portuguesa\\_0.pdf](https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/documentos-relacionados/carta_de_auditoria_interna_do_banco_de_portugal_versao_portuguesa_0.pdf)

Camargo, R. F. (2016). A importância dos Tipos de Estrutura Organizacional para um negócio de sucesso. Treasy. Disponível em <https://www.treasy.com.br/blog/tipos-de-estrutura-organizacional/>.

Costa, C. B., (2017). *Auditoria Financeira – Teoria & Prática* (11.ª edição). Lisboa: Rei dos Livros. ISBN 978-989-8823-47-2.

Cushman & Wakefield (2018). *Portugal Retalho Março 2018*. Disponível em <http://www.cushmanwakefield.pt/pt-pt/research-and-insight/2018/marketbeat-portugal-2018-1>.

Cushman & Wakefield (2019). *Marketbeat Portugal Outono 2019*. Disponível em <https://www.cushmanwakefield.com/pt-pt/portugal/insights/marketbeat-portugal>.

Decreto-Lei n.º 339/85. D. R. n.º 191 (21-08-1985).

Dicionário de Língua Portuguesa (2006). *Dicionários Editora*. Porto: Porto Editora, Lda. ISBN 972-0-01221-8.

Dicionário Financeiro. *O que é estrutura organizacional?* Disponível em <https://www.dicionariofinanceiro.com/estrutura-organizacional/>.

EY. (2017). *The Sarbanes-Oxley Act at 15*. Disponível em [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-the-sarbanes-oxley-act-at-15/\\$File/ey-the-sarbanes-oxley-act-at-15.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-the-sarbanes-oxley-act-at-15/$File/ey-the-sarbanes-oxley-act-at-15.pdf)

Frade, T. S. F., (2017). *A Organização de um Departamento de Auditoria Interna – Aplicação a uma Empresa na Área da Recuperação de Crédito* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/7239/1/Dissertação%20-%20Tânia%20Frade%2020140170.pdf>.

IIA – Demonstrando os Princípios Fundamentais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (2019). Disponível em <https://iibrasil.org.br/korbilload/upl/ippf/downloads/20190822pg-core-ippf-00000010-21112019122633.pdf>

IIA – The Institute of Internal Auditors. *All in a Day's Work – A look at the varied responsibilities of internal auditors.* Disponível em [https://translate.googleusercontent.com/translate\\_c?anno=2&depth=1&hl=pt-PT&rurl=translate.google.com&sl=en&s=nmt4&tl=pt&u=https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/All-in-a-days-work.pdf&xid=17259,15700023,15700186,15700191,15700256,15700259,15700262,15700265,15700271,15700283&usg=ALkJrhj\\_tBHdE-SgJlC-fBuqQDo33439Dw.p](https://translate.googleusercontent.com/translate_c?anno=2&depth=1&hl=pt-PT&rurl=translate.google.com&sl=en&s=nmt4&tl=pt&u=https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/All-in-a-days-work.pdf&xid=17259,15700023,15700186,15700191,15700256,15700259,15700262,15700265,15700271,15700283&usg=ALkJrhj_tBHdE-SgJlC-fBuqQDo33439Dw.p)

IIA – The Institute of Internal Auditors. *Declaração de Posicionamento do IIA – O Estatuto de Auditoria Interna* (2019). Disponível em <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/PP-The-Internal-Audit-Charter-Portuguese.pdf>.

IIA – The Institute of Internal Auditors. *Definition of Internal Auditing.* Disponível em <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>.

IIA – The Institute of Internal Auditors. *Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (Normas)* (2017). Disponível em <https://na.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Portuguese.pdf>.

IIA – The Institute of Internal Auditors. *O valor de audição interna para as partes interessadas.* Disponível em [https://translate.googleusercontent.com/translate\\_c?depth=2&hl=pt-PT&prev=search&pto=nl&rurl=translate.google.com&sl=en&sp=nmt4&u=https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/10405\\_GOV-Global\\_Value\\_Proposition\\_Flyer\\_Update-FNL-Hi.pdf&usg=ALkJrhg\\_86c3jubV3hNMDTtxqKuhl0nSJw](https://translate.googleusercontent.com/translate_c?depth=2&hl=pt-PT&prev=search&pto=nl&rurl=translate.google.com&sl=en&sp=nmt4&u=https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/10405_GOV-Global_Value_Proposition_Flyer_Update-FNL-Hi.pdf&usg=ALkJrhg_86c3jubV3hNMDTtxqKuhl0nSJw).

IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna. *Certificações Internacionais – Manual do Candidato* (2015). Disponível em [https://www.ipai.pt/fotos/gca/certificacoes\\_ii\\_manual\\_em\\_portugues\\_trad\\_anabela\\_1516383433.pdf](https://www.ipai.pt/fotos/gca/certificacoes_ii_manual_em_portugues_trad_anabela_1516383433.pdf).

IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna. *Enquadramento Internacional de Práticas Profissionais de Auditoria Interna* (2009). Disponível em [http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf\\_2009\\_port\\_normas\\_0809\\_1252171596.pdf](http://www.ipai.pt/fotos/gca/ippf_2009_port_normas_0809_1252171596.pdf).

IPAI / KPMG. III Survey sobre a função de Auditoria Interna em Portugal (ipai.pt), em [https://www.ipai.pt/fotos/gca/iasurvey2013\\_1373461610\\_1441725107.pdf](https://www.ipai.pt/fotos/gca/iasurvey2013_1373461610_1441725107.pdf)

ISO & IAF (2016). Grupo de Práticas de Auditoria ISO 9001. Disponível em <http://www1.ipq.pt/PT/Normalizacao/FerramentasPME/Documents/DocumentosISO/Doc17%20-%20ISO%209001%20-%20Auditoria%20Interna.pdf>.

Jornal de Negócios. Empresas por Atividade. Disponível em [https://infoempresas.jn.pt/G47\\_COMERCIO-RETALHO-EXCETO-VEICULOS-AUTOMOVEIS-MOTOCICLOS.html](https://infoempresas.jn.pt/G47_COMERCIO-RETALHO-EXCETO-VEICULOS-AUTOMOVEIS-MOTOCICLOS.html).

Machado P., & Dores V. (2018). *O Comércio a Retalho em Portugal: Uma Perspetiva do Comércio Local e de Proximidade*. Gabinete de Estratégia e Estudos - Ministério da Economia. Disponível em <https://www.gee.gov.pt/pt/documentos/destaques/7244-o-comercio-a-retalho-em-portugal-e-uma-perspetiva/file>.

Marques, M. (1997). *Auditoria e Gestão* (1.<sup>a</sup> edição). Lisboa: Editorial Presença.

Maurício, Tatiana (2015, 16 de novembro). *A história do comércio em Portugal*. Disponível em <https://pt.slideshare.net/turmavocacional/a-histria-do-comrcio-em-portugal>.

Morais, G., & Martins I. (2003). *Auditoria Interna* (2.<sup>a</sup> edição). Lisboa: Áreas Editora, SA. ISBN 972-8472-54-4.

Morais, G., & Martins, I. (2013). *Auditoria Interna* (4.<sup>a</sup> edição). Lisboa: Áreas Editora, SA. ISBN 978-989-8058-81-2.

Pinheiro, J. L. (2010). *Auditoria Interna – Auditoria Operacional – Manual prático para Auditores Internos* (2.<sup>a</sup> edição). Venda do Pinheiro: Letras e Conceitos, Lda. ISBN 978-989-8305-07-7

Pinheiro, J. L. (2014). *Auditoria Interna – Auditoria Operacional – Manual prático para Auditores Internos* (3.<sup>a</sup> edição). Venda do Pinheiro: Letras e Conceitos, Lda. ISBN 978-989-8305-74-9.

Portugal Têxtil (2020, 6 de maio). Indústria da moda enfrenta crise existencial. Disponível em <https://www.portugaltextil.com/industria-da-moda-enfrenta-crise-existencial/>

Prates, Wladimir (2017). *Principais tipos de Estruturas Organizacionais*. Disponível em <https://www.wrprates.com/estruturas-organizacionais/>.

PricewaterhouseCoopers (2017). *Os oito atributos. Excelência em Auditoria Interna*. Disponível em <https://www.pwc.com.br/pt/auditoria-interna/assets/8atributos-ias-17-v2.pdf>.

PricewaterhouserCoopers (2007). *Manual de Auditoria Interna – Parte I Hospitais*. Disponível em [http://www2.acss.min-saude.pt/Portals/0/InFormacao/ACSS\\_MAI\\_Hospitais\\_ParteI.pdf](http://www2.acss.min-saude.pt/Portals/0/InFormacao/ACSS_MAI_Hospitais_ParteI.pdf).

PricewaterhouserCoopers (2007). *Manual de Auditoria Interna – Parte II Hospitais*. Disponível em [http://www2.acss.min-saude.pt/Portals/0/InFormacao/ACSS\\_MAI\\_Hospitais\\_ParteII.pdf](http://www2.acss.min-saude.pt/Portals/0/InFormacao/ACSS_MAI_Hospitais_ParteII.pdf).

PricewaterhouserCoopers (2007). *Manual de Auditoria Interna – Parte III Hospitais*. Disponível em [http://www2.acss.min-saude.pt/Portals/0/InFormacao/ACSS\\_MAI\\_Hospitais\\_ParteIII.pdf](http://www2.acss.min-saude.pt/Portals/0/InFormacao/ACSS_MAI_Hospitais_ParteIII.pdf).

PricewaterhouserCoopers. *Auditoria Interna – Do compliance à criação de valor*. Disponível em <https://www.pwc.pt/pt/hits/artigos-opiniao/jose-teixeira.html>.

Razões que levam uma Empresa a Criar um Departamento de Auditoria Interna. Disponível em <http://www.portaldeauditoria.com.br/sobreauditoria/Razoes-Departamento-de-Auditoria-Interna.asp>

Redação LEC (2019, 13 de Fevereiro). *Conheça 7 vantagens de realizar auditoria interna em sua empresa*. Disponível em <https://lec.com.br/blog/conheca-7-vantagens-de-realizar-auditoria-interna-em-sua-empresa/>.

Silva, A. M., (2016). *A Evolução da Auditoria Interna em Portugal: Estudo Comparativo* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal). Disponível em <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/7230/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf>.

## ANEXOS

### **Anexo 1. Modelo de carta de comunicação de auditoria**

Modelo de carta de comunicação de auditoria, adaptado de Morais e Martins (2013, p.147):

#### **COMUNICAÇÃO DE AUDITORIA**

Para: Departamento da *[a área a auditar]*

*[responsável da área a auditar]*

De: Responsável pela atividade de Auditoria Interna

*[responsável da Auditoria Interna]*

**Assunto:** Auditoria à gestão de *[a área a auditar]*.

O responsável pela atividade de Auditoria Interna tem previsto levar a cabo uma Auditoria periódica das funções da área de gestão de *[a área a auditar]*.

Temos programado a duração da Auditoria para um total de *[tempo previsto]*, efetuada pelos seguintes membros do pessoal de Auditoria Interna: *[equipa de auditoria]*. Os auditores iniciarão as suas tarefas em *[data de início dos trabalhos]* próximo.

A fim de facilitar o trabalho do nosso pessoal preparámos um questionário de controlo interno para cada função objeto de Auditoria, com a finalidade de recolher informação relevante para alcançarmos o nosso objetivo.

Se puder responder e reunir a documentação necessária com brevidade, o trabalho de Auditoria será facilitado, reduzindo a sua duração.

Apelamos à sua compreensão e cooperação em ambiente de honestidade, lealdade e comunicação, considerando vital o vosso contributo na melhoria de deficiências detetadas.

Sempre disponíveis para qualquer eventual esclarecimento.

Atentamente,

O responsável pela atividade de Auditoria Interna

## **Anexo 2. Carta de Auditoria Interna**

### **CARTA DE AUDITORIA INTERNA DA *[NOME DA EMPRESA]***

#### **1. Objetivo**

Através da presente Carta de Auditoria Interna, a administração da *[nome da empresa]* define a missão, os poderes e as responsabilidades de Departamento de Auditoria (DAI) e a sua contribuição para a governação da Empresa no desempenho da sua missão.

#### **2. Missão**

O DAI presta, de uma forma independente e objetiva, serviços de avaliação e de consultoria, os quais visam acrescentar valor e contribuir para o bom funcionamento da Empresa. O DAI ajuda a Empresa a cumprir os seus objetivos através da utilização de um enfoque sistemático e disciplinado para avaliar e contribuir para a melhoria da eficácia e eficiência dos processos de gestão de risco, de controlo e de governo da Empresa, promovendo a implementação de controlos eficazes tendo em conta a razoabilidade dos custos associados.

#### **3. Independência e Objetividade**

A função de auditoria exerce a sua missão de forma livre e independente, nomeadamente na seleção das ações de auditoria e respetivo âmbito, abordagem, frequência, calendário e conteúdo de reporte de resultados.

O DAI reporta hierarquicamente ao *[administração]*.

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, reportando uns e outros apenas aos órgãos de gestão das unidades orgânicas em que se encontram integrados.

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.

#### **4. Aplicação dos *Standards* e do Código de Ética do IIA**

O DAI deve observar as “Normas Internacionais para a Prática Profissional da Auditoria Interna do Instituto de Auditores Internos” (*Institute of Internal Auditors – IIA*), 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.

Nesse sentido, devem ser adquiridos e mantidos os conhecimentos e competências necessárias para a prossecução das suas finalidades e o cumprimento das suas responsabilidades de forma eficaz.

## **6. Responsabilidades**

O DAI realiza as ações de auditoria constantes de um plano anual numa base trianual, aprovado pelo *[administração]*. As alterações substantivas ao plano carecem da aprovação. A realização de ações de auditoria não incluídas no plano anual ou de investigações especiais pode ser determinada pela *[administração]*.

O DAI deve:

- a) Preparar, com o desejável envolvimento dos membros dos órgãos de governação e das direções departamentais da *[nome da empresa]*, o plano anual de ações de auditoria, suportado em adequada metodologia de avaliações de risco;
- b) Apresentar à *[administração]*, com vista à emissão de parecer prévio e aprovação respetivamente, o plano anual de ações de auditoria e outras atividades;
- c) Programar e assegurar a execução do seu plano de atividades, comunicando superiormente as alterações substantivas ocorridas;
- d) Comunicar os resultados das ações realizadas à *[administração, aos diretores ou responsáveis dos departamentos]*;
- e) Reportar regularmente à Administração, sobre a realização do plano anual de ações de auditoria e sobre outras atividades e assuntos relevantes;
- f) Monitorizar e avaliar regularmente o estado de implementação das recomendações emitidas pelo DAI, reportando à *[administração]*;

- g) Promover os processos de comunicação e interação com as funções e processos de controlo interno, gestão de risco e conformidade, que garantam a circulação da informação e a articulação entre as áreas da Empresa;
- h) Coordenar trabalhos e troca de informações com o auditor externo da Empresa tendo em vista uma melhor satisfação das responsabilidades mútuas, a cobertura adequada da atividade da Empresa e a eliminação de trabalhos duplicados;

O diretor do DAI, na qualidade de responsável pelo exercício da função de auditoria interna, define num manual de Auditoria, no quadro da presente Carta de Auditoria Interna, os princípios e regras operacionais para o funcionamento do DAI e para a realização das ações de auditoria.

## **7. Acesso à Informação**

No desempenho das suas responsabilidades de avaliação, o DAI e seus auditores têm o direito de livre acesso a todas as pessoas, documentos, registos, informações, sistemas, instalações (incluindo lugares reservados), equipamentos e todos os restantes recursos na Empresa.

A informação requerida deve ser prestada de uma forma verdadeira e completa, nos prazos solicitados, garantindo a fiabilidade e validade da informação disponibilizada.

O DAI pode exigir acessos permanentes em modo de consulta a qualquer sistema informático ou repositório de dados, tendo em vista assegurar o exercício eficaz das suas funções.

O DAI deve informar o *[administração]* de qualquer tentativa para impedir ou causar dificuldades no exercício das suas funções.

## **8. Avaliação de Qualidade**

O DAI deve manter um programa destinado a assegurar e a promover a melhoria de qualidade da função de auditoria interna. Este programa abrange o desenvolvimento e normalização de metodologias e processos de auditoria interna, visando o reforço dos mecanismos de auditoria baseada no risco, a eficácia e a eficiência, bem como revisões permanentes e periódicas, incluindo avaliações de qualidade internas e externas, em conformidade com os *standards* internacionais.

## **9. Revisão**

A presente Carta de Auditoria é revista, pelo menos, a cada três anos.

Aprovada em \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

\_\_\_\_\_

Responsável pelo Departamento de Auditoria Interna

\_\_\_\_\_

Presidente do Conselho de Administração

### **Anexo 3. Exemplo de um Relatório de Auditoria Interna**

Exemplo de um Relatório de Auditoria Interna, adaptado de Moraes e Martins (2013, p. 164):

#### **RELATÓRIO DE AUDITORIA INTERNA**

**DATA:** *[data da elaboração do relatório]*

**PARA:** *[responsável da área a auditar]*

**DE:** *[responsável da Auditoria Interna]*

**ASSUNTO:** Relatório intercalar de Auditoria relacionado com o processo de seleção de fornecedores.

A Auditoria que está a decorrer revelou que o processo de seleção de fornecedores de maquinaria pesada, conduziu à aquisição de mais de 5.000.000,00 de equipamento obsoleto a um fabricante que não é capaz de efetuar a manutenção do equipamento. Neste momento, o equipamento não se encontra em funcionamento.

A política da empresa estabelece que todos os critérios relevantes têm de ser considerados na compra de bens e que os preços mais baixos não devem ser o único critério para a seleção de compra. As nossas provas demonstram, contudo, que só o preço foi considerado na compra do equipamento.

As implicações de ter seguido apenas o critério do preço traduziram-se em perdas significativas e em ineficácia. Nos nossos cálculos ascendem a mais de 7.500.000,00 em custos adicionais, exigidos para corrigir esta decisão de compra e mais de 15.000.000,00 em vendas não concretizadas.

#### **Recomendação**

Sugerimos que se estabeleçam linhas de orientação para que o departamento de *[a área a auditar]* cumpra com os critérios estabelecidos. Além disso, os critérios deverão ser revistos e incluir a taxa de disponibilidade do equipamento, apoio e manutenção, durabilidade, confiança na tecnologia, vida útil, entre outros.

## Anexo 4. Auditoria interna por áreas operacionais

Checklist elaborados segundo (PricewaterhouserCoopers, 2007)

### 4.1. Área Financeira

#### 4.1.1. Tesouraria

Questões	Sim	Não	Notas
Todos os dados de instituições bancárias estão corretamente registados no sistema informático de gestão de tesouraria e mantidos corretos e atualizados			
Todos os pagamentos são efetuados dentro do prazo concordado e registados corretamente no sistema informático de contas a pagar e contabilizadas			
Todos os movimentos de tesouraria são devidamente autorizados, registados e contabilizados			
Todos os pagamentos são devidamente registados e contabilizados			
Todas as cobranças são devidamente registadas e contabilizadas			
São preparados orçamentos e posições de tesouraria, de forma apurar-se os excessos de fundos e o saldo disponível e permitir a gestão eficiente e eficaz de disponibilidades			
Todos os empréstimos são devidamente autorizados, registados e contabilizados			
Todos os juros de aplicações e empréstimos são devidamente registados, especializados e contabilizados			
Controlar que os saldos de depósitos estão corretos e que os fundos de caixa e maneiço são suportados por numerário			
Os recursos afetos à Tesouraria são utilizados de modo a maximizar a eficácia e eficiência das operações da entidade			

A titularidade e a apresentação, dos saldos de caixa, dos depósitos em instituições financeiras e dos títulos negociáveis, apresentados pela entidade, existem e são de sua propriedade e foram objeto de confirmação			
As Demonstrações Financeiras refletem nas rubricas apropriadas todos os valores corretos de disponibilidades			
Todos os movimentos de caixa, depósitos em instituições financeiras e aplicações de tesouraria foram registados com exatidão e no período correto			
O cálculo, a contabilização e a especialização dos proveitos relacionados com os depósitos em instituições financeiras e aplicações de tesouraria, foram corretamente efetuados			
Os saldos em moeda estrangeira estão contabilizados utilizando câmbios apropriados			
As aplicações de tesouraria estão valorizadas de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceites e consistentemente aplicados			
A abertura e encerramento de contas bancárias são devidamente autorizados			
Está definida a delegação de competências com poderes de movimentação de contas bancárias			
São divulgadas nos Anexos às Demonstrações Financeiras todas as informações pertinentes para facilitar a compreensão das mesmas			
Estão definidas as atribuições e responsabilidades dos colaboradores as quais contemplam uma adequada segregação de funções, assegurando que as operações de autorização, movimentação e contabilização de movimentos de tesouraria recaiam sobre diferentes departamentos e/ou pessoas			

Erros e omissões mais frequentes nas Demonstrações Financeiras na área de Tesouraria:

- Movimentos de tesouraria omissos;
- Falta/excesso de disponibilidades;
- Controlo de fundos de maneo e de caixa inadequada;

- Informação sobre recebimentos, pagamentos e saldos de tesouraria não identificados;
- Descontos financeiros não obtidos;
- Desvio de fundos;
- Cobranças não depositadas integralmente;
- Registo de saída de fundos relativamente a cheques que ainda se mantêm em carteira;
- Falhas de caixa ou perda de cheques;
- Existência de valores não realizáveis em caixa;
- Reconciliação bancária alterada para ocultar apropriação indevida de fundos;
- Valores de aplicações não ajustadas pelo valor de mercado quando este é inferior ao valor de aquisição; e
- Não cumprimento da política de pagamento definida.

#### 4.1.2. Contabilidade e Reporte

Questões	Sim	Não	Notas
Todos os dados mestre de contas e de centros de custo são corretamente registados nos sistemas informáticos de contabilidade geral e analítica e mantidos corretos e atualizados			
Todos os eventos e transações deverão ser refletidos corretamente nos registos contabilísticos			
Os impostos são calculados corretamente			
Os relatórios financeiros deverão refletir a totalidade das operações e a posição financeira da entidade			
Os relatórios financeiros e declarações fiscais são preparados de acordo com a legislação em vigor			
Os recursos afetos à contabilidade e reporte são utilizados de modo a maximizar a eficácia e eficiência das operações da entidade			
A salvaguarda da legalidade e regularidade na elaboração e execução dos documentos orçamentais, financeiros e contabilísticos			
A exatidão e integridade dos registos contabilísticos e a fiabilidade de toda a informação produzida			
O registo atempado e pelas quantias corretas de todas as receitas e despesas nos documentos apropriados e dentro do período contabilístico a que dizem respeito			
O controlo das aplicações e do ambiente informático relacionados com a área contabilística e financeira			

Estão definidas as atribuições e responsabilidades dos colaboradores as quais contemplam uma adequada segregação de funções			
---	--	--	--

Erros e as omissões mais frequentes nas Demonstrações Financeiras na área de Contabilidade e reporte:

- Ativos omissos;
- Passivos omissos;
- Proveitos omissos;
- Custos omissos;
- Especialização inadequada de períodos/exercícios;
- Especialização de custos;
- Especialização de proveitos;
- Saldos denominados em moeda estrangeira não convertidos ao câmbio do fim do período/exercício;
- Erros de classificação contabilística; e
- Valores de realização não refletidos nas contas.

## 4.2. Área de Compras

Nesta área o auditor deverá concluir os seguintes aspetos (PricewaterhouseCoopers, 2007):

Questões	Sim	Não	Notas
Todos os dados mestre de fornecedores são corretamente registados no sistema informático de contas a pagar e mantidos corretos e atualizados;			
As compras de materiais e serviços são efetuadas a fornecedores capazes de satisfazer as necessidades da entidade e pelas melhores condições financeiras;			
As compras são corretamente autorizadas e cumprem a regulamentação em vigor;			
Os procedimentos de aquisição de bens e serviços, por consulta ou concurso, respeitam os princípios de controlo e a regulamentação em vigor;			
Todas as compras são contabilizadas no momento da receção dos bens, materiais ou serviços;			
As faturas rececionadas de fornecedores são validadas face à nota de encomenda e nota de receção em armazém;			
Todas as faturas são registadas corretamente no sistema informático de contas a pagar e contabilizadas;			
Todos os ajustamentos são aprovados e registados corretamente no sistema informático de contas a pagar e contabilizados;			
As contas de fornecedores são devidamente geridas de modo a assegurar a correção dos saldos;			
Os recursos afetos às compras e gestão de contas a pagar são utilizados de modo a maximizar a eficácia e eficiência das operações da entidade;			
Os termos de responsabilidade, cuja prestação de serviço tenha sido validada;			
Os critérios de bloqueio e desbloqueio de faturas está definida, autorizada e é respeitada;			

Todas as compras de bens e serviços e os débitos de fornecedores são apropriadamente classificados e contabilizados pelos valores corretos dentro do período a que respeitam;			
Os saldos dos fornecedores representam todos os valores por pagar pela compra de bens e serviços do exercício e de exercícios anteriores;			
Os débitos de fornecedores estão classificados de acordo com o prazo de exigibilidade e os débitos expressos em moeda estrangeira estão adequadamente valorizados;			
Os saldos expressos em moeda estrangeira foram convertidos ao câmbio da data da operação e objeto de atualização ao câmbio de final do exercício;			
Os bens e serviços adquiridos foram recebidos, faturados e contabilizados;			
Todas as responsabilidades são reveladas contabilisticamente;			
Situações pouco usuais ou anormais como saldos de natureza devedora em contas de fornecedores foram analisadas e justificadas;			
Erros ou lapsos materialmente relevantes foram devidamente corrigidos;			
Os contratos celebrados com fornecedores foram analisados e confirmado que todas as responsabilidades assumidas estão registradas e divulgadas nas Demonstrações Financeiras;			
As Demonstrações Financeiras refletem nas rubricas apropriadas os valores corretos de compras e de responsabilidades com fornecedores;			
São divulgadas nos Anexos às Demonstrações Financeiras todas as informações pertinentes para facilitar a compreensão das mesmas; e			
Estão definidas as atribuições e responsabilidades dos colaboradores as quais contemplam uma adequada segregação de funções, assegurando que as operações de autorização, contabilização, reconciliação de contas correntes e pagamentos recaiam sobre diferentes departamentos e/ou pessoas.			

Erros e as omissões mais frequentes nas Demonstrações Financeiras na área de Compras:

- Custos mal classificados, não reconhecidos ou registados por valores incorretos;
- Custos registados em períodos incorretos;
- Custos não registados na sua totalidade;
- Registo de faturação sem a execução do respetivo serviço ou a obtenção do respetivo bem;
- Compras de existências e contratação de serviços, não autorizados e/ou não cabimentados;
- Excesso de compra de stock que se poderão tornar inutilizáveis ou obsoletas; e
- Receções não contabilizadas oportunamente.

### 4.3. Área de Vendas

Questões	Sim	Não	Notas
Todos os dados mestre de clientes e de serviços/preços são corretamente registados e mantidos corretos e atualizados			
Todas as prestações de serviços foram devidamente faturadas e de acordo com a legislação em vigor			
Todas as cobranças são levadas corretamente nas contas de clientes e contabilizadas			
Todos os ajustamentos aos saldos de clientes são devidamente autorizados e corretamente registados e contabilizados			
As prestações de serviços correspondem a serviços efetuados, foram registadas na sua totalidade, contabilizadas pelos valores faturados e estão registados na conta apropriada			
Os recursos afetos à faturação e gestão de clientes são utilizados de modo a maximizar a eficácia e eficiência das operações da entidade			
São divulgadas nos Anexos às Demonstrações Financeiras todas as informações pertinentes para facilitar a compreensão das mesmas			
A política de anulação de débitos em função da antiguidade e valor respeita as normas em vigor			
Estão definidas as atribuições e responsabilidades dos colaboradores as quais contemplam uma adequada segregação de funções, assegurando que as operações de autorização, contabilização, controlo e salvaguarda de ativos recaiam sobre diferentes departamentos e/ou pessoas			

Erros e as omissões mais frequentes nas Demonstrações Financeiras na área de Vendas:

- Prestações de serviços não registadas na sua totalidade;
- Atos de vendas não faturados, faturados incorretamente ou não faturados oportunamente;

- Faturação sem a execução do respetivo serviço;
- Informação insuficiente ou incorreta sobre o cliente, para efeitos de faturação;
- Faturação incorreta;
- Ajustamentos à faturação não aprovada;
- Faturas não registadas nas contas de clientes;
- Cobranças não registadas nas contas de clientes;
- Gestão inadequada de saldos de clientes;
- Ajustamentos a saldos de clientes não aprovados;
- Proveitos mal classificados ou não reconhecidos;
- Proveitos registados por valores incorretos;
- Proveitos registados em períodos incorretos;
- Análises de antiguidade dos saldos de clientes, saldos em contencioso e necessidades de constituição de provisões para cobranças duvidosas, efetuadas inadequadamente; e
- Incobráveis não provisionados.

#### 4.4. Área Recursos Humanos

Questões	Sim	Não	Notas
É mantida informação adequada sobre recursos humanos em termos de dados pessoais, carreiras avaliações de desempenho, formação absentismo e remunerações			
As remunerações são processadas de forma correta, com base em tempos normais, suplementares efetivamente trabalhados e em conformidade com a legislação em vigor			
O trabalho suplementar é autorizado previamente			
As escalas são aprovadas superiormente devendo cada colaborador ter uma escala assignada			
O registo e controlo de assiduidade é adequado e efetivo			
Os valores processados e pagos estão de acordo com as horas efetivamente trabalhadas			
As contribuições e impostos são processados de forma correta			
Os recursos afetos à função recursos humanos são utilizados de modo a maximizar a eficácia e eficiência das operações da entidade			
A contratação, demissão, promoção avaliação de desempenho de colaboradores são efetuadas de acordo com a legislação em vigor			
A informação requerida por entidades externas (INE, Segurança Social, entre outros) é produzida de acordo com a legislação em vigor			
As Demonstrações Financeiras refletem nas rubricas apropriadas o valor correto dos custos com o pessoal			
Todas as responsabilidades significativas referentes ao pessoal existentes ou incorridas até à data estão mensuradas, registadas e classificadas nas demonstrações financeiras pelos valores apropriados			

São divulgados nos Anexos às Demonstrações Financeiras todas as informações pertinentes para facilitar a compreensão das mesmas			
Estão definidas as atribuições e responsabilidades dos colaboradores as quais contemplam uma adequada segregação de funções, assegurando que as operações de autorização, contabilização, controlo e salvaguarda de ativos recaiam sobre diferentes departamentos e/ou pessoas			

Erros e as omissões mais frequentes nas Demonstrações Financeiras na área de Recursos Humanos:

- Informação sobre pessoal incorreta ou desatualizada;
- Vencimentos, contribuições e impostos calculados com erros;
- Controlo de assiduidade inadequado;
- Controlo e autorização de trabalho suplementar inadequado;
- Controlo de escalas inadequado;
- Informação de gestão insuficiente e/ou inoportuna;
- Informação sobre pessoal inadequada/desatualizada;
- Processamento de abono e descontos sem evidência de autorização;
- Introdução das alterações mensais (faltas, horas extra, remunerações não regulares) de forma errada no programa informático de processamento das remunerações;
- Controlo de assiduidade deficiente; e
- Pagamentos de remunerações sem estarem devidamente aprovadas.

#### 4.5. Inventários

Questões	Sim	Não	Notas
Todas as informações dos materiais são corretamente registadas no sistema informático de existências e mantidos corretos e atualizados			
Os armazéns centrais, periféricos ou avançados, deverão existir física e em sistema, por forma a permitir um maior controlo dos materiais			
Os armazéns deverão estar organizados de forma a condicionar adequadamente todos os materiais			
As existências são salvaguardadas pela restrição de acessos às zonas de armazenagem a pessoal devidamente autorizado			
Para todos os materiais rececionados é efetuada a verificação física, quantitativa e documental dos materiais recebidos			
Todos os materiais rececionados são corretamente registados no sistema informático de existências e contabilizados			
Todas as saídas de armazém são devidamente aprovadas, e corretamente registadas no sistema informático de existências e contabilizadas			
Todas as transferências internas de existências entre serviços são corretamente registadas no sistema informático de existências			
Todos os ajustamentos a existências são devidamente aprovados e corretamente registados no sistema informático de existências e contabilizados			
Todas as vendas são devidamente autorizadas, registadas no sistema informático de existências e contabilizadas			
É verificada periodicamente a existência física dos materiais			
As Demonstrações Financeiras refletem nas rubricas apropriadas todos os valores corretos de existências e provisões para perda de valor			

As listas de existências finais estão devidamente compiladas e resumidas, e os seus totais são iguais aos saldos das respetivas contas			
As existências estão valorizadas de acordo com princípios de contabilidade geralmente aceites, aplicados de uma forma consistente de ano para ano			
As existências são manuseadas e armazenadas de acordo com a regulamentação em vigor			
O custo das existências consumidas refletido na demonstração dos resultados respeita ao período analisado, foi determinado de acordo com princípios de contabilidade geralmente aceites, calculado de uma forma consistente com a utilizada no período anterior e se está relacionado com os proveitos e/ou existências contabilizadas no mesmo período			
São divulgadas nos Anexos às Demonstrações Financeiras todas as informações pertinentes para facilitar a compreensão das mesmas			
As quantidades em armazém representam existências da propriedade da empresa			
Estão definidas as atribuições e responsabilidades dos colaboradores, os quais contemplam uma adequada segregação de funções, assegurando que as operações de autorização, contabilização e controlo de stocks recaiam sobre diferentes departamentos e/ou pessoas			

Erros e as omissões mais frequentes nas Demonstrações Financeiras na área de Inventários:

- Instalações de armazenagem inadequadas;
- Receção e despacho não controlados física e qualitativamente;
- Existências em armazéns avançados não controlados;
- Stock contabilístico sem frequentes reconciliações com o inventário físico;
- Contagens físicas esporádicas das existências;
- Ajustamentos não aprovados ou não contabilizados;
- Valorização incorreta de existências;
- Stocks mínimos não controlados;

- A não existência de um Manual de Procedimentos; e
- Insuficiente provisão para depreciação de existências.

#### 4.6. Ativos Fixos Tangíveis

Nesta área o auditor deverá concluir os seguintes aspetos (PricewaterhouserCoopers, 2007):

Questões	Sim	Não	Notas
Todas as aquisições de imobilizado são devidamente orçamentadas e aprovadas			
As aquisições de imobilizado são total e corretamente registadas no cadastro e contabilizadas			
As transferências de imobilizado entre localizações são total e corretamente registadas no cadastro			
Os abates e/ou vendas de imobilizado são devidamente aprovados e total e corretamente registados no cadastro e contabilizados			
Os ajustamentos a imobilizado são devidamente aprovados e total e corretamente registados no cadastro e contabilizados			
As amortizações são calculadas corretamente de acordo com a vida útil dos bens, registadas no cadastro e contabilizadas			
As reavaliações são calculadas corretamente de acordo com a vida útil dos bens, registadas no cadastro e contabilizadas			
Os bens de imobilizado são devidamente salvaguardados			
Os bens de imobilizado são inspecionados regularmente			
Todas as imobilizações em curso são devidamente geridas e transferidas para imobilizado aquando da sua entrada em funcionamento			
Os recursos afetos à gestão de imobilizado são utilizados de modo a maximizar a eficácia e eficiência das operações da entidade			
Estão definidas as atribuições e responsabilidades dos colaboradores as quais contemplam uma adequada segregação de funções, assegurando que as operações de autorização, contabilização e controlo de stocks recaiam sobre diferentes departamentos e/ou pessoas			

As Demonstrações Financeiras refletem nas rubricas apropriadas os valores corretos de imobilizações, amortizações, reavaliações e provisões para perda de valor			
As bases segundo quais as contas de imobilizações corpóreas estão apresentadas no Balanço estão de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceites e têm vindo a ser consistentemente aplicadas			
Todos os imobilizados corpóreos encontram-se registados pelo montante adequando e na conta apropriada			
Todos os aumentos registados no período representam efetivamente valores a capitalizar e, ao mesmo tempo, bens fisicamente construídos ou instalados e em utilização			
Todos os imobilizados corpóreos registados existem, e são utilizados na sua atividade, e os respetivos riscos e benefícios a afetarem diretamente a atividade			
Os ganhos e perdas resultantes de vendas e/ou abates foram devidamente apurados e contabilizados			
São efetuados ajustamentos adequados às imobilizações corpóreas em virtude de diminuições permanentes no seu valor			
As reavaliações das imobilizações foram efetuadas de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites			
As imobilizações corpóreas são propriedade da entidade e estão relacionadas com a sua atividade			
Todos os custos e as amortizações acumuladas relativos a bens ou direitos que tenham sido abatidos ao serviço são completamente retirados das respetivas contas			
As amortizações efetuadas nos exercícios são adequadas e foram calculadas em base aceitáveis e consistentes com as utilizadas em exercícios anteriores			
Existem políticas de capitalização definidas, nomeadamente quanto ao tratamento das grandes reparações			
São divulgadas nos Anexos às Demonstrações Financeiras todas as informações pertinentes para facilitar a compreensão das mesmas			

As amortizações do exercício foram calculadas de acordo com a vida útil estimada dos bens			
Existe um registo e controlo adequado do imobilizado financiado por fundos comunitários			
Não existem perdas de valor dos principais ativos corpóreos de carácter permanente			
Existe uma adequada segregação de funções, assegurando que as operações de autorização, contabilização e controlo de imobilizado recaiam sobre diferentes departamentos e/ou pessoas			

Erros e as omissões mais frequentes nas Demonstrações Financeiras, na área de Ativos Fixos Tangíveis:

- Adições e vendas de imobilizado não registadas ou registadas por valores errados;
- Imobilizados corpóreos adquiridos a um custo demasiado elevado, originando perdas de valor permanentes;
- Alterações na atividade que provoquem desvalorizações dos ativos;
- Atribuição de vida útil inadequada ao bem, amortizações mal calculadas e valores residuais desajustados;
- Erros de classificação para ocultar aquisições não autorizadas;
- Depreciação económica de ativos superior à amortização praticada motivada por obsolescência técnica;
- Taxas de amortização incorretas, cálculo de amortizações em erro;
- Transferência de local não registadas;
- Ajustamentos não aprovados, registados e contabilizados;
- Transferências de obras não registadas e contabilizadas oportunamente;
- Reavaliações não efetuadas por peritos independentes;
- Ativos desviados;
- Ativos contabilizados sem serem propriedade da empresa.