



**Auditoria Interna,
Estágio na Sarreliber – Transformação
de Plásticos e Metais, S.A.**

Relatório de Estágio apresentado à Escola Superior de Tecnologia e Gestão do
Instituto Politécnico de Viana do Castelo para a obtenção do grau de Mestre em
Contabilidade e Finanças

Tânia Judite da Cunha Brandão

Orientada por: Prof. Doutora Marta Alexandra Silva Guerreiro

Co-orientada por: Dr^a. Susy Estela Araújo Fernandes

Viana do Castelo, Fevereiro de 2015



**Auditoria Interna,
Estágio na Sarreliber – Transformação
de Plásticos e Metais, S.A.**

Proponente: Tânia Judite da Cunha Brandão

Orientador: Prof. Doutora Marta Alexandra Silva Guerreiro

Co-orientada por: Dr^a. Susy Estela Araújo Fernandes

Viana do Castelo, Fevereiro de 2015

Resumo

O presente relatório integra a fase final do Mestrado em Contabilidade e Finanças, na Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Viana do Castelo. Com este relatório procura-se apresentar a realização de um estágio curricular na área de auditoria interna, na empresa Sarreliber, pelo período de aproximadamente 3 meses.

O presente relatório de estágio tem uma componente teórica sobre Auditoria Interna e sobre Controlo Interno. Daí que numa primeira fase seja apresentado um enquadramento teórico acerca da auditoria interna bem como dos procedimentos de Controlo Interno, assim como acerca do relacionamento que existe entre estes dois conceitos. De seguida, é apresentada a empresa onde decorreu o estágio, assim como o trabalho realizado na mesma durante o período de estágio.

Palavras-chave: Auditoria interna, Controlo Interno, COSO, lei de Sarbanes - Oxley

Abstract

The current report includes the final stage of the Master Degree in Accounting & Finances of the Superior School of Technology and Management of the Polytechnic Institute of Viana do Castelo. This report seeks to summarize an internship program in the field of Internal Audit at the company Sarreliber for approximately 3 months.

The Report has a theoretical part concerning Internal Audit and Internal Control and the way these concepts relate with each other. Then, the firm is presented such as the work performed during the internship.

Key-words: Internal Audit, Internal Control, COSO, Sarbanes – Oxley's Law

Resumen

El presente informe integra la etapa final del Máster en Contabilidad y Finanzas en la Escuela Superior de Tecnología y Gestión del Instituto Politécnico de Viana de Castelo. Con este informe se pretende ostentar la ejecución de las prácticas curriculares en materia de Auditoría Interna en la empresa Sarreliber durante un período de aproximadamente 3 meses.

El informe tien una componente teórica sobre la auditoria interna e sobre Control Interno, así como sobre la relación que existe entre estos dos conceptos. A continuación, ha una presentación de la empresa así como el desempeño laboral realizado durante las prácticas.

Palabras clave: Auditoria Interna, Control Interno, COSO, Lei Sarbanes - Oxley

Agradecimentos

No decorrer deste estágio tive a oportunidade de entrar em contacto com o mundo de trabalho adquirindo experiência profissional. Tive oportunidade de conhecer várias pessoas que me apoiaram e encorajaram a enfrentar as dificuldades que foram surgindo.

Existem muitas pessoas a quem poderia agradecer pela realização deste trabalho, no entanto apenas farei referência a algumas, o que não significa que não reconheça a contribuição das restantes na realização deste relatório.

Desta forma, em primeiro lugar, gostaria de agradecer especialmente à minha orientadora da Escola Superior de Tecnologia e Gestão, Prof. Doutora Marta Alexandra Silva Guerreiro, que sempre me compreendeu, ajudou e motivou para a realização do estágio e do relatório.

Gostaria de agradecer à minha co-orientadora Dr^a. Susy Estela Araújo Fernandes, por me ter recebido, apoiado e orientado ao longo da realização do estágio.

Agradeço ainda, a todos os colegas da Sarreliber pela paciência, dedicação, esforço e simpatia com que me acolheram e me ajudaram a começar uma nova etapa da minha vida.

Por fim, agradeço com especial carinho à minha família e namorado, pela paciência, pelo apoio e incentivo para a concretização deste projeto final de Mestrado.

Índice

Índice de Figuras.....	10
Lista de siglas.....	11
Introdução.....	12
Capítulo 1 – A Auditoria Interna.....	15
1.1 – A evolução da Auditoria Interna.....	16
1.2 - Conceito atual de Auditoria Interna.....	20
1.3 - A Auditoria Interna – Diferentes Visões.....	23
1.4 – Objetivos da Auditoria Interna	24
1.5 - Departamento de Auditoria Interna.....	25
1.6 - Independência e relação do auditor com a organização	27
1.7 - Normas para a prática profissional de Auditoria Interna	28
1.8 - Ética do Auditor Interno.....	31
1.9 - COSO	32
1.10 - A lei da SOX e a sua importância para a Auditoria Interna	34
Capítulo 2 – O Controlo Interno.....	38
2.1 – O conceito de Controlo Interno e a sua evolução.....	39
2.2 – O Controlo Interno e a Auditoria Interna.....	42
2.3 - Objetivos do Controlo Interno.....	43
2.4 - A Importância do Controlo Interno	44
2.5 - Limitações do Controlo Interno	46
Capítulo 3 – Auditoria Interna na Sarreliber	49
3.1 – Considerações sobre a empresa: A Sarreliber – Transformação de Plásticos e Metais, S.A.....	50
3.1.1 - Missão da Sarreliber	52
3.1.2 - Visão da Sarreliber	52
3.2 - Tarefas Iniciais.....	52
3.3 - Compras.....	54
3.3.1 – Procedimentos gerais.....	54
3.3.2 – Descrição dos procedimentos existentes	56
3.3.2.1 - Moldes, meios de controlo, máquinas de injeção, subcontratação de injeção e embalagens para novos projetos.....	57
3.3.2.2 – Metais.....	58
3.3.2.3 – Matérias-Primas e Produtos químicos	59

3.3.2.4 - Suportes	59
3.3.2.5 – Químicos para a ETAR	60
3.3.2.6 - Investimentos.....	60
3.3.2.7 – EPI´s Viagens e Deslocações	60
3.3.2.8 – Outras Considerações.....	61
3.3.3 - Conclusões / Recomendações relativas ao sistema de controlo interno	63
3.4 – Pessoal.....	65
3.4.1 - Procedimentos gerais.....	65
3.4.2 - Descrição dos procedimentos existentes	66
3.4.3 - Conclusões / Recomendações relativas ao sistema de controlo interno	68
3.5 – Vendas e prestação de serviços	70
3.5.1 - Procedimentos gerais.....	70
3.5.2 - Descrição dos procedimentos existentes	71
3.5.3 - Conclusões / Recomendações relativas ao sistema de controlo interno	73
Conclusão	75
Bibliografia	79
Apêndices	82

Índice de Figuras

Figura 1 - Organograma da Sarreliber.....	51
--	-----------

Lista de siglas

AI – Auditoria Interna

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*

CI – Controlo Interno

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

DRA - Diretriz de Revisão/Auditoria

IFAC – *International Federation of Accountants*

IIA - *The Institute of Internal Auditors*

IPAI - Instituto Português de Auditores Internos

ISA – *International Standards on Auditing*

PCAOB - *Public Company Accounting Oversight Board*

SCI – Sistema de Controlo Interno

SEC – *Securities and Exchanges Commission*

TC - Tribunal de Contas

Introdução

Introdução

Com a forte evolução dos mercados e a crescente globalização, as empresas viram-se obrigadas a adotar métodos e estratégias para alcançar melhorias contínuas e assim sobreviver à presença dos concorrentes. Para garantir a sua sobrevivência, as empresas têm-se esforçado no sentido de acompanhar a evolução dos mercados e dos clientes.

Consequentemente, as organizações são obrigadas a investir para acompanhar o desenvolvimento tecnológico, melhorar o controlo e reduzir custos, tornando assim mais competitivos os seus produtos.

Assim sendo, a Auditoria Interna (AI) começa a revelar-se cada vez mais importante, pois com a sua ajuda é possível aos administradores evitar prejuízos irrecuperáveis e conseguir precisão nas informações prestadas.

A AI dá o suporte necessário aos executivos para auxiliá-los na melhoria dos negócios, identificando áreas problemáticas e sugerindo correções, para obter melhores resultados para a organização como um todo.

No final do século XX deflagravam nos EUA uma série de escândalos financeiros, que vieram quebrar a confiança na informação financeira prestada pelas empresas. Neste contexto, surgiu a lei *Sarbanes-Oxley* (SOX), a qual constituiu um marco importante para a AI. A lei SOX surgiu na sequência destes escândalos e veio estabelecer requisitos muito rigorosos de forma a promover a veracidade da informação prestada. O objetivo essencial desta lei era recuperar a segurança e credibilidade da informação financeira.

Um dos mecanismos que pode auxiliar o órgão de gestão a conduzir as atividades é o controlo interno (CI), tornando-se imprescindível, na atualidade, que as empresas dêem especial atenção a este facto.

O sistema de controlo interno (SCI), por mais básico e rudimentar que seja, acaba por existir em todas as organizações. Por vezes, sendo ineficaz, cria vulnerabilidades. No entanto, um SCI eficaz não implica que a empresa esteja imune a eventuais riscos.

A AI assume um papel importante no sentido em que procura avaliar se existe ou não um SCI e, caso exista, avalia-o procurando perceber se este está a funcionar e se funciona eficazmente.

O presente relatório divide-se em duas partes. A primeira é composta pelos capítulos 1 e 2, a qual traduz o enquadramento teórico do estágio, e a segunda parte é constituída pelo capítulo 3 o qual expõe o trabalho realizado ao longo do estágio.

O capítulo 1 pretende evidenciar a função da AI, bem como a sua evolução ao longo dos tempos. Após o enquadramento da AI, tornou-se importante, devido à forte relação dos temas, abordar o CI. Assim, o capítulo 2 apresenta o conceito de CI, a sua importância e as suas limitações.

Por fim, o terceiro capítulo apresenta o SCI da empresa Sarreliber, onde decorreu o estágio, a sua avaliação bem como as conclusões e recomendações para melhoria do mesmo.

Por fim, são apresentadas as conclusões do presente relatório.

Capítulo 1 – A Auditoria Interna

Capítulo 1 – A Auditoria Interna

A evolução dos mercados veio aumentar a complexidade dos métodos a adotar pelas empresas. Estas, para sobreviverem e tornarem os seus produtos competitivos, foram obrigadas a aperfeiçoar e a modernizar os seus métodos de gestão, procurando racionalizar e rentabilizar os seus produtos.

Apesar de inicialmente a AI ser encarada como uma função de inspeção e vigilância, atualmente os gestores encontraram na AI um importante instrumento de apoio à gestão no cumprimento dos objetivos e metas das empresas.

Desta forma, apresentaremos neste capítulo uma breve evolução histórica da AI, assim como a sua função e importância para as empresas.

1.1 – A evolução da Auditoria Interna

Ramamoorti (2003), citado por Oliveira (2013), refere que existem registos de há 6.000 anos, indiciando que os grandes comerciantes e inclusive o Estado, utilizavam registos contabilísticos para identificar os gastos e rendimentos operacionais e apurar os rendimentos resultantes da coleta de impostos, permitindo dessa forma verificar a razoabilidade dos mesmos.

O mesmo autor refere que foram identificados registos nos sistemas de finanças públicas de Babilónia, Grécia e do império romano, resultantes de preocupações quanto aos erros nos registos, corrupção e apropriação de verbas por terceiros. Deste modo, emergem conceitos como a segregação de funções, controlos, salvaguarda de ativos, nitidamente alinhados com as áreas de intervenção da AI.

Durante muitas décadas, de acordo com Rodrigues (2013), a AI foi entendida como o “*controlo dos controlos*”, onde a sua principal função era a de avaliar os registos contabilísticos.

A Revolução industrial trouxe consigo o crescimento das empresas, o aumento de sua complexidade e maior envolvimento da economia popular nos grandes empreendimentos, o que, segundo Almeida, M.C. (2003) citado por Mendonça (2010), contribuiu para a evolução da auditoria.

A atividade de auditoria foi lentamente evoluindo. Morais e Martins (2007: 87) referem que “[n]os estados feudais e herdades privadas já existia uma pessoa que tinha por missão inspecionar os rendimentos das contas de funcionários e agentes”.

Como Oliveira (2013), à medida que as operações das organizações cresceram em dimensão, âmbito e complexidade, surgiu a necessidade de separar as ações de verificação interna, que deveriam avaliar a informação financeira utilizada para o processo de tomada de decisão pelos gestores das organizações. Os gestores precisavam de meios para avaliar não apenas a eficiência do trabalho desenvolvido pela organização, mas também de informação sobre a honestidade dos trabalhadores.

Assim, foi crescendo a necessidade por parte dos investidores, gestores e proprietários que controlavam as organizações de conferir todas as transações para evitar que empregados, fornecedores e parceiros comerciais cometessem erros ou fraudes. Desta forma, as organizações sentiram necessidade da existência de pessoas que tivessem acesso a todas as informações, documentos e processos da organização. Estes funcionários foram assim melhorando e aprendendo novas técnicas de auditoria, com o rótulo de “controladores internos” com o objetivo de detetar erros e fraudes. Os auditores internos ficaram então conhecidos como meros verificadores com os auditores externos a colocar em causa a sua identidade (Rodrigues, 2013).

A história da AI e a sua crescente importância são indissociáveis do aparecimento do *The Institute of Internal Auditors* (IIA), nos Estados Unidos da América (EUA) em 1941.

De acordo com Monteiro (1998) citado por Rodrigues (2013), só em 1941, com a criação da IIA, se reuniram condições que permitissem maior independência dos auditores internos. Com o passar do tempo, estes alargaram o âmbito das suas funções para além da validação de registos contabilísticos e evoluíram a profissão de auditor interno.

A AI, segundo Munteanu e Zaharia (2014), é vista como uma profissão que evoluiu ao longo dos tempos, tentando sempre adaptar-se as mudanças das organizações, tornando-se uma “*ferramenta poderosa para detetar os principais riscos da organização*”.

Segundo Castanheira (2007) citado por Mendonça (2010), a AI passou por dois paradigmas e encontra-se hoje num terceiro. Até a década de 40, a AI era vista como uma extensão da auditoria independente e tinha um enfoque na observação e contabilização, o que para Barros (2007) citado por Mendonça (2010) visava a deteção de fraudes. A partir da década de 40, o foco voltou-se para o SCI, experimentando, portanto, um segundo paradigma. A AI enfrenta hoje um terceiro paradigma que é “o desafio de alinhar a visão dos processos aos riscos do negócio, tornando-se, assim, mais eficaz” (Lélis e Mario, 2007: 1) citado por Mendonça (2010).

Os interessados no desenvolvimento das atividades realizadas por uma entidade (acionistas, investidores, funcionários, instituições públicas, etc.) necessitam de informações sobre a forma como as decisões de gestão são tomadas.

Segundo Franco e Marra (2000) citado por Teixeira (2006), as primeiras auditorias eram denominadas auditorias corretivas e o seu objetivo era assegurar aos proprietários que os empregados contratados controlavam corretamente as contas, que não faltava nenhum bem e que os valores eram exatos. Estas auditorias abarcavam todas as operações e registos contabilísticos.

Os mesmos autores, referem como principais acontecimentos que marcaram a evolução da auditoria contabilística, os seguintes:

- Controlo dos gastos públicos;
- O aparecimento de grandes organizações internacionais;
- Complexidade dos negócios;
- Prática financeira impulsionadora do desenvolvimento da economia de mercado;
- Necessidade de informações contabilísticas verídicas;
- Complexidade dos sistemas contabilísticos;
- Desenvolvimento e implementação de sistemas de CI's.

Em 1981 foi aprovado o Código de Ética do IIA, que veio trazer credibilidade e clarificação quanto aos princípios e conduta a adotar pelos profissionais de AI.

Em virtude das solicitações e responsabilidades que vinham sendo atribuídas à AI e do crescente destaque que a função adquiriu nas organizações, em 1999, o IIA promoveu uma revisão profunda das normas, do código de ética e da própria definição de AI.

Em função desses acontecimentos e do envolvimento de um maior número de pessoas nas organizações foi possível proceder à divisão do trabalho, segregação de funções de posse dos bens e dos registos contabilísticos, criando, assim, novos CI's para proteger os bens, detetar e evitar fraudes.

Verifica-se que a função AI tem, ao longo dos anos, adquirido uma notoriedade crescente, a par de uma progressiva relevância enquanto órgão de controlo sobre o funcionamento das organizações, o que a obrigou a evoluir e adaptar-se a um novo paradigma quanto ao grau de exigência e tipo de intervenção nas organizações.

Munteanu e Zaharia (2014), resumiram a evolução da AI de acordo com as seguintes etapas:

- **1950 – Verificação dos registos contabilísticos:** a equipa dos auditores verificava se os registos contabilísticos estavam corretos. Desta forma, a

performance da atividade de AI era medida de acordo com o número de erros encontrados nos registos contabilísticos.

- **1960 – Avaliação da conformidade:** nesta fase o objetivo era avaliar se os procedimentos a nível financeiro eram cumpridos, para isso dispunham de *checklists* para a execução do seu trabalho. As equipas de auditoria tinham de realizar as atividades de controlo sem aviso prévio.
- **1970 – O exame dos procedimentos:** os auditores começaram a preocupar-se com as causas que conduziam aos problemas encontrados. Isto fez com que os auditores internos formulassem recomendações necessárias para eliminar essas causas. Os auditores identificaram que os erros, muitas vezes, eram provocados por falta de interpretação dos procedimentos, e desta forma passaram a propor soluções de melhoria. A sua opinião tornou-se útil para a gestão, abrindo horizontes na interpretação do papel de AI.
- **1980 – Avaliação dos controlos:** nesta fase foi dada atenção aos instrumentos de controlo. Assim, constatou-se que o desempenho da entidade é resultado da interação de todo o conjunto de instrumentos de controlo. O auditor interno passou a ser entendido como um consultor de apoio à gestão no que respeita aos controlos da organização.
- **1990 – Relatório sobre o sistema de controlo interno:** uma nova fase de desenvolvimento da AI apareceu na forma de opiniões independentes, como resultado da avaliação dos SCI. Foram utilizadas, pela primeira vez, muitas das técnicas e ferramentas de AI.
- **2000 - 2001 – Avaliação e melhoria do sistema de gestão de riscos:** nesta etapa, observou-se o uso extensivo de sistemas de gestão de risco, de forma a prevenir que as entidades ficassem expostas à gestão ineficaz de alguns procedimentos. Desta forma, as entidades prestaram mais atenção à atividade de AI, que passou a examinar os processos de gestão de riscos implementados pela gestão. Os auditores tiveram ainda que avaliar se os processos eram suficientes e eficazes, emitindo assim nos seus relatórios recomendações para melhorá-los.

Esta fase caracteriza-se também pela uniformização da AI, devido ao aparecimento das normas de AI. A preocupação por parte das entidades na identificação do risco e na implementação de medidas de controlo originou a componente de aconselhamento na AI.

- **2002 – Reporting da atividade realizada:** nesta etapa verificou-se a necessidade de reportar o trabalho da AI ao mais alto nível de gestão da organização. Foi determinada a elaboração anual de um relatório anual de AI.

Desta forma, através das recomendações feitas pela AI, é possível identificar os problemas de controlo e implementar medidas que conduzam à sua melhoria.

- **2003 – Acrescentar valor:** os especialistas consideram que é necessário definir uma estratégia básica que acrescente valor. Esta estratégia deve incluir a obtenção de uma eficiência máxima através da implementação das recomendações elaboradas pela AI, as quais poderão levar à redução de custos e eliminação de desperdícios.
- **A partir de 2004 – Consolidação da Auditoria Interna:** atualmente, nos países desenvolvidos, a AI é um sistema qualificado capaz de emitir um parecer sobre as relações, processos e / ou sistema de gestão. A AI está envolvida no apoio e fortalecimento dos processos de gestão, tendo como principal objetivo o fortalecimento do controlo de gestão.

Conforme refere Pinheiro (2005) citado por Pires (2010), a AI é hoje uma função bastante mais conhecida do que há alguns anos, este aumento de notoriedade faz com que haja um maior reconhecimento da própria profissão, permitindo assim que ocorram trocas de experiências e que de alguma maneira esta se desenvolva um pouco mais.

1.2 - Conceito atual de Auditoria Interna

A AI é uma atividade que se destina a apoiar a gestão na concretização dos seus objetivos, garantindo que os recursos estão a ser aplicados de forma eficiente e eficaz para que esse objetivo seja alcançado. Esta tem vindo a desenvolver o reconhecimento da sua importância para a continuidade de qualquer organização.

No entanto, ainda existem entidades que não se consciencializaram do impacto que esta ferramenta teria para o sucesso da sua organização.

O conceito de AI surgiu da necessidade por parte dos auditores em alargar os horizontes, passando de um papel de deteção de erros e fraudes para a prevenção dos mesmos. Assim, a AI passa a auxiliar a organização na identificação dos riscos e em melhorar a sua gestão, ajudando os gestores ou proprietários na tomada de decisões eficazes.

Em 1978, o IIA definiu a AI como sendo:

“...Uma função de apreciação independente, estabelecida na organização para examinar e avaliar as suas atividades, como um serviço para a organização. O

objetivo da AI é apoiar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades. Com este fim, a AI fornece-lhes análises, avaliações, recomendações, conselhos, e informação concernente às atividades revistas. O objetivo da auditoria inclui a promoção de um controlo eficaz a um custo razoável". (Mendes, 1999:13) citado por Rodrigues (2013)

O objetivo do auditor passou a ser acrescentar valor e melhorar a eficácia e eficiência das transações e operações da organização de forma a acrescentar valor e, não tanto, a de tentar encontrar e evitar erros ou fraudes. O mesmo autor, entende que se "acrescenta valor" quando se melhoram as oportunidades de a organização atingir os objetivos, identificando melhorias operacionais, e/ou reduzindo as exposições aos riscos, quer através de serviços de auditoria, quer de serviços de consultoria.

A principal organização mundial que agrega os profissionais de auditoria interna, o IIA, define AI como sendo:

*"Uma atividade 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 da eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e governação"*¹ (IIA, 2013).

Esta definição vigora desde 2002, data da última revisão realizada pelo IIA e considera a auditoria uma atividade desenvolvida de forma independente, em virtude de reportar aos órgãos de topo da organização, preferencialmente ao Comité de Auditoria ou ao presidente do conselho de administração, o que lhe confere uma particular capacidade para discutir os assuntos que carecem de revisão ou melhoria.

Mais recentemente, Pinheiro (2008: 29) citado por Oliveira (2013) destaca que a AI:

"Deverá nascer da vontade clara da Administração da empresa/organização e dos seus acionistas. A AI deverá posicionar-se, na estrutura da empresa, ao mais alto nível e deverá assumir um papel preponderante de crítica às rotinas estabelecidas e métodos de trabalho, sempre com o objetivo de contribuir para a melhoria da performance e rentabilidade da empresa/organização (fornecer valor acionista)."

O mesmo autor enquadra o âmbito de atuação da AI nas seguintes funções:

- Fornecer valor aos acionistas e aos demais *stakeholders*;
- Avaliar SCI;

¹ Original: "Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization's operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes."

- Avaliar as metodologias de trabalho, numa ótica de eliminação de tarefas redundantes ou sem valor acrescentado;
- Promover a partilha da informação;
- Contribuir para o alcance dos objetivos estratégicos da organização;
- Estabelecer o plano de ações de auditoria face a uma matriz de riscos identificados;

Segundo Franco e Marra (2000), citado por Teixeira (2006), o trabalho de auditoria muitas vezes foi percebido como mera avaliação das atividades do departamento de contabilidade de uma organização. Atualmente, o conceito de AI deve ser compreendido como um conjunto de ações de assessoria e consultoria. A verificação de procedimentos e a validação dos CI's utilizados pela organização permitem ao auditor emitir uma opinião de aconselhamento à gestão ou ao *staff* da organização em estudo, garantindo precisão e segurança na tomada de decisão. Muitas vezes o trabalho é executado com a finalidade de atender a interesses de acionistas, investidores, financiadores e do próprio Estado, ou para cumprir normas legais que regulam o mercado acionista.

Assim sendo, a auditoria adquire grande responsabilidade social ao desempenhar um papel estratégico no cumprimento da transparência da informação proporcionada pelas demonstrações financeiras.

Pinheiro (2010: 26) afirma que atualmente, *“a AI não deverá assumir uma posição conservadora de modo a realizar ações, exclusivamente, em áreas tradicionais, a procurar exclusivamente a identificação de erros; porém, deverá saber identificar, conjunto, soluções para problemas identificados pelos auditores, ou mesmo, para dificuldades apresentadas pelos gestores operacionais, numa lógica de proactividade e de capacidade de partilha.”*

A AI passa a acrescentar valor à cadeia de informações das empresas que, além da fiabilidade, também garante a solidez e a sustentabilidade no presente e no futuro dos negócios. Conforme salienta Lorenzo (2001) citado por Morais (2008: 6), *“provavelmente, a grande diferença entre os anteriores enfoques e o atual enfoque da AI baseada no risco reside na análise estratégica e na avaliação dos processos de negócio como passo prévio ao trabalho que actualmente se leva a cabo nos departamentos de auditoria, pelo que o planeamento de mesma deverá estar alinhado com a estratégia da organização e o plano de negócio”*.

1.3 - A Auditoria Interna – Diferentes Visões

A primeira definição de AI incluída nas *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* do IIA (1978: 1) é a seguinte: “AI é uma função de avaliação independente estabelecida dentro de uma organização para examinar e avaliar as suas actividades como um serviço à organização”.

Sawyer (1988: 7), citado por Teixeira (2006), define a AI moderna como: “uma sistemática e objectiva avaliação, realizada por auditores internos, das diversas operações e controlos de uma organização, para determinar se se seguem as políticas e procedimentos definidos, se se seguem as normas estabelecidas, se se utilizam os recursos eficientemente e se são alcançados os objectivos da organização”. Para este especialista, “a função do auditor interno é fazer aquilo que a direcção gostaria de fazer se tivesse tempo para fazer e soubesse como fazê-lo”.

Marques (1999: 14), refere que compete à auditoria interna, no âmbito das suas atribuições:

- “Avaliar de forma independente a organização e o funcionamento dos serviços, identificar áreas que requeiram atenção especial e identificar e analisar problemas ou insuficiências que careçam de solução;
- Propor medidas correctivas e apresentar sugestões para melhorar o funcionamento dos serviços e eliminar ou atenuar as principais deficiências detectadas e os riscos que lhe estão associados.”

O conceito de AI tem evoluído com o decurso do tempo, o que se reflete não só no desenvolvimento das organizações e na ponderação dos interesses em jogo mas também nos objetivos cada vez mais vastos que lhe têm vindo a ser fixados. No entanto, Morais e Martins (2007) expõem alguns aspetos da anterior definição de AI, na qual referem que esta tinha como principais atribuições:

- Examinar e apreciar a razoabilidade, a suficiência e aplicação dos controlos contabilísticos, financeiros e operacionais e promover um controlo eficaz a um custo razoável – relação custo/benefício, com base na avaliação do risco;
- Verificar até que ponto os ativos da entidade estão justificados e livres de ónus bem como se os processos de governação são adequados;
- Avaliar a qualidade e eficácia do trabalho desenvolvido pelos trabalhadores;
- Recomendar melhorias no sistema.

Uma visão ainda ligada às anteriores competências da AI é resumida por Lajoso (2005), o qual refere que a AI devia fornecer análises, apreciações, perspetivas, recomendações, resultados, sugestões e informações sobre qualquer atividade auditada, incluindo a promoção do controlo mais eficaz com custo razoável. O mesmo

autor considerava que a AI devia supervisionar a eficácia e eficiência do sistema implementado, revelar as fraquezas, determinar as causas, avaliar as consequências e recomendar uma solução que levasse os responsáveis a agir.

Ainda Lajoso (2005: 10) considera que:

“Tradicionalmente, as actividades de AI incluem um ou mais dos seguintes pontos:

- *Revisão dos sistemas de contabilidade e de CI;*
- *Exame da informação financeira e de suporte;*
- *Análise da economia, eficiência e eficácia das operações, incluindo os controlos não financeiros de uma entidade;*
- *Revisão do cumprimento das leis, regulamentos e outros normativos externos com as políticas e directivas da administração e outros requisitos internos.”*

Esta ideia é reforçada por Pinheiro (2005: 4) afirmando que:

“O papel da AI visa, essencialmente, apoiar a gestão de topo e os gestores operacionais, a identificar os riscos negativos das actividades/sub-processos e contribuir, necessariamente, com propostas de acções correctivas, numa lógica de criação de valor cliente e valor accionista. Outro aspecto primordial da AI é a sustentação da realização de acções de auditoria, enquadrada em plano de acções, baseado numa matriz de risco, em um código de conduta e em observância das Normas Profissionais estabelecidas pelo IIA.”

Deste modo, a AI auxilia os gestores na deteção dos pontos fracos do SCI da empresa, recomendando as devidas alterações a fim de que os objetivos da empresa sejam alcançados. O objetivo principal da função de auditoria é auxiliar na identificação dos riscos e propor possíveis estratégias de ação que permitam à instituição melhor desempenho dentro do seu sector económico.

1.4 – Objetivos da Auditoria Interna

O objetivo da AI é auxiliar a organização no controlo do seu património, procurando reduzir a ineficiência, negligência, incapacidade, erros e fraudes. A realização de procedimentos regulares visando identificar as falhas e preveni-las, reforçando os controlos, é imprescindível para qualquer gestão organizacional. Neste sentido, a AI, preventivamente, realiza a análise da adequação dos mecanismos de controlo, visando maior segurança e confiança na informação prestada pelas empresas.

A própria definição estabelece, de forma geral, os objetivos principais da AI. Como refere (Morais e Martins, 2007: 123) “a AI visa assegurar, permanentemente, que a entidade executa as políticas, diretrizes e procedimentos emanados da Direção, detetando as áreas organizacionais onde se produzem, ou podem vir a produzir, distorções, assim como, avaliar e melhorar a eficácia dos processos de gestão de risco, controlo e Governance”.

Outros autores, como Pinheiro (2010: 31) destacam a função de apoio à gestão que a AI deve adotar, referindo que, num contexto moderno, a AI visa “indicar meios de operacionalizar a mudança no seio da empresa.” Afirma ainda, que o objetivo principal da AI é auxiliar a gestão, no sentido de promover SCI adequados, melhorando a *performance* da organização.

No entanto, para que o objetivo principal seja alcançado, é necessário que o auditor interno cumpra uma série de objetivos secundários que irão servir de suporte ao alcance do objetivo principal. Segundo Moraes e Martins (2007: 123-124) “os objetivos secundários [...] são os seguintes:

1 - Avaliar o CI da entidade, quer na vertente financeira quer operacional, com o objetivo de assegurar a fiabilidade da informação financeira, a eficácia e eficiência dos recursos e o cumprimento das normas e regulamentos;

2 - Analisar os ativos da entidade considerando possível a sua incorreta utilização [...];

3 - Analisar a fiabilidade do sistema de informação da entidade, determinar a correta obtenção da informação utilizada nas operações [...];

4 - Considerar o cumprimento, por parte da estrutura organizacional, das políticas emanadas da Direção [...];

5 - Analisar a racionalização dos critérios organizacionais, valorizando a possibilidade de melhor utilização e efetuando as recomendações oportunas [...].”

Assim, verifica-se que, como afirma Pinheiro (2010: 33), a AI deverá “construir pontes (...) entre os participantes dos vários processos de controlo.”

1.5 - Departamento de Auditoria Interna

No decorrer dos anos, a profissão de auditor interno evoluiu consideravelmente, passando de um “rótulo” em que a finalidade era atuar na fiscalização do pessoal para um órgão de assessoria, que pretende facilitar a avaliação das normas, políticas internas e adequação dos CI's, bem como em identificar a oportunidade para implementação de melhorias.

Intensificou-se a preocupação com a gestão de riscos, e tornou-se cada vez mais clara a necessidade de uma estratégia ou ferramenta sólida, capaz de identificar, avaliar e administrar riscos.

A auditoria pode constituir um importante instrumento auxiliando a gestão no processo de tomada de decisão, sendo evidente a necessidade da criação de um departamento de AI, que possa assegurar o cumprimento das normas e o alcance dos objetivos estabelecidos pela direção/gerência. Contudo, é importante que a direção compreenda exatamente o papel do auditor interno e quais os benefícios que este instrumento de gestão lhes pode trazer.

Assim, deve encarar o departamento de AI como um grupo de indivíduos especializados para prestar assistência à gerência e não como um mero grupo de colaboradores. Além da importância de perceber a finalidade da AI, deve também estar consciente da rendibilidade e economicidade de um serviço de AI.

Primeiramente, atendendo ao critério da rendibilidade, a direção deve ponderar a viabilidade de um departamento de AI. Morais e Martins (1999) citado por Rodrigues (2013), consideram que no estudo da viabilidade devem ser ponderados fatores como:

- **A dimensão e estrutura da empresa** – Quanto maior for a distância entre o mais alto e o mais baixo nível hierárquico, mais difícil será a tomada de decisões, maior será o risco de deturpação sobre a informação transmitida entre os vários níveis hierárquicos, e maior o risco de incompreensão sobre as ordens emitidas pelo nível hierárquico superior;
- **O grau de organização** – O serviço de AI requer o mínimo grau de organização e normas de gestão que lhes possibilitem executar as suas tarefas sem grandes dificuldades;
- **A dispersão ou concentração de capital** – Os serviços de AI são normalmente mais requisitados em entidades cujo capital está repartido por vários detentores de capital e, mais usualmente quando existem filiais, permitindo deste modo que a empresa-mãe exerça um maior controlo sobre as suas subsidiárias.

Rodrigues (2013) afirma ainda que, há que ter noção que essa rendibilidade não é imediata nem facilmente quantificável nos primeiros anos deste serviço, devendo por isso ser adotada uma atitude de consciencialização acerca dos seus efeitos.

Quanto ao critério de economicidade, o serviço de AI terá que ser previamente analisada a relação custo/benefício de ter um departamento de AI.

Para Marçal e Marques (2011: 66) citado por Rodrigues (2013), é imprescindível efetuar uma análise para a criação de um departamento de AI, que poderá ser feita da seguinte forma:

- O custo é representado pelo somatório anual das remunerações, encargos sociais e outros gastos com a equipe de auditoria interna;
- Os benefícios seriam calculados quantificando, o mais objetivamente possível, o somatório anual da redução do risco de perdas, acrescentando os possíveis benefícios da redução do custo da contratação de serviços de auditores externos, por não realizarem trabalhos de verificação já efetuados pela equipa de auditoria interna. Além destes critérios existem outros de carácter subjetivo a considerar tais como o prestígio da organização.

Deve também ser seguida uma atitude de pré-adaptação, no sentido de ir preparando os responsáveis de todas as áreas para a aceitação deste serviço (Morais e Martins, 1999) citado por Rodrigues (2013).

1.6 - Independência e relação do auditor com a organização

A Norma Internacional para a Prática Profissional de AI nº 1110 – Independência orgânica, refere que *“o responsável pela AI deverá reportar a um nível no interior da organização que permita que a função de AI cumpra com as suas responsabilidades”*.

Morais e Martins (1999: 59) entendem que *“ a dependência da direção geral parece a mais natural, porque garante aos auditores uma ação direta sobre quase todo o conjunto da empresa. No entanto, corre-se o risco da direção geral não poder despender do tempo necessário para dar seguimento ao trabalho da função de AI”*. Isto prende-se ao facto de a direção geral ter sob a sua responsabilidade as direções operacionais assim como um conjunto de responsabilidades funcionais.

Costa (2010: 93) refere que os auditores internos devem exercer as suas funções de forma independente em relação aos serviços da organização que são objeto da sua atenção. Estes deverão depender diretamente do órgão de gestão ou, preferencialmente, da comissão de auditoria, e não de qualquer Direção. Deverão ainda, ser considerados como elementos de *staff* dos referidos órgãos, sendo desta forma aceitável que estes lhes forneçam uma orientação geral quanto ao âmbito do trabalho a desenvolver e quanto às actividades a auditar.

As funções que o auditor desempenha exigem uma completa independência e total liberdade de atuação. Deste modo a AI deve estar sob a alçada do órgão máximo da organização.

Morais e Martins (1999), sugerem que o departamento de AI fique na dependência de uma comissão de auditoria, constituída no seio da administração

geral, evitando deste modo o inconveniente da dependência da direção geral, e alargando o campo de atuação do auditor interno.

Neste contexto Moraes e Martins (2007: 72), afirmam que *“a independência permite que os auditores internos emitam juízos imparciais e sem preconceitos, o que é essencial para a adequada realização das auditorias.”*

É fundamental que o departamento de AI mantenha um bom relacionamento com os restantes departamentos e, para isso, é importante dar a conhecer o papel da AI, sendo que essas informações devem ser dadas pela empresa no sentido de desincentivar alguma pressão e facilitando a relação entre os profissionais

Contudo, de acordo com Paço (1997), citado por Rodrigues (2013), o esclarecimento por parte da empresa pode não ser suficiente para garantir um relacionamento cordial entre os vários colaboradores. Deste modo, compete também aos auditores que, no exercício das suas funções, criem também um ambiente saudável, mostrando o seu interesse num bom relacionamento. Apesar lhes ser atribuída uma posição superior decorrente das suas funções e livre acesso a toda a empresa, tal não lhes confere direitos especiais. O serviço de auditoria é tão necessário como qualquer outro e, como tal, tem direitos e deveres restritos que sendo quebrados podem dificultar o diálogo entre os colegas de outros departamentos.

O mesmo autor refere que o auditor deve ainda pautar a sua conduta por padrões de calma e ponderação, mesmo quando confrontado com situações desagradáveis e indelicadas ou incitações injustas. Apesar de ser irrefutável o direito de defender os seus pontos de vista e o dever com que age para defender o prestígio da sua profissão, deve reagir sempre com a maior tranquilidade e prudência, por mais difícil que lhe seja agir desse modo perante tais comportamentos.

1.7 - Normas para a prática profissional de Auditoria Interna

O auditor interno, seja qual for a sua área de atuação, deve sempre guiar-se por normas e princípios inerentes à sua profissão. As normas de auditoria devem ser vistas como requisitos básicos, tendo de ser observados no desempenho do trabalho de auditoria. Estas diferem de procedimentos na medida em que os primeiros de relacionam com os atos praticados e as segundas tratam das medidas de qualidade na execução desses atos e objetivos a atingir através dos procedimentos.

O estabelecimento das normas cumpre uma função de uniformidade profissional, evita confusões entre os destinatários da informação e delimita a responsabilidade do auditor.

As primeiras normas de auditoria geralmente aceites datam de 1917 e foram emanadas pelo *American Institute of Accountants* (AIA), órgão que antecedeu o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA). Ao longo destes anos, diversos pronunciamentos sobre normas têm sido editados, evidenciando um claro processo de evolução e preocupação com uma melhoria constante. Em 1954, o AICPA aprovou as 10 Normas de Auditoria Geralmente Aceites (NAGA), as quais se dividem em 3 grandes grupos:

- A) Normas gerais;
- B) Normas relativas ao trabalho de campo;
- C) Normas para a elaboração de relatórios.

Além do AICPA, existem diversos órgãos que emitem normas de auditoria, com aplicabilidade em inúmeros países.

As normas emanadas por estas instituições, de forma geral, seguem o seguinte parâmetro: normas relativas à pessoa do auditor (profissionais), normas relativas à execução do trabalho do auditor (técnicas e procedimentos) e normas relativas ao parecer do auditor (comunicação de resultados).

Em Portugal, o IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna, que contém a tradução das “*Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*” do IIA, para a prática da AI.

Ao nível internacional, as Normas Internacionais para a Prática Profissional de AI estão divididas em três categorias:

- As Normas de Atributos, relacionadas com as características das organizações e das entidades que desempenham atividades de AI;
- As Normas de Desempenho, que descrevem a natureza das atividades de AI e proporcionam critérios de qualidade que permitem medir o seu desempenho;
- As Normas de Implementação, que se aplicam às normas anteriores na execução de trabalhos específicos.

Segundo Pinheiro (2010: 87) “[a]s Normas para a Profissional Prática da AI (NPPAI) emanadas pelo IIA, Inc., a sua discussão e interpretação, o estímulo permanente da criatividade e da capacidade de desempenho das equipas de auditores são tarefas-chave, na conjuntura atual da problemática das empresas”.

Moeller (2009: 183) afirma que os especialistas que realizem o seu trabalho de acordo com as normas consideram-se profissionais, dado que estão a proceder com base em padrões reconhecidos.

Segundo o Enquadramento Internacional de práticas profissionais de AI (IPAI: 14), as normas têm como objectivo:

- 1- Delinear princípios básicos que representem a prática de auditoria interna.

- 2- Proporcionar um enquadramento para o desempenho e promoção de um espectro alargado de auditoria de valor acrescentado.
- 3- Estabelecer uma base para a avaliação do desempenho da auditoria interna.
- 4- Promover a melhoria dos processos e das operações das organizações.

As normas possuem também algumas características, que são realçadas por Pinheiro (2010: 87):

- Independência: os auditores Internos deverão ser independentes das atividades que auditam;
- Eficácia Profissional: as auditorias internas devem ser realizadas com competência e adequado sentido profissional;
- Âmbito do Trabalho: o trabalho de auditoria deverá abranger o exame e avaliação da adequação e eficiência do sistema de controlo Interno (SCI) da organização e da qualidade de realização das tarefas que lhe foram atribuídas;
- Realização do Trabalho de Auditoria: deverá incluir o planeamento da auditoria a desenvolver, exame e avaliação da informação, comunicação dos resultados e os posteriores acompanhamentos das ações corretivas;
- Gestão do Departamento de Auditoria Interna: o diretor responsável pelo [departamento] deverá gerir adequadamente os seus recursos.

O IIA criou a *International Professional Practice Framework* (IPPF), uma estrutura conceptual que deve ser aplicada por todos os profissionais de AI a nível global. Ela está repartida por duas categorias.

A primeira diz respeito às orientações obrigatórias, que são constituídas pela definição de AI; pelo código de ética, que descreve os requisitos mínimos de conduta e comportamento esperado; e pelas Normas Internacionais para a Prática Profissional de AI, que fornecem um enquadramento para o desempenho e promoção da atividade.

A segunda categoria diz respeito às orientações fortemente recomendadas, que são constituídas pelas:

- Tomadas de decisão: os "*Position Papers*" auxiliam uma gama diversificada de indivíduos, e não apenas os que se enquadram na profissão de AI.
- Práticas Recomendadas: as Práticas Recomendadas assistem os auditores internos a utilizar a Definição de Auditoria Interna, o Código de Ética e as Normas e a promover boas práticas. As Práticas Recomendadas relacionam-se com abordagens, metodologias e considerações, mas não detalham processos e procedimentos. Incluem práticas relacionadas com questões específicas de natureza geográfica ou sectorial, tipos de compromissos específicos e questões legais ou regulamentares.

- Guias Práticos: Os Guias Práticos proporcionam uma orientação detalhada para a condução das atividades de auditoria interna. Incluem processos detalhados e procedimentos, tais como ferramentas e técnicas, programas e abordagens passo-a-passo, incluindo exemplos explicativos.

1.8 - Ética do Auditor Interno

Segundo Cook e Winkle (1983: 41) citado por Rodrigues (2013), *“a ética é constituída por normas através das quais o indivíduo estabelece uma conduta pessoal adequada. Normalmente, isso leva em consideração as exigências impostas pela sociedade, pelos deveres morais e pelas consequências dos actos da pessoa. A ética profissional, nada mais é do que uma divisão especial da ética geral e nela o profissional recebe normas específicas de conduta em questões que reflectem a sua responsabilidade para com a sociedade, com os clientes e com outros membros de profissão, assim como para com a própria pessoa.”*

Pickett (2007) citado por Madeira (2013), afirma que o auditor interno deve ser provido de elevadas competências de integridade, devendo portanto existir um código de ética que abranja as normas de conduta pelas quais o auditor se deve seguir. O cumprimento deste código deve estar expresso na descrição do trabalho do auditor interno e o código deverá fazer parte do manual de AI.

Também Pinheiro (2010: 199) assegura que *“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.”*

No contexto do mundo atual, em paralelo com o conjunto de conhecimentos/capacidades exigidas ao auditor interno no desenvolvimento da sua atividade, é crucial que valores como integridade e ética sejam o retrato dos auditores internos, e que na empresa, não haja dúvida que esses valores sejam cultivados e que lhes sejam efetivamente reconhecidos.

Pinheiro (2005: 6) afirma que *“o sucesso dos auditores internos passa por um processo de alquimia, no qual devem existir auditores profissionalmente inteligentes, altamente motivados e comprometidos com o sucesso da empresa na qual trabalham e de que fazem parte integrante, com a responsabilidade de contribuir para a manutenção de um CI sadio e ajustado aos principais objectivos estratégicos da empresa. É importante realçar que a função auditoria é um centro de excelência para*

formar quadros altamente qualificados, para garantir um SCI eficaz no seio da empresa e com comportamentos éticos irrepreensíveis.”

Neste sentido, é necessário e apropriado dispor de um código de ética para a profissão de AI.

O Código de Ética do IIA encontra-se repartido em duas categorias: os princípios e as regras de conduta. Deste modo, estabelece que auditores internos deverão aplicar e respeitar os seguintes princípios básicos:

- **Integridade:** a integridade constitui o valor central de um Código de Ética. Os auditores são obrigados a cumprir normas de conduta e imparcialidade, durante o seu trabalho. Para preservar a confiança da sociedade, a conduta dos auditores deverá ser irrepreensível e, sobretudo, acima de qualquer suspeita. A integridade também exige que os auditores cumpram os princípios de objetividade e independência.
- **Objetividade:** os auditores internos devem ser objetivos ao tratar as questões que irão ser examinadas. Deverão utilizar as informações fornecidas pela entidade fiscalizada e por terceiros e fazer uma avaliação de todas as circunstâncias relevantes, a sua opinião não deverá ser influenciada por interesses particulares e por opiniões alheias.
- **Confidencialidade:** a informação obtida pelos auditores no processo de auditoria não deverá ser revelada a terceiros, nem oralmente nem por escrito, exceto em caso de obrigação legal.
- **Competência:** Os auditores internos têm a obrigação de atuar sempre de maneira profissional na realização do seu trabalho. Deverão aplicar os conhecimentos, experiência e técnicas necessárias no desempenho dos serviços. Devem também conhecer e cumprir as normas, as políticas, os procedimentos e as práticas aplicáveis de auditoria, contabilidade e gestão financeira.

1.9 - COSO

De acordo com Araújo (2013), criada originalmente em 1985 nos EUA, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), também conhecida como *Treadway Commission*, foi uma iniciativa independente do setor privado com a finalidade de estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros e contabilísticos e desenvolver

recomendações para empresas públicas, para os auditores independentes e para as instituições educativas.

O mesmo autor, refere que esta comissão foi patrocinada por cinco grandes associações de profissionais ligadas à área financeira, sendo totalmente independentes das suas entidades patrocinadoras:

- *AICPA - American Institute of Certified Public Accounts;*
- *AAA - American Accounting Association;*
- *FEI - Financial Executives Internaci0onal;*
- *IIA - The Insititute of Internal Auditors;*
- *IMA - Institute of Management Accountants.*

Em 1992, esta comissão publicou o trabalho *Internal Control – Integrated Framework* (Controle Interno – Um Modelo Integrado), que se tornou uma referência mundial para o estudo e aplicação dos CI's.

Posteriormente, a comissão transformou-se em Comitê, passando a ser conhecida como *COSO – The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (Comitê das Organizações Patrocinadoras).

O COSO é uma entidade sem fins lucrativos, dedicada à melhoria dos relatórios financeiros através da ética, efetividade dos CI's e governança corporativa.

Em 2002, após os escândalos das empresas que manipularam as suas informações contabilísticas e que abalaram a confiança dos investidores, reforçou-se a necessidade de maior transparência e fiabilidade na elaboração divulgação da informação contabilística e financeira.

Como consequência dos fatos apontados, vários estudos foram realizados, procurando identificar as principais falhas nos controlos dessas instituições.

Neste cenário, o COSO identifica os objetivos essenciais do negócio da organização, define CI e fornece critérios a partir dos quais os SCI's podem ser avaliados, gera benefícios para que a administração, auditoria e demais interessados possam utilizar, avaliar e validar os controlos.

O CI é um conjunto de regras e diretrizes que visa minimizar a probabilidade de falhas ou desvios dos objetivos e metas a serem alcançados nos negócios por meio de uma ação preventiva capaz de se antecipar os possíveis erros, desperdícios e fraudes.

Com esse propósito, COSO publicou o documento *Internal Control – Integrated Framework* para ajudar as empresas e outras organizações a avaliar e aperfeiçoar os seus SCI's e administrar melhor as atividades, visando o cumprimento dos objetivos estabelecidos. A comissão propôs-se a desenvolver uma estratégia de fácil utilização pelas organizações para avaliar e melhorar a gestão de riscos.

Segundo Albuquerque (2005: 8) citado por Porta (2011), a missão da COSO é: “[...] *melhorar a qualidade dos relatórios financeiros pela concentração da atenção da Governança Corporativa, nas práticas éticas e nos controles internos*”. Em geral o objetivo o papel do COSO é garantir que sejam atingidos os objetivos da empresa.

A comissão de auditoria é a chave para melhorar a qualidade da informação financeira, tanto dentro da empresa como nas relações com terceiros. Os princípios subjacentes ao trabalho desta comissão têm como objetivo cultivar um clima de controlo, ou seja, a sensibilização do pessoal da necessidade e utilidade de controlo, identificação de riscos específicos, avaliação e identificação de possíveis formas de controlo, atualizar o conteúdo e qualidade, estimular a prestação de informações e processos de comunicação dentro e fora da empresa.

1.10 - A lei da SOX e a sua importância para a Auditoria Interna

O governo das sociedades tem sido um conceito que tem crescido significativamente um pouco por todo o universo económico. Todavia, foi aquando da criação da lei SOX, no ano 2002, que este tema ganhou um destaque sem precedentes.

Até ao ano 2002, já haviam sido tomadas algumas medidas nessa matéria, como tivemos oportunidade de ver no ponto anterior. No entanto, e como refere Almeida (2005) citado por Alves (2009), *“a existência de vários códigos sobre governo das sociedades não evitou a emergência de alguns escândalos de fraude corporativa que conduziram ao colapso ou crise de algumas entidades multicionais, como a Worldcom, Enron, Arthur Andersen, (...), Parmalat”*, entre outras.

No final do século XX, os EUA deparavam-se com uma das maiores crises de credibilidade, enfrentando consecutivos escândalos financeiros que acabaram por afetar conceituadas empresas americanas. A maior parte das ilegalidades ocorridas foram protagonizadas pelos executivos das empresas, o que acabou por descredibilizar o meio financeiro, desencadeando uma crise de confiança no mercado global.

No leque de empresas fraudulentas surge o nome da Enron, que atuava no sector da energia e se encontrava entre as 10 maiores empresas do EUA. Decorria o ano de 2001 quando, na sequência de falência, são detetados mecanismos de manipulação das demonstrações financeiras da empresa. Neste caso, os executivos foram responsabilizados pelo colapso. Muito ligada à Enron encontrava-se um dos nomes mais sonantes na área de auditoria e consultadoria, a Arthur Andersen,

responsável pela auditoria da Enron. Geravam-se fortes suspeitas relativamente à eventual cumplicidade entre estas duas empresas. Zanker (2008) refere que durante o processo de falência da Enron, a Arthur Andersen acabou por ser investigada, ficando provada a existência de ocultação e alteração de informações.

Ainda ligada à Arthur Andersen, surgiu o escândalo que ocorreu na Worldcom, a qual era conhecida como uma das maiores empresas de telecomunicações norte americanas.

Em resposta às várias crises de credibilidade enfrentadas pelo mercado de capitais, e aos vários escândalos de manipulação das demonstrações financeiras envolvendo empresas conceituadas mundialmente, tornou-se necessária a ação das autoridades americanas para evitar maiores prejuízos e recuperar a credibilidade do mercado, fator fundamental para assegurar que a maior economia capitalista se mantivesse como tal. Neste cenário, foi praticamente unânime a decisão do congresso americano ao aprovar a implementação de uma nova legislação: a lei SOX. As autoridades reguladoras promulgaram a lei SOX em 30 de Julho de 2002.

A lei SOX estabeleceu um conjunto severo de regras a aplicar às principais figuras envolvidas, abarcando administradores, auditores, advogados e analistas de mercado.

Aos auditores independentes foram destinadas regras específicas que introduziram novidades como a criação de órgão fiscalizador da profissão *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), novas regras de independência e normas de auditoria renovadas (*auditing standards*).

O intuito desta lei é regular, fiscalizar e punir eventuais infratores de modo a conseguir proteger os direitos da maioria, aperfeiçoando os controlos financeiros para assegurar a eficiência do governo das sociedades.

Como refere Gerônimo *et al.* (2009) citado por Alves (2009), com esta lei tentou-se recuperar a credibilidade no mercado de capitais e evitar novos escândalos que só contribuiriam para o aumento dos prejuízos e para a consequente redução das fontes de recursos financeiros. Por sua vez, esta lei afeta também as empresas de auditoria ao estabelecer que além de auditarem as demonstrações financeiras, também terão de certificar a eficiência e eficácia dos CI, vindo desta forma a ter efeitos diretos na auditoria externa e indiretos na auditoria interna.

Santos (2004), salienta que anteriormente a esta lei só a criação da *Security and Exchange Commission* (SEC), em plenos anos 30, terá tido semelhante destaque. No entanto, foi a lei SOX que veio revolucionar a divulgação e a emissão de relatórios financeiros, assim como o conceito de ético aplicado à auditoria.

Contudo, como menciona Azevedo (2007), esta lei está repleta de legalismos e tem causado reflexão por todo o mundo, uma vez que, o que antes era visto como um manual de boas práticas, passa pela lei SOX a ter uma exigência legal no mercado norte-americano.

A AI terá sido uma das áreas mais afetadas pela implementação desta lei, visto que os auditores internos, os quais têm bastante experiência na avaliação de controlo, gestão do risco e análise de processos do negócio, passaram a ser confrontados e requisitados pelas empresas, de modo a assegurar o cumprimento da lei SOX.

De acordo com Gordon (2009), as empresas que corretamente e inteligentemente utilizaram a experiência dos auditores internos tiveram um sucesso sem precedentes, isto porque estes forneceram orientações valiosas em diversos aspetos da gestão de uma empresa nomeadamente na gestão de risco.

As atividades da lei SOX, consideradas pela Deloitte (2005), citados por (Alves, 2009), apropriadas para a AI são:

- Consulta das matérias de CI;
- Consulta das matérias de CI relacionadas com a gestão de risco da empresa;
- Apoio à organização na identificação, avaliação, implementação do risco e nas metodologias da avaliação do seu controlo;
- Recomendação do controlo relacionado com os riscos;
- Contribuir para a criação de sistemas de CI;
- Elaboração de procedimentos para os sistemas de CI;
- Contribuir para a manutenção do repositório dos controlos;
- Condução dos testes de eficácia em nome da gestão;
- Auxiliar a gestão na conceção dos testes de eficiência aos controlos;
- Assumir o papel de chefe de projeto do todo ou parte dos esforços relacionados com a conformidade com a secção 404;
- Fornecer preparação e/ou informações sobre a identificação e avaliação do CI, avaliação de riscos, e teste ao projeto de desenvolvimento;
- Fornecer informações, treino e/ou facilitar a auto-avaliação do controlo.

O trabalho realizado pelos auditores internos ao longo da implementação da lei SOX foi de tal ordem vantajosa para as empresas, que a Bolsa de Nova York (NYSE) passou a obrigar todas as empresas a possuir um departamento de auditoria interna.

Assim, e decorrido algum tempo da criação da lei SOX, todas as empresas com títulos cotados na NYSE ficaram sujeitas a criar um departamento de AI até à data de 31 de Outubro de 2004. A ideia principal foi que todas as empresas pudessem manter a função de AI para fornecer à gestão e à comissão de auditoria uma avaliação

contínua dos processos de gestão de risco e SCI da empresa (Harrington, 2004, citado por Alves, 2009).

Síntese do capítulo

É inevitável verificar a crescente importância atribuída à AI, a qual foi motivada pela pressão do dia-a-dia de quem tem de cumprir objetivos em diversas áreas. Nesta perspectiva, a AI centra a sua atenção não na auditoria à informação divulgada pelos órgãos da empresa, mas às atividades que esta exerce.

O crescimento constante das empresas, quer em dimensão quer em diversificação da atividade económica, dificulta o controlo da sua atividade. Os auditores independentes sentiram, cada vez mais, necessidade de aceder a informações das empresas que os levasse a usufruir um conhecimento mais profundo das organizações. No entanto, com o decorrer do tempo, estes colaboradores, começaram a aperfeiçoar as técnicas e a utiliza-las em diversas tarefas solicitadas pela gestão. Assim, com o surgimento de necessidades cada vez mais exigentes, os gestores aperceberam-se da importância que a AI poderia ter no auxílio do cumprimento dos objetivos. Os auditores internos auxiliam as empresas na eliminação de desperdício, na simplificação de tarefas e na redução de custos. A AI passou, portanto, de uma simples tarefa de verificação, a uma prática decisiva na definição da competitividade das empresas e a um conceito mundialmente investigado por diversos autores.

O surgimento dos escândalos relacionados com a fraude em conhecidas organizações multinacionais, de que são exemplos a Enron, a Worldcom e a Parmalat, sugerem, para alguns, o fortalecimento da deteção de fraude como um dos grandes objetivos dos trabalhos dos auditores. Estes escândalos estão na origem da lei Sox, a qual veio regulamentar a profissão de auditoria e reforçar a importância dos SCI das organizações com o objetivo de recuperar a reputação da informação que estas divulgam.

Atualmente, a AI fornece análises, apreciações, recomendações, sugestões e informações, relativas às atividades examinadas, incluindo a promoção do controlo eficaz a custo razoável.

Capítulo 2 – O Controlo Interno

Capítulo 2 – O Controlo Interno

À semelhança da AI, o CI foi crescendo, inicialmente, numa ótica de fiscalização financeira, para evoluir gradualmente para uma ótica global, uma vez que todos os factores de uma organização podem influenciar os seus resultados. A AI assume-se como um apoio à gestão das organizações, contribuindo para a eficiência do funcionamento do controlo interno e, deste modo, para a concretização dos objetivos definidos.

O CI é o conjunto de normas, rotinas e procedimentos, adotados pelas empresas, tais como segregação de funções, determinação e atribuições e responsabilidades e rotação de funcionários com vista a diminuir a probabilidade de ocorrência de erros ou fraudes.

A consciencialização das empresas para a existência de um adequado SCI é fundamental, ajudando a atingir os seus objetivos estratégicos e operacionais. A gestão de recursos passa, necessariamente, pela eficiência e eficácia dos processos produtivos. Nesta matéria o CI presta um enorme contributo.

Assim, o objetivo deste capítulo é demonstrar a importância que o CI tem para as organizações e de que forma se relaciona com a AI, abordando alguns conceitos, assim como algumas limitações.

2.1 – O conceito de Controlo Interno e a sua evolução

Ao longo do tempo tem crescido a atenção dada ao CI, pois um bom CI pode acrescentar muito valor à organização. Segundo Russo (2004), citada por Pinheiro (2013), a importância dada ao CI tem aumentado devido à globalização dos mercados. Uma das ferramentas que as empresas devem utilizar para controlar e gerir melhor as suas atividades e os seus ativos é, precisamente, o CI.

Pires (2008) realça exatamente o facto da definição de CI não ser pacífica uma vez que este conceito significa coisas diferentes para pessoas diferentes, o que acaba por provocar confusão entre legisladores, reguladores e pessoas do meio empresarial. Tal situação pode causar problemas dentro de uma empresa, principalmente quando o conceito não se encontra claramente definido ou escrito em lei, regulamento ou regra.

Por norma, uma boa gestão está associada a um bom CI, mas o seu sucesso depende da atenção que as pessoas dão ao seu funcionamento. Deste modo, o CI só

será eficaz quando todas as pessoas e o seu ambiente circundante trabalharem em conjunto.

O CI tem sido objeto de diversas definições ao longo de vários anos, umas mais simples, outras mais amplas. Todavia, torna-se evidente que os mais diversos autores, parte deles importantes organismos mundiais, estão cada vez mais cientes da sua utilidade e importância. De seguida, são apresentadas algumas das definições.

O primeiro organismo a definir CI foi, de acordo com Morais e Martins (2007: 27-28), o AICPA em 1934 segundo o qual *“o CI compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adotadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de ativos, verificar a adequação e confiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão”*.

Segundo Attie (2000: 110) o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) define que *“o CI compreende o plano da organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotados pela empresa, para proteger o seu património, verificar a exatidão e a fidedignidade dos seus dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão à política traçada pela administração”*.

De acordo com Costa (2008: 6), citado por Alves (2009), o *Institute of Internal Auditors* (IIA) em 2007 refere que *“o CI pode ser definido como qualquer ação empreendida pela gestão e outros membros da entidade, para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade de alcance dos seus objetivos e metas”*.

Por fim podemos apresentar um conceito que resume uma linha de pensamento comum a todas as definições aqui apresentadas. Deste modo, Teixeira (2006: 48) define que o *“CI deve fazer parte das atividades normais de uma empresa, tendo por função acompanhar o funcionamento global e recomendar, devido ao seu carácter detetivo, preventivo ou corretivo, as ações a empreender para garantir um elevado nível de desempenho e os resultados que correspondam aos objetivos inicialmente formulados”*.

O COSO (1992) citado por Araújo (2013) elaborou um estudo extensivo sobre o CI definindo-o como *“um processo efetuado por pessoas da direção, da gestão e outro pessoal, designado para fornecer uma razoável certeza acerca do cumprimento dos objetivos em três categorias:*

- *Eficiência e eficácia das operações;*
- *Fiabilidade do reporte financeiro;*
- *Conformidade com as normas e regulamentos aplicáveis”*.

Por sua vez, o IIA (2009) define o CI como sendo *“qualquer ação empreendida pela gestão, pelo conselho e outros membros da entidade para aperfeiçoar a gestão do risco e melhorar a possibilidade do alcance dos objetivos e metas da organização. A gestão planeia, organiza e dirige o desempenho de ações suficientes para assegurar com razoabilidade que os objetivos e metas serão alcançados”*.

Em Portugal, o TC (2009: 47) definiu o CI como uma *“forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou a minimizar as suas consequências e a maximizar o desempenho da entidade no qual se insere”*.

Considerou-se importante apresentar também o conceito SCI presente na Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 410, que refere que o *“SCI significa todas as políticas e procedimentos (CI’s) adotados pela gestão de uma entidade que contribua para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível.”*

O TC (2009: 51) considera de grande importância que se considere, ainda, outros requisitos essenciais para o regular funcionamento do SCI, dos quais refere:

- *“Todas as operações devem ser autorizadas para que se possa obter a prova de que os factos subjacentes aos registos contabilísticos foram efetuados em conformidade com o respetivo ato de autorização;*
- *O pessoal de cada departamento deve estar sujeito a rotações periódicas entre si;*
- *Todos os resultados deverão ser adequadamente avaliados;*
- *Deverá ser facultada formação permanente ao pessoal.”*

Neste contexto, Barbier (1992: 13-14) afirma que *“a empresa possui um CI quando, na sua globalidade, está dotada de uma organização própria de antecipação dos riscos a fim de minimizar as consequências e otimizar a sua performance “*.

O CI representa numa organização o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com o objetivo de proteger os ativos, produzir dados contabilísticos e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa (Almeida, 2009: 63).

A nível internacional, vários conceitos foram apresentados para o CI. Contudo, o conceito apresentado pelo COSO foi amplamente respeitado e adotado.

Costa (2010: 25) refere que a ISA 315 – *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment*, tanto na

definição que apresenta como em outros aspetos essenciais relacionados com o CI, segue de perto a Estrutura Conceptual Integrada de CI aprovada pelo COSO.

Relacionado com o CI surge a equipa de AI, que reportando muitas vezes diretamente à comissão de auditoria do conselho de administração e/ou aos níveis mais altos de gestão, desempenha um papel importante na monitorização do SCI e, ao proceder à sua avaliação, contribui para a eficácia contínua do SCI (AICPA, 2005, citado por Alves 2009).

2.2 – O Controlo Interno e a Auditoria Interna

O objetivo da AI é o de auxiliar a gestão no desempenho eficaz das suas responsabilidades, devendo concentrar-se na avaliação da adequação e eficiência do SCI da organização.

Todas as ferramentas de gestão ao dispor das empresas que visam otimizar a utilização dos seus recursos, reduzir ou eliminar as falhas e os desperdícios são ferramentas extremamente úteis e, quando bem utilizadas, podem significar a diferença entre a continuidade das mesmas ou o seu rápido desaparecimento.

Segundo Costa (2000) citado por Tourinho (2013), o CI é uma consequência do crescimento das empresas. A sua importância, tal como a da AI, aumentou significativamente com a globalização dos mercados e com o aumento da concorrência entre as empresas, tal, obrigou-as a melhorar e a aperfeiçoar os seus processos de gestão, de forma a conseguir sobreviver às exigências, cada vez maiores, dos mercados.

O objetivo da AI é o de auxiliar os membros do órgão de gestão no desempenho eficaz das suas responsabilidades, devendo debruçar-se sobre a avaliação da adequação e eficiência do SCI da organização. *“Nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um SCI. Tal sistema irá sendo tanto mais sofisticado quanto mais a empresa for crescendo e as suas atividades se tornarem mais complexas, de tal forma que de um simples controlo dos meios monetários (considerados os ativos mais vulneráveis) se passará progressivamente para operações em geral. O conceito de CI é de fato tão vasto, que abarca todas as operações da empresa ou entidade”* (Costa, 2010: 223).

De acordo com Petrascu Daniela (2013) para os auditores, a melhoria contínua do SCI traz um suporte para os seus clientes e reduz o trabalho de auditoria, uma vez que tem o efeito de aumentar a qualidade de documentos e registos contabilísticos.

Em termos de auditoria, o SCI reduz o trabalho de rotina, verificações mecânicas sobre a exatidão da contabilidade e julgamento profissional, análise, avaliação e levantamento estatístico. Dada a existência de CI, a auditoria procede a um estudo aprofundado e a uma avaliação da sua eficácia, a fim de emitir um parecer sobre o grau de confiança.

De acordo com Tourinho (2013), a AI é responsável pela avaliação do CI em conjunto com as atividades desenvolvidas pela empresa. A avaliação da eficiência e eficácia destas atividades torna a AI responsável também pelo seu resultado. Esta, tem a finalidade de fiscalizar revelando quaisquer desvios, falhas ou fraudes, com o propósito de garantir que os objetivos empresariais sejam atingidos.

Em Portugal, a DRA 410 – Controlo interno emitida pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas realça a importância deste tema também para a auditoria financeira.

2.3 - Objetivos do Controlo Interno

De acordo com Almeida (2003: 63) citado por Araújo (2013), o CI tem dois objetivos principais: produzir dados contabilísticos fiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Estes dois objetivos seguem a orientação dada pelo AICPA no seu *Statement on Auditing Procedure 54* intitulado *The Auditor's Study on Evaluation of Internal Control*, conforme citado por Costa (2010: 224), o qual classificou o CI em dois grandes tipos: o CI administrativo, e o CI contabilístico.

O controlo não se prende apenas com dados financeiros, mas sim com toda a atividade da organização, pelo que, ao fazer-se uma análise do CI, dever-se-á fazer uma avaliação de toda a sua atividade e de todos os fatores, financeiros ou não, que possam colocar em causa a sua operacionalidade.

O IIA, citado por Marçal *et al.* (2011: 13) citado por Araújo (2013), defende que os objetivos de CI visam:

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

A nível nacional, o TC (2009: 48) segue os objetivos do IIA, e declara que um SCI compreende um conjunto de procedimentos implantados numa organização tendente a garantir:

- A salvaguarda dos ativos;
- A legalidade e a regularidade das operações;
- A integralidade e exatidão dos registos contabilísticos;
- A execução dos planos e políticas superiormente definidos;
- A eficácia da gestão e a qualidade da informação.

Segundo Marçal *et al* (2011: 14) citado por Araújo (2013), estes objetivos deverão permitir:

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

2.4 - A Importância do Controlo Interno

A importância do CI fica patente, segundo Attie (2000: 112), a partir do momento em que se torna impossível conceber uma empresa que não disponha de controlos que possam garantir a continuidade do fluxo de operações e informações proposto. Por conseguinte, como sugere Costa (2010: 223), quanto mais a empresa for crescendo e as suas atividades se tornarem mais complexas, mais passar-se-á de um simples controlo dos meios financeiros para o controlo de todas as operações em geral, abarcando todas as operações da empresa ou entidade, o que revela a dimensão deste conceito.

Os controlos são adequados e úteis apenas se tiverem sido estabelecidos para atingirem um determinado objetivo. E, como se compreende, os objetivos a atingir devem ser estabelecidos antes que sejam implementadas as respetivas medidas.

Segundo Attie (2000), o CI reveste-se duma enorme importância, uma vez que os gestores das organizações vão tomar as suas decisões com base nas informações

recolhidas através do acompanhamento dos CI's. Juntamente, este instrumento constitui-se como um meio importantíssimo para a deteção de erros e irregularidades. Desta forma, trata-se de um instrumento privilegiado de auto-controlo da entidade que, para a otimização do funcionamento da mesma, deve ser permanentemente revisto e ajustado.

O mesmo autor, afirma que existem muitas empresas para as quais o CI é desconhecido, ou estará inadequado. Estas empresas partem do pressuposto de que tendo funcionários de confiança estarão prevenidas contra qualquer irregularidade. A confiança nos funcionários é imprescindível, contudo é necessário admitir que esta confiança pode dar lugar a toda a espécie de fraudes. Aliás, como o autor afirma, grande parte das irregularidades nos negócios devem-se a empregados nos quais se confiava. A isto, acrescente-se que quando não existem procedimentos adequados de CI, são frequentes os erros involuntários e os desperdícios. Como tal, os CI's existentes poderão ser, ou não, os adequados, pelo que a sua classificação deve ser dada com base na análise da eficiência dos fluxos de operações e informações e os seus custos/benefícios.

Assim, para um SCI ser bem desenvolvido, deverá ter presente alguns princípios e requisitos que influenciarão o bom desempenho deste mecanismo.

Marçal *et al.* (2011: 14) citado por Araújo (2013), enumera os cinco princípios básicos para um bom SCI, que são:

- A segregação de funções, em que se pretende “evitar que sejam atribuídas à mesma pessoa, duas ou mais funções concomitantes, com o objectivo de impedir, ou pelo menos dificultar, a prática de erros, irregularidades ou a sua dissimulação. No ciclo de uma operação que abrange o conjunto dos actos compreendidos entre o início e o seu termo, é de toda a conveniência que seja atribuída a uma pessoa uma tarefa específica, da qual é a única responsável. A observância deste princípio justifica que a função contabilística deve estar separada da função operativa tendente a evitar que uma pessoa tenha, simultaneamente, a responsabilidade pelo controlo físico dos activos e pelo seu registo contabilístico, situação que lhe permitiria facilmente cometer irregularidades”;
- O controlo das operações, que consiste na verificação ou conferência das operações que, em obediência ao princípio da segregação de funções, deve ser feita por pessoa ou pessoas diferentes das que intervieram na sua realização ou registo;
- Definição de autoridade e de responsabilidade, que “assenta num plano organizativo onde se definem com rigor os níveis de autoridade e de

responsabilidade em relação a qualquer operação. Este plano deve conter uma distribuição funcional da autoridade e da responsabilidade tendente a fixar e delimitar, dentro do possível, as funções de todo o pessoal”;

- Registo metódico dos factos, que está relacionado com a forma como as operações são registadas na contabilidade, devendo obedecer ao cumprimento das regras contabilísticas aplicáveis, e ser sempre suportadas pelos respetivos comprovativos ou documentos justificativos. Estes documentos deverão ser numerados de forma sequencial, devendo ser possível efetuar um controlo dos comprovantes ou documentos que se inutilizem ou anulem.

2.5 - Limitações do Controlo Interno

Cabe aos órgãos de gestão a responsabilidade da criação e manutenção de um SCI. No entanto, pode dizer-se que o facto de existir um sistema implementado não significa que o mesmo esteja a funcionar. E, mesmo que esteja, podem não ser atingidos os objetivos atrás enunciados.

Um SCI deveria garantir um nível de segurança razoável na prevenção, limitação e deteção de erros e irregularidades. Contudo, isso não é garantido. Segundo Araújo (2013) a eficácia de qualquer SCI tem limites que devem, sempre, ser tidos em conta quando se avalia o efetivo funcionamento deste. Isto mesmo é-nos transmitido pela IFAC, através da ISA 315 (p. A46)²: *“O CI, seja qual for a sua eficácia, apenas pode proporcionar a uma entidade segurança razoável acerca de a entidade atingir os objetivos de relato financeiro. A probabilidade da sua consecução é afectada por limitações do CI. Estas incluem as realidades de que o julgamento humano na tomada de decisões pode ser defeituoso e de que podem ocorrer falhas no CI devido a erro humano.”*

A mesma ISA, no parágrafo seguinte (p. A47), acrescenta que *“adicionalmente, os controlos podem ser ultrapassados pelo conluio de duas ou mais pessoas ou pela inapropriada derrogação dos controlos pela gerência.”*

Morais e Martins (2007: 30) evidencia três aspetos críticos do CI a fim de se conseguir um bom ambiente de CI:

- A integridade;
- Os valores éticos;
- A competência das pessoas.

² SA 315 – Identificar e avaliar os riscos de distorção por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente, disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>

De acordo com o TC (2009: 52), *“por mais elaborado que seja um SCI, não pode por si só garantir a integridade e a exactidão dos registos contabilísticos, efetivamente:*

- *A segregação de funções dificulta mas não pode evitar por si só o conluio ou a cumplicidade;*
- *Os poderes de autorização de operações por parte daqueles a quem foram confiados, podem utilizá-los de forma abusiva ou arbitrária;*
- *A competência e a integridade do pessoal que executa as funções de controlo podem deteriorar-se por razões internas ou externas, não obstante os cuidados postos na sua selecção e formação;*
- *A própria direcção do organismo pode em muitos casos ultrapassar ou ladear as técnicas de controlo por si implantadas, ou ainda não se sentir motivada para a implementação de um bom SCI, uma vez que pode pretender que não sejam atingidos os objectivos do mesmo, nomeadamente a integridade da informação;*
- *O CI tem em vista geralmente as operações correntes, não estando preparado para as transacções pouco usuais;*
- *Um CI só se justifica quando a relação custo/benefício é positiva, isto é, quando o custo de determinado procedimento não é superior ao custo dos riscos que visa cobrir”.*

Neves (2009: 74) dá, ainda, ênfase a outro aspeto que pode limitar o SCI, que se prende com a relação custo - benefício. A implementação de um SCI implica custos para uma organização, custos esses, que irão aumentar à medida que se procura melhorar o respetivo SCI. Assim, uma vez que para implementar o SCI a organização irá incorrer em custos, esta terá de mensurar os custos e os benefícios desta implementação. Como tal, pode acontecer que seja preferível correr alguns riscos do que tomar determinadas medidas de CI, caso estas não representem vantagens significativas. Esta ideia final aparece consubstanciada na ISA 315 (p. A47), no qual é afirmado que *“ao conceber e implementar controlos, a gerência pode fazer julgamentos sobre a natureza e extensão dos controlos que escolhe implementar, e a natureza e extensão dos riscos que escolhe assumir.”*

Síntese do Capítulo

O CI é resultado do crescimento das empresas. A sua importância aumentou claramente com a globalização dos mercados e o aumento da concorrência entre as empresas, obrigando-as a melhorar e aperfeiçoar os processos de gestão dos seus negócios, de forma a poderem sobreviver em mercados cada vez mais exigentes.

Os novos cenários de competitividade exigem maior capacidade de adaptação às mudanças rápidas.

Uma das ferramentas que as empresas devem utilizar para gerir e controlar melhor os seus ativos e os seus processos, é precisamente, o CI.

Apesar da existência de um SCI ser considerada uma forma eficaz de diminuir as irregularidades, são também verificadas algumas limitações, nomeadamente ao nível da relação custo/benefício que a manutenção do SCI poderá acarretar.

Conclui-se que a existência de um SCI eficaz e eficiente e que se encontre operativo, conduzirá a empresa, em regra, a aumentar a sua eficiência e à redução de desperdícios.

Capítulo 3 – Auditoria Interna na Sarreliber

Capítulo 3 – Auditoria Interna na Sarreliber

Tendo optado por realizar um estágio curricular, colocou-se o desafio de encontrar uma organização que me permitisse crescer, tanto a nível profissional como a nível pessoal, e constituísse por conseguinte uma oportunidade de desenvolver, enriquecer e praticar os conhecimentos adquiridos ao longo da jornada escolar.

No âmbito da conclusão do Mestrado em Contabilidade e Finanças surge então a possibilidade da realização de um estágio na área de AI. Este estágio mostra-se, sem dúvida, bastante importante para o desenvolvimento das capacidades de qualquer mestrando, sendo extremamente motivador participar nele de forma ativa.

Desta forma, surgiu a oportunidade para a execução do referido estágio na empresa Sarreliber, iniciado no dia 14 de Outubro de 2013 e concluído em 15 de Janeiro de 2014.

Para a realização do estágio ficou previsto o desenvolvimento de uma análise aos procedimentos de AI da empresa nas áreas de vendas e recebimentos, compras e pagamentos e salários, na expectativa de posteriormente apresentar o trabalho desenvolvido. Efetuado o levantamento preliminar dos procedimentos de CI e feito o seu diagnóstico, foi necessária a execução de testes junto dos responsáveis pela área auditada, no sentido de validar as informações conseguidas.

Assim, os problemas identificados foram validados junto dos responsáveis das áreas, pois sem estes não poderiam ser implementadas as recomendações de forma adequada e eliminadas as situações identificadas geradoras de riscos e efeitos negativos para a empresa.

O objetivo final consistiu em concluir acerca dos procedimentos utilizados pela empresa de forma a poder fazer propostas de melhoria.

3.1 – Considerações sobre a empresa: A Sarreliber – Transformação de Plásticos e Metais, S.A

Importa inicialmente fazer uma breve descrição da empresa para que possamos entender a sua atividade bem como a sua dimensão e complexidade.

A Sarreliber foi criada em 2003, sendo a sua atividade a fabricação



e venda de peças moldadas por injeção, pintura e deposição química e electrolítica de metais sobre matérias plásticas.

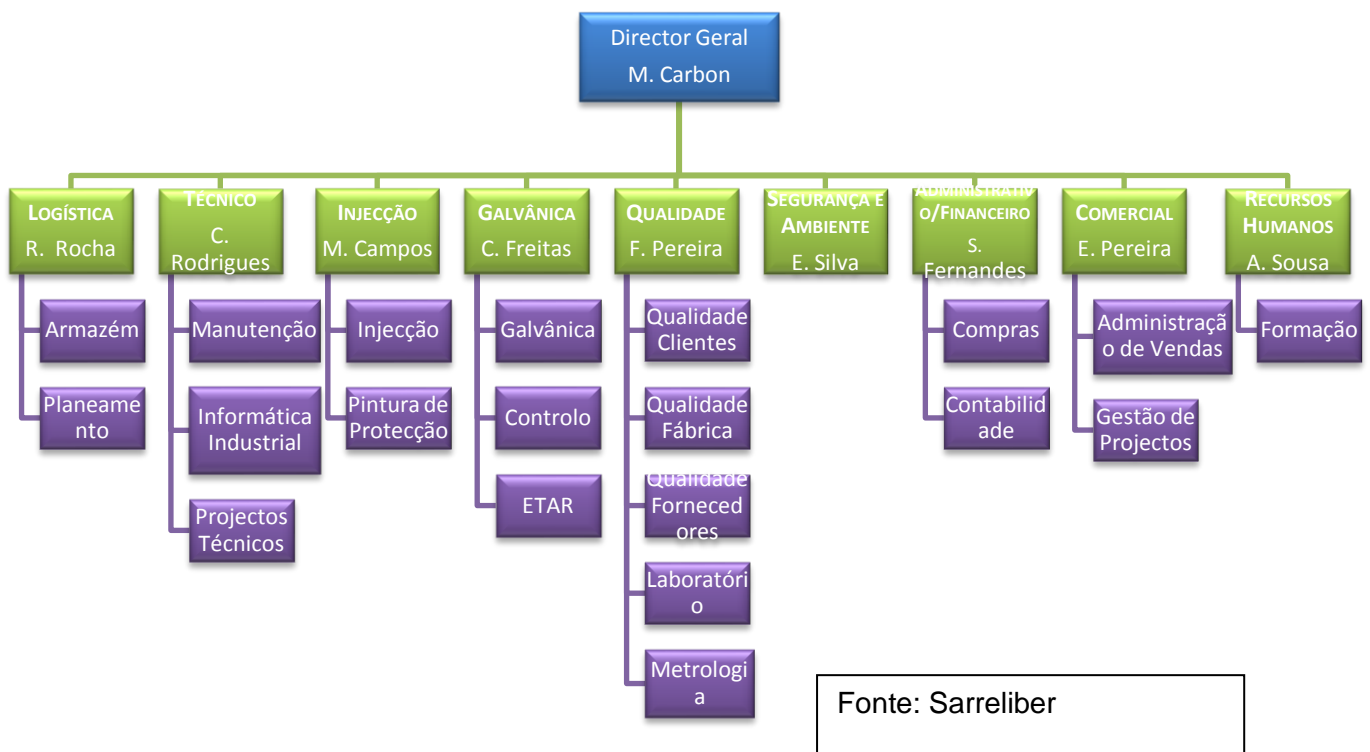
A empresa situa-se na zona norte de Portugal, no distrito de Viana do Castelo em Arcos de Valdevez sendo uma filial da empresa de origem francesa SARREL, que integra o Grupo ORIAL. O capital social: 600 000.

A Sarreliber tem uma capacidade de produção de 300 000 m² possuindo:

- 2linhas automáticas de metalização química e electrolítica
- 1 atelier de injeção de peças plásticas
- 1 atelier de pintura de protecção
- 1 laboratório de análises e ensaios
- 1 laboratório de metrologia

O volume de vendas 2012 foi de 21.500.000€ dos quais 70 % se destinam à exportação. O número efetivo médio de trabalhadores é de 333 pessoas

Figura 1 – Organograma da Sarreliber



3.1.1 - Missão da Sarreliber

A empresa foi criada com o propósito de contribuir para o enriquecimento da sociedade na qual está inserida. Respeitando os valores fundamentais inerentes à sua atividade, constitui preocupação fundamental da empresa a melhoria das condições de vida dos seus trabalhadores e a otimização da sua intervenção, particularmente na área da metalização / cromagem de peças plásticas. É propósito da empresa consolidar o futuro da organização, através de fatores como redução de custos, flexibilidade produtiva e avanço tecnológico, garantindo a satisfação dos nossos clientes, dos acionistas e outras partes interessadas. (Sarreliber)

3.1.2 - Visão da Sarreliber

A visão da Sarreliber no curto e médio prazo consiste em:

- Manter o SIG-QSA adaptado aos requisitos da ISO/TS 16949: 2009, ISO 14001:2004 e OHSAS 18001:2007 e requisitos relacionados com a prevenção de acidentes graves;
- Melhorar a gestão do Sistema de Informação e os Procedimentos internos / Metodologias de Trabalho em vigor;
- Assegurar a rentabilidade da empresa, em especial através da procura da produtividade e da ocupação dos meios de produção, tendo em conta que este é um dos fatores fundamentais para a sua competitividade e crescimento;
- Acompanhar a evolução do mercado e das tecnologias disponíveis, assegurando a inovação e dotando a empresa dos meios técnicos necessários à sua perenização;
- Ampliar as instalações construindo uma nova linha de cromagem. (Sarreliber).

3.2 - Tarefas Iniciais

As tarefas iniciais de um trabalho de AI visam possibilitar a agilização de todo o processo de recolha, tratamento e análise da informação. Este trabalho implica um forte conhecimento de organização, a consulta e a revisão dos dados que nos permitam concluir sobre o trabalho efetuado.

Como referido anteriormente, o desenvolvimento de uma AI deverá ser desagregado em diversas fases. Como tal, o estágio foi dividido em várias etapas.

De acordo com Costa (2010: 199) “um planeamento adequado ajuda a assegurar que é dada uma atenção apropriada a áreas importantes da auditoria ...”. O mesmo autor informa que apesar de ser feito todo o planeamento da auditoria é possível que venha a ser necessário realizar ajustes ao longo da execução do trabalho uma vez que, à partida, há um desconhecimento da realidade concreta da empresa.

Neste sentido, numa primeira fase, depois do conhecimento inicial da organização, bem como dos seus colaboradores, procedeu-se ao planeamento do trabalho de campo, à organização de inquéritos e à marcação de entrevistas com os responsáveis.

De início, foi elaborado um questionário padronizado (ver apêndice 1) dos aspetos gerais da empresa. Desta forma, depois de adquirido o conhecimento do SCI existente o mesmo foi descrito através da elaboração de narrativas.

Assim, por área apresentaremos:

- Procedimentos gerais para a área em análise;
- Breve descrição dos procedimentos existentes;
- Conclusões e recomendações mais importantes.

Foram também realizados questionários com o objetivo de auxiliar na construção das narrativas e quais os assuntos a abordar em cada setor.

Num primeiro contato com os procedimentos utilizados pela empresa e com o intuito de ter uma visão geral da empresa pudemos verificar, através de reuniões com a diretora financeira da Sarreliber, a seguinte informação:

- Genericamente existe uma adequada segregação de funções;
- A empresa possui um organograma;
- A empresa não possui manual de procedimentos de controlo interno;
- A empresa não possui manual de procedimentos contabilísticos;
- A empresa possui um código de contas;
- A secção de contabilidade encontra-se separada das áreas de vendas e de produção. No entanto, encontra-se no mesmo espaço físico da secção de compras. A responsável pela secção da contabilidade também exerce as funções de tesouraria;
- São elaborados orçamentos anuais, os quais são controlados mensalmente pela diretora financeira e enviados para a empresa-mãe justificando os desvios, caso existam;

- Todos os funcionários gozam anualmente de férias sendo as suas funções, durante o período de ausência, desempenhadas por outros funcionários com competências para tal;

- Existe uma lista de polivalências por funcionário, onde é descrito sucintamente quais as funções que cada um está apto para desempenhar;

- Existe uma ficha com o perfil de função indicando as responsabilidades/autoridades e aptidões necessárias para cada função;

- Os lançamentos contabilísticos são feitos pelo responsável da contabilidade e aprovados/controlados pela diretora financeira;

- Mensalmente são elaborados documentos, tais como, demonstração dos resultados real e previsional, relatório de fornecimentos e serviços externos real e previsional, relatório de mão-de-obra de matérias-primas e de matérias subsidiárias, relatório de controlo de crédito a clientes, e relatório de tesouraria real e com previsão para os três meses seguintes;

- A rotação de funções entre empregados apenas acontece com os operários fabris;

- A empresa só possui autonomia para negociar os seguros de acidentes de trabalho, sendo a apólice revista anualmente. No que respeita aos seguros contra todos os riscos, responsabilidade civil e responsabilidade ambiental estes são negociados pela empresa-mãe, e são revistos anualmente pelo diretor financeiro do grupo.

Pudemos concluir que, apesar não existirem manuais de procedimentos internos, a empresa segue determinados procedimentos de controlo interno que os próprios colaboradores elaboram para uso em determinados setores.

3.3 - Compras

3.3.1 – Procedimentos gerais

Relativamente à área de compras, é importante que se verifiquem alguns procedimentos, no sentido de tornar o processo de compra mais eficaz, eficiente e diminuir os riscos de fraude ou erro.

Primeiramente importa verificar onde é iniciado o processo de compra. Idealmente este deverá ser iniciado no departamento que tem a seu cargo a gestão de

stocks. Posteriormente é necessário averiguar de que formas são definidas as necessidades de compra, se são efetuadas com base em previsões, com base em encomendas dos clientes ou com base em pedidos de compra da gestão de *stocks*. Depois de todo um processo de definição das necessidades de compra é necessário que a secção com tal responsabilidade elabore pedidos de compra devidamente discriminado.

Após receber o pedido de compra, a secção de compras deve dar início a um processo de seleção de fornecedores. Esta pesquisa pode ser feita através do ficheiro de fornecedores existentes, através de consultas diretas aos fornecedores ou lançar concursos públicos.

Definido o fornecedor e justificados os motivos da escolha, deverá ser emitida uma nota de encomenda pelo departamento de compras na qual deverá discriminar as quantidades, especificações dos artigos, preço unitário, descontos, entre outras informações que se considerem relevantes. A nota de encomenda deve ser aprovada pelo responsável de compras bem como pelo responsável financeiro para que possa inclui-la no seu plano de tesouraria.

Os pedidos de compra assim como as notas de encomenda deverão ser emitidos em várias vias para que todos os sectores envolvidos no processo de compra possam ter acesso a uma via, assim como o fornecedor (no caso da nota de encomenda) e a contabilidade.

Quanto à receção de bens, há vários aspetos a ter em consideração. A receção de bens deve ser feita por uma pessoa independente das funções de compras, devendo existir um responsável pela receção de bens. Quando as mercadorias chegam, o responsável deve solicitar a guia de remessa ao fornecedor, deve também ter em sua posse uma via da nota de encomenda que idealmente não deve referir as quantidades para que se proceda à contagem efetivamente. Após efetuada a contagem, caso as quantidades coincidam com a guia de remessa, o responsável pela receção deverá assinar a guia de remessa do fornecedor e emitir uma guia de receção que faça referência à respetiva nota de encomenda e à guia de remessa, discriminando as quantidades contadas. Caso as quantidades não coincidam, esta situação deverá ser reportada e devidamente tratada.

No que respeita à conferência das faturas e controlos das dívidas a fornecedores, há vários principais procedimentos. A fatura deve ser enviada pelos fornecedores, geralmente via correio para a contabilidade. A contabilidade, aquando da sua receção, deverá ter em sua posse uma via dos documentos associados à compra (nota de encomenda, guia de remessa do fornecedor e guia de receção). Na posse dos documentos a contabilidade deve fazer a conferência da fatura, analisando

se o que o fornecedor está a faturar é efetivamente aquilo que foi encomendado e rececionado e se os cálculos da fatura estão aritmeticamente corretos. Após a conferência da fatura, deverá a mesma ser classificada contabilisticamente com indicação dos códigos da conta ou das contas a debitar e do código da conta do fornecedor. As operações realizadas com os fornecedores deverão ser devidamente registadas, nas contas individuais aos fornecedores. Caso existam compras feitas a fornecedores que não pertençam à zona euro, estas deverão ter uma codificação própria.

Deverá existir um controlo apropriado sobre adiantamentos a fornecedores, bens recebidos e não faturados, entregas parciais, mercadorias em trânsito e devoluções a fornecedores.

No final de cada mês deverão ser elaborados balancetes de todas as contas subsidiárias das contas de fornecedores (e também das restantes contas a pagar), que deverão conter informação de vencimentos para efeitos de controlo de tesouraria.

Um aspeto importante a ter em conta é a análise dos descontos de pronto pagamento não aproveitados devido por exemplo, a atrasos de pagamentos. Assim, deverá existir um controlo apropriado relativo às faturas de fornecedores para que possam ser aproveitados os descontos de pronto pagamento.

3.3.2 – Descrição dos procedimentos existentes

Procedeu-se à elaboração de questionários (ver apêndices 1, 2, 4, 7 e 8) e narrativas, através de várias entrevistas com o departamento de compras, bem com o acompanhamento durante alguns dias das suas atividades diárias.

Vejamos então, em seguida, a descrição do procedimento atual da área das compras.

As atividades da secção de compras estão divididas por duas colaboradoras sob a alçada do responsável de compras do grupo (Sarrel/Sarreliber).

Apesar de ter colaboradoras diferentes, a secção de contabilidade encontra-se no mesmo espaço físico da secção de compras.

As compras dividem-se em diferentes tipos: matérias-primas; embalagens; moldes; meios de controlo (ferramentas de medição das peças); produtos para o laboratório; metais (cloreto de níquel, sulfato de níquel, sulfato de cobre, mini cilindros

de cobre e ronds níquel); manutenção³; investimentos (mobiliário de escritório, máquinas, empilhadores, etc.); produtos químicos (para a linha de produção); economato (canetas, carimbos, etc.); suportes (para linha de produção); formação; EPI's (equipamentos de proteção individual: luvas, batas, sapatos de segurança, etc.); viagens e deslocação.

3.3.2.1 - Moldes, meios de controlo, máquinas de injeção, subcontratação de injeção e embalagens para novos projetos

O processamento da compra relativamente a moldes, meios de controlo, máquinas de injeção, subcontratação de injeção e embalagens para novos projetos é idêntico.

Após a realização dos projetos, que são feitos tendo em conta os pedidos dos clientes, estes são enviados para o responsável de compras do grupo Sarrel. Por sua vez, este, na posse do caderno de encargos (CDC)⁴, envia pedidos de orçamentos a todos os fornecedores.

Para cada tipo de mercadoria existe um ficheiro homologado com a lista de fornecedores, sendo enviados pedidos de orçamentos para todos os fornecedores da mesma categoria.

Após a receção dos orçamentos dos fornecedores, o responsável de compras do grupo, juntamente com o responsável do projeto, faz a seleção do melhor com base no preço e, muito importante, com base nos prazos de entrega e qualidade.

Selecionado o fornecedor mais adequado para as necessidades, o responsável de compras do grupo envia para a secção de compras da Sarreliber um "pedido de compra". No caso dos moldes e meios de controlo o pedido de compra (quando igual ou superior a 5.000€) é feito através de um documento designado de *Borderau d' Attribution Fournisseur* (BAF). No BAF estão descritos todos os orçamentos pedidos e qual o fornecedor escolhido bem como as razões da escolha. O preço é um fator importante na seleção do fornecedor, apesar de muitas vezes os prazos de entrega e a localização⁵ também serem muito importantes na decisão final.

³ A secção de manutenção funciona de forma independente, tem um programa de *stocks* próprio que define as necessidades de compras. Esta secção faz o pedido direto de orçamentos aos fornecedores e selecionam o fornecedor. Posteriormente enviam o pedido para a secção de compras. No caso de compras de valores elevados é necessária a aprovação da diretora financeira.

⁴ O caderno de encargos possui toda a informação relativa ao projeto e aos artigos necessários. Estão também descritas claramente todas as condições de compra, inclusive, em alguns casos, o desenho das peças.

⁵ Muitas vezes quando a localização do fornecedor é mais perto da fábrica, facilita o processo de devoluções ou outros tipos de contratempus que possam surgir na operação de compra.

O lançamento da compra só prossegue após todos os intervenientes terem validado e aprovado o caderno de encargos (fornecedores, responsável do projeto e responsável pelas compras do grupo).

Apenas se recorre a consultas no mercado de novos fornecedores quando os habituais não têm capacidade para satisfazer as necessidades da empresa ou na impossibilidade destas de cumprirem os prazos exigidos pela empresa. Depois de todo o processo de seleção do fornecedor e, enviados todos os documentos para a secção de compras, é elaborada uma ordem de compra (nota de encomenda).

A ordem de compra segue cinco caminhos:

- Validação (pelo diretor geral e/ou pela diretora financeira);
- Fornecedores;
- Arquivo de compras;
- Responsável do projeto;
- Responsável de compras do grupo.

Para cada fornecedor, juntamente com a ordem de compra, é enviado o caderno de encargos (CDC), se aplicável.

3.3.2.2 – Metais

Relativamente à aquisição de metais, existe uma lista de produtos homologados do grupo Sarrel devido à sua composição específica para a linha de produção.

A pesquisa de fornecedores no mercado é um processo complexo uma vez que para a entrada de um novo fornecedor é necessária uma aprovação interna. O produto tem que ser testado internamente, verificando-se se este se adequa às máquinas e materiais utilizados pela empresa.

O departamento de logística determina as necessidades de compra através das encomendas feitas pelas clientes. O responsável pelo armazém envia para a responsável de compras um “pedido de compra” por *e-mail* com as quantidades necessárias e os produtos necessários⁶.

Depois de receber o *e-mail*, a responsável pelas compras envia pedidos de orçamentos aos fornecedores. Sendo alguns metais utilizados pela empresa (nomeadamente os mini-cilindros de cobre e *ronds* de níquel) cotados em bolsa, a

⁶ O pedido de compra relativo a metais só é emitido no sistema pelo responsável do armazém, quando selecionado o fornecedor.

responsável de compras faz uma pesquisa no mercado sobre as cotações, pois são produtos com preços muito voláteis.

Após a receção dos orçamentos dos fornecedores a responsável, faz a comparação dos preços com os do mercado e contata os fornecedores se tal for necessário para eventuais negociações.

Selecionado o fornecedor, é emitida uma ordem de compra pela responsável de compras e enviado para os fornecedores.

3.3.2.3 – Matérias-Primas e Produtos químicos

No caso das matérias-primas e produtos químicos, a determinação das necessidades é feita pela logística com base na previsão de vendas.

A negociação aos fornecedores é feita anualmente através de contratos formais (chamados encomendas abertas). Estes contratos podem ser de quantidades exatas ou de preços fixos. Sendo que no primeiro caso é feito um contrato onde se fixa a quantidade a ser comprada anualmente, mas para cada encomenda o preço pode variar; no segundo caso, é feito um contrato onde se fixam os preços e as quantidades. Realizado o contrato de compra, a logística envia para os fornecedores o planeamento das necessidades.

A diretora financeira faz o controlo destes contratos através dos mapas de custos internos todos os meses.

3.3.2.4 - Suportes

As necessidades de compra de suportes (barras que transportam as peças na linha de montagem) são determinadas pelo responsável de produção. No que respeita à compra de suportes novos, a requisição de compra é também feita pelo responsável de produção. No entanto, ao pedido de compra tem que ter sempre associado o número do projeto.

Após recebido o pedido de compra e o número do projeto, a secção de compras processa a ordem de compra, solicita a validação ao diretor geral e envia a ordem de compra ao fornecedor.

3.3.2.5 – Químicos para a ETAR

As necessidades de químicos para a ETAR (secção de tratamento de águas) são determinadas pela responsável da mesma, que envia um pedido de compra para a secção de compras.

A secção de compras envia pedidos de orçamentos aos fornecedores, e posteriormente, esta faz a sua seleção.

Posteriormente, a secção de compras emite uma ordem de compra que envia para o fornecedor e para todos os intervenientes da operação.

Relativamente às compras para o laboratório, as necessidades de compra são determinadas por um colaborador com autorização para tal. Este envia uma requisição de compra para a secção de compras através do sistema da empresa.

Os procedimentos de seleção dos fornecedores são idênticos ao anterior.

3.3.2.6 - Investimentos

Relativamente às compras de investimentos (máquinas, mobiliário de escritório), um orçamento anual para cada sector da empresa é efetuado pelo diretor geral em conjunto com a diretora financeira, onde fica definido o *plafond* disponível para cada sector.

Quando surgem necessidades de compra o respetivo sector deve solicitar orçamentos aos fornecedores. Posteriormente, depois de recebido e selecionado o orçamento, deve ser elaborado um pedido de investimento no qual está discriminado o *plafond* disponível, os fornecedores associados e o custo que tencionam ter.

Seguidamente, o plano de investimento vai para a secção de compras que o reencaminha para o diretor geral. Este procede à sua aprovação e numeração.

Depois de aprovado o investimento, este será novamente encaminhado para a secção de compras a qual procede à emissão da ordem de compra e envia vias para o fornecedor e todos os intervenientes do processo.

3.3.2.7 – EPI's Viagens e Deslocações

No que respeita aos EPI's, a Sarreliber disponibiliza uma lista dos produtos autorizados e homologados para cada sector e os respetivos fornecedores autorizados para fornecer o artigo. Esta seleção e homologação são realizadas pelo departamento de ambiente e segurança. Posteriormente, e mediante a necessidade de cada sector,

esta envia uma requisição/pedido de compra para a secção de compras. Cabe a esta secção confirmar se o EPI solicitado se encontra autorizado para ser adquirido. O processo de compra é idêntico aos anteriores.

Quanto às viagens e deslocações, sempre que um colaborador necessita de se deslocar (a um cliente, fornecedor, formação, etc.) efetua o pedido de viagem, carro de aluguer, hotel e adiantamento para não suportar as despesas de deslocação à secção de compras e/ou à diretora financeira. Estas procuram as melhores alternativas de forma a satisfazer as necessidades dos colaboradores internos, com a máxima qualidade e ao melhor preço.

3.3.2.8 – Outras Considerações

Qualquer sector pode proceder à consulta no mercado de novos fornecedores. No entanto, a secção de compras é que decide sobre a sua homologação ou não.

Todos os fornecedores que comercializem produtos que tenham impacto direto na produção têm de estar homologados.

A secção de compras é que envia aos respetivos fornecedores o documento para homologação⁷ aos fornecedores. O ficheiro dos fornecedores homologados é revisto periodicamente pela responsável de qualidade dos fornecedores.

O NIF (número de identificação fiscal) do fornecedor é sempre validado no VIES (http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/?locale=pt). Sempre que é feita a primeira encomenda a comprovação da constituição legal da empresa fornecedora é anexada à primeira encomenda.

No caso de um fornecedor pertencente ao ficheiro da empresa alterar o NIF, este envia uma carta por escrito para a secção de compras que procede novamente à validação no respetivo *site*.

Todas as encomendas processadas são validadas pelo diretor geral da empresa. As encomendas só são enviadas aos fornecedores depois de aprovadas pelo diretor geral.

A contabilidade só recebe todos os documentos justificativos da compra no final de todo o processo. No entanto, todas as faturas são verificadas com os documentos associados ao processo de compra da mesma antes do seu respetivo lançamento.

⁷ A homologação de produtos ou fornecedores na Sarreliber pretende comprovar que entre as partes envolvidas exista uma série de requisitos que tenham que ser cumpridos, quer a nível da embalagem, condições de entrega, ou mesmo o próprio fornecedor.

É da competência da secção de compras solicitar fichas técnicas, certificados de conformidade e especificações técnicas dos diferentes produtos adquiridos (matérias-primas, caixas de cartão, intercalares, etc.) e enviá-los para a responsável pela qualidade de fornecedores.

No envio de ordens de compras de máquinas e equipamentos, a responsável de compras deve lembrar o fornecedor do envio dos documentos legalmente exigíveis (certificado CE, manual de instrução em português, botões de utilização do equipamento em português, entre outros).

É feito o seguimento mensal de ganhos realizados (designado como “FAP”). Estes ganhos consistem na diferença entre a proposta inicial e o custo final do produto.

Como referido, a logística tem a seu cargo a gestão de matérias-primas, metais, embalagens e paletes. Este departamento possui um programa de gestão de *stocks* onde se faz todo o planeamento das necessidades. Depois de receber o pedido dos clientes, a logística faz uma análise dos consumos que cada encomenda vai necessitar. Mediante esta análise e tendo em conta o *stock* de segurança, esta secção elabora um pedido de compra que posteriormente é enviado para a secção de compras.

Relativamente à receção das matérias-primas, é da responsabilidade do responsável pelo armazém. Este procede à contagem e receção das matérias-primas mediante a guia de remessa dos fornecedores. Aquando da receção das mercadorias a responsável pela qualidade de fornecedores, é chamada para confrontar o certificado de conformidade com o lote, com as referências, com os valores obtidos e com a etiqueta vinda na paleta. Só depois de esta confirmar que está tudo conforme é que são arrumadas nos seus respetivos lugares. Cabe ao responsável pelo armazém emitir uma guia de receção que anexa à guia de remessa deixada pelo fornecedor. O responsável pelo armazém para além de proceder à receção das matérias-primas tem a seu cargo a localização dos artigos em armazém.

Sempre que nas receções se detete alguma inconformidade (por exemplo, sacos de material danificado, bilhas tombadas nas paletes, etc.), o responsável de armazém alerta de imediato a responsável pela qualidade dos fornecedores.

Quanto às faturas de fornecedores, elas podem chegar via CTT, via *e-mail*, e muitas vezes entregues pelos fornecedores quando se deslocam à empresa para entregar material. Esta situação acontece mais frequentemente na secção da manutenção que muitas vezes em vez de fazer encomenda, faz o pedido diretamente ao fornecedor por telefone ou por *e-mail*, sendo que quando chega a fatura procedem

à regularização da mesma emitindo uma nota de encomenda que seguirá o mesmo processo de validação por parte do diretor geral.

Todas as faturas que chegam por correio são carimbadas com a data seguindo para o departamento de compras que procede à sua conferência e, caso necessário, ao pedido de validação das mesmas. Neste ponto podemos dividir as faturas que são relativas a produtos rececionáveis e as restantes.

Todos os produtos que se encontram codificados pela empresa são rececionados e a guia de receção é anexada à fatura bem como a guia de remessa. Quanto às restantes faturas, estas são assinadas pelos responsáveis e nos casos em que o valor exceda os 500€ terá também de ter uma autorização de pagamento. Depois de toda esta análise, as faturas são enviadas para a contabilidade. Ainda no que respeita à secção de compras, no dia 10 de cada mês procede-se aos pagamentos a fornecedores. Neste sentido o programa utilizado permite tirar uma listagem com as faturas que vencem até à data. Quem efetua todo este processo é a responsável de compras que procede a uma análise aprofundada de todas as faturas que saem para pagamento e verifica uma a uma se se encontra pronta para pagamento. Esta, por sua vez, entrega à diretora financeira que novamente verifica todas as faturas e procede ao pagamento das mesmas. O diretor geral verifica todas as faturas e só depois assina a folha com a listagem de faturas para pagamento. Depois do ficheiro designado registo de depósito ser introduzido no banco é feita a validação dos pagamentos no sistema rever esta última frase, não se percebe.

3.3.3 - Conclusões / Recomendações relativas ao sistema de controlo interno

Como podemos concluir a área das compras é muito complexa devido à diversidade de produtos e também devido ao facto da necessidade de cumprir inúmeros requisitos exigidos pelo departamento de segurança e ambiente no âmbito do cumprimento das normas de qualidade a que se encontram sujeitos. Foram efetuados testes de observância conforme exposto nos apêndices 2 e 3.

Depois do levantamento da narrativa, procedeu-se à recolha de um exemplo prático do processo analisado, sendo que, o exemplo recolhido deve ser de um processo terminado de forma a validar a descrição presente na narrativa, ou seja, deve permitir verificar o entendimento do processo. Este exemplo é denominado de *Walkthrough*, que serviu para confirmar o nosso entendimento do processo descrito na narrativa.

Os procedimentos realizados permitem concluir que a empresa apresenta segregação de funções, o que implica que dentro da mesma operação a mesma pessoa intervenha em várias fases, mas com distinção entre quem realiza uma determinada função e quem efetua a verificação. Muitas vezes um processo começa numa pessoa e termina noutra.

Do ponto de vista do CI, é importante que as funções de autorização, escolha de fornecedor, receção quantitativa e qualitativa e autorização do pagamento sejam realizadas por pessoas diferentes.

O departamento de compras está muito bem organizado, por isso tornou-se difícil implementar melhorias. Em geral os tipos de erros ou falhas que existem devem-se à falta de comunicação entre os assistentes de compras que gera, como é de esperar, alguns erros.

Como referido a secção de compras tem a seu cargo a elaboração e preparação dos pagamentos a fornecedores, todos os meses até ao dia 10. Para isso fazem um filtro de todos os pagamentos que vencem antes da data do próximo pagamento. As funções de compras são atualmente exercidas por duas pessoas, para além do responsável, o que significa que ambas preparam os pagamentos. Não existe nenhum procedimento formalizado que indique quais as funções que cada uma pode exercer, daí que à medida que vão surgindo os documentos estes vão sendo preparados por uma delas. Embora a responsável pelas compras exerça algum controlo sobre tudo que se vai fazendo, é sempre difícil controlar tudo aquilo que é feito.

No que respeita aos pagamentos aos fornecedores, podem existir várias situações no que respeita às condições de pagamento. Em alguns casos, é necessário efetuar o pagamento no final dos trabalhos e, muitas vezes, mesmo sem existir ainda fatura que possa ser associada ao respetivo pagamento. Podem surgir também situações em que os pagamentos têm de ser feitos ao longo do mês devido às condições negociadas em que o pagamento é antecipado.

Como foi referido anteriormente, a preparação dos pagamentos pode ser feita por duas pessoas, sendo que uma comunicação ineficiente pode facilitar a ocorrência de erros. Daí é necessário programar algumas medidas que contornem os riscos que podem surgir, nomeadamente a duplicação de pagamentos.

No que respeita aos pagamentos, deve existir um mapa num ficheiro comum para as duas funcionárias em que pagamentos efetuados ao longo do mês sejam devidamente registados. Assim, quando chegar a altura de efetuar os pagamentos, a responsável por essa tarefa consultaria esse ficheiro para evitar o pagamento em duplicado. Esta medida seria a mais viável pois mesmo que os pagamentos sejam sempre preparados pela mesma pessoa estes podem não ser devidamente anotados.

O problema é que, enquanto o pagamento não for validado, não há nenhuma indicação de que já foi efetuado ou que se encontra em processamento, daí a dificuldade de controlo.

Relativamente, à divisão de tarefas o ideal seria que cada colaborador ficasse responsável pela gestão de uma “carteira” de fornecedores. Embora houvesse colaboração e cooperação, cada uma ficava responsável por tudo que diz respeito aos fornecedores a seu cargo. Assim, evitar-se-ia que a falta de comunicação prejudicasse o trabalho quotidiano. Quanto aos pagamentos, não existe evidência nas faturas de que estas foram pagas (ver apêndice 3). Sugerimos que, quando as faturas forem pagas, estas sejam carimbadas ou ficar escrito “PAGO”.

Relativamente à receção das matérias-primas e outros materiais, existem alguns problemas. Pelo que foi possível verificar, não é feita a contagem física dos produtos recebidos, e a guia de receção é emitida tendo em conta as guias de remessa dos fornecedores, as quais muitas vezes são enviadas por *e-mail*. Encontram-se, muitas vezes, erros nas quantidades rececionadas.

Quanto à receção de matérias-primas e outros materiais, o correto seria haver contagem física. No entanto, devido ao volume de aquisições tal, torna-se um processo muito complicado. Relativamente aos produtos químicos que vêm em cisternas, as descargas são feitas para depósitos com um determinado volume até encher, o que permite facilmente controlar as quantidades.

Os produtos encomendados pela secção de Manutenção são recebidos por eles que procedem à respetiva contagem, e assinam a guia de remessa uma vez que não são rececionados em sistema.

Sugerimos, portanto, que seja reforçada a obrigatoriedade de se proceder à contagem num Manual de Procedimentos, e que seja obrigatório deixar evidência na guia de remessa ou na ordem de compra de que foi efetuada a contagem e por quem (por exemplo, colocar um visto e assinar no final).

3.4 – Pessoal

3.4.1 - Procedimentos gerais

Apresentamos a seguir de forma resumida os procedimentos de CI a seguir na área do pessoal.

Nesta área importa primeiramente, que a empresa possua um processo individual para cada trabalhador. Este processo deve conter toda a informação relativa ao trabalhador, inclusive as informações que levaram à sua contratação.

Deverá existir também uma ficha individual que será um resumo do processo individual do trabalhador que deve estar permanentemente atualizada.

Deverá existir um controlo das horas trabalhadas, que poderá ser feito através de várias formas, relógio de ponto, impressão digital, cartão de ponto, entre outras.

Relativamente aos pagamentos, as folhas de remunerações devem ser elaboradas na secção de pessoal devendo ficar prova (evidência) nas mesmas de que foi verificado que as quantias a pagar correspondem de fato a horas trabalhadas e que foram calculadas de acordo com a lei e os regulamentos da empresa.

As folhas de remunerações deverão ser aprovadas por um empregado independente da secção, o qual aliás e em base de teste, deverá solicitar alguns documentos que suportem as quantias que vão ser pagas (sobretudo nas empresas com grande número de trabalhadores).

Os pagamentos deverão ser feitos, preferencialmente, através de transferência bancária.

3.4.2 - Descrição dos procedimentos existentes

A Sarreliber possui atualmente cerca de 450 trabalhadores, sendo que aproximadamente 150 estão em regime de trabalho temporário, sob gestão da empresa Randstad.

O departamento de recursos humanos é constituído pela responsável do mesmo e ainda por mais três colaboradoras cujas funções se encontram divididas da seguinte forma:

- responsável pela formação interna e externa;
- responsável pelos pagamentos e gestão de faltas;
- responsável pela comunicação.

O recrutamento de pessoal inicia-se quando algum departamento manifesta necessidade de contratar mais trabalhadores. Essa necessidade é transmitida à responsável de recursos humanos. Esta, quando recebe os pedidos de contratação de novo pessoal, envia para o Diretor Geral que se vai manifestar se considera ou não conveniente.

Após aprovação do Diretor Geral, é iniciado o processo de recrutamento. Nesta fase, a diretora de recursos humanos começa por analisar todos os perfis de

trabalhadores internos para averiguar se algum se enquadra no que se pretende. Depois consulta o ficheiro da empresa com todos os *curriculum vitae* e fichas de inscrição. Só se avança para a publicação de anúncios depois de esgotadas as hipóteses anteriores. Os anúncios poderão ser publicados em jornal ou em *sites* destinados a essa finalidade.

Depois de todo o processo de seleção, com base nas informações sobre as habilitações académicas e formação profissional, procede-se à fase das entrevistas e testes de cálculo. As entrevistas são realizadas pela responsável de recursos humanos. A decisão de admissão dos trabalhadores muitas vezes não passa simplesmente por terem alcançado bons resultados nos testes, mas sim pelas prioridades que a empresa tem definidas (por exemplo, se a empresa definir que pretende contratar pessoas em regime de primeiro emprego será esse o critério prioritário).

Após todo o processo de recrutamento, a empresa recolhe todos os dados dos trabalhadores e introduz na sua base de dados, constituindo as fichas individuais dos trabalhadores. Para além disso, os recursos humanos recolhem todos os documentos que levaram à admissão bem como exames médicos e todos aqueles que considerem relevantes para o trabalhador.

Estas fichas individuais são atualizadas sempre que o trabalhador comunique alguma alteração, ou em caso de despedimentos.

Caso seja necessário alterar as condições iniciais de admissão, esta alteração será sujeita a validação e aprovação do Diretor Geral.

Relativamente ao controlo sobre o número de horas de presença, este é feito através de impressão digital, sendo que a empresa possui um sistema "*time web*", para onde são exportadas todas as picagens controladas pela responsável pela gestão de presenças. Este sistema é integrado no sistema da empresa, para que as horas de trabalho sejam incluídas automaticamente aquando a emissão das folhas de remunerações.

As folhas de remunerações são preparadas pela diretora de recursos humanos. Não existe evidência do controlo efetuado quanto às horas de trabalho, bem como os outros elementos que constam na folha de remunerações.

Caso sejam efetuadas horas extraordinárias, cabe a cada trabalhador introduzir no "*time web*" as horas trabalhadas. Este procedimento porque a empresa possui um banco de horas, e o trabalhador pode optar se quer que as horas vão para o banco de horas ou se querem que sejam pagas. Muitas vezes a empresa decide se os trabalhadores utilizam o banco de horas ou se recebem as horas extraordinárias, consoante as necessidades de produção.

Não são feitas inspeções físicas dos trabalhadores.

Os pagamentos são feitos através de transferência bancária. Todos os recibos estão assinados pelos trabalhadores.

É de notar que existe um processo de avaliação de desempenho na Sarreliber em fase de desenvolvimento. Neste momento está a ser implementado um sistema informatizado de avaliação de desempenho.

3.4.3 - Conclusões / Recomendações relativas ao sistema de controlo interno

Esta secção, como é normal, manifestou um grande receio na divulgação da informação. No entanto, de uma forma geral foi possível registar os seus procedimentos e ainda fazer alguns testes para comprovar a informação (ver apêndice 5).

Antes de realizar as entrevistas foi preparado uma *check-list* (ver apêndice 4) para orientação.

Pudemos observar que existe uma adequada segregação de funções e divisão de tarefas. No entanto, os principais problemas encontrados relacionam-se com a gestão de presenças. O programa informático responsável por essa gestão apresenta muitos erros, gerando muitas reclamações e insatisfação por parte dos colaboradores.

As principais reclamações com que nos deparamos são as relacionadas com o banco de horas, verificando-se que alguns colaboradores se queixavam de que as horas que detinham “desapareciam”, e que não tinham forma de provar que estas efetivamente existiam.

Apesar de a empresa ter introduzido o programa de gestão de presenças para facilitar e melhorar o controlo das picagens e de todo o processo associado, os colaboradores continuam a ter que preencher os formulários em papel no que respeita às horas extra, pedidos de dispensa, ausências, entre outras. Se a empresa efetuou investimento para a compra do *software*, seria de esperar que essa gestão fosse mais eficaz, tanto para a empresa como para os trabalhadores. Assim, não se justifica que os mesmos fiquem com mais trabalho e ainda que se sintam tão injustiçados e insatisfeitos com os erros a que estão sujeitos.

Para além disso, verifica-se que não foi dada formação suficiente e adequada para o registo no sistema dos seus pedidos, pelo que nos deparamos com inúmeras dúvidas quanto a esse ponto.

Para contornar esta situação, a solução passaria pela melhoria do sistema informático, para que deixasse de ser necessário o preenchimento de formulários e assim evitar todo esse trabalho. Esta gestão é apenas feita por uma colaboradora. Em nossa opinião, seria importante a inclusão de uma colaboradora para que fosse dividido o trabalho na secção e assim efetuado um controlo mais rigoroso. Posteriormente, deveria ser elaborado um manual em que fosse discriminado todo o processo a seguir relativamente a cada situação (pedidos de horas extra, ausências, banco de horas etc.) que ficasse disponível em todos os locais sociais para que todos os funcionários tivessem acesso.

Para esta área foram também efetuados testes que permitiram comprovar a existência do procedimento anteriormente descrito (ver apêndice 5). Devido à sensibilidade desta secção, apenas foram disponibilizados cinco processos, onde foram rasurados todos os dados pessoais de forma a não ser possível a identificação dos colaboradores, para assim assegurar a confidencialidade. No entanto, pode-se concluir que existe um cadastro de todos os colaboradores com todas as informações e documentos descritos.

Ao nível dos recibos de vencimento analisados, verificou-se que todos os cálculos aritméticos estavam corretos e que todas as taxas a aplicar foram igualmente bem aplicadas.

Outra vertente deste departamento é o trabalho temporário, que, como foi referido, está a cargo da empresa de recrutamento Randstad. Todos os meses é enviado para a mesma um extrato de horas de todos os trabalhadores incluídos nesse regime. A Randstad envia posteriormente para a Sarreliber um ficheiro de Excel com o detalhe por colaborador. Foi possível ter acesso a esses ficheiros para que pudesse ser efetuado um controlo das mesmas.

A folha de *Excel*, enviada pela *Randstad*, contém todas as rúbricas da folha de vencimento por trabalhador. Como se trata de uma empresa de recrutamento, ao vencimento de cada trabalhador, assim como em todas as rúbricas da folha de vencimentos (subsídio de alimentação, horas extra, horas noturnas, etc.), é adicionada uma percentagem que se destina à *Randstad*. O que se verifica é que o controlo feito passa apenas por verificar os cálculos aritméticos, ou seja, apenas controlam se os dias de trabalho multiplicados pelo vencimento diário está corretamente calculado, o mesmo acontecendo quanto às restantes rúbricas. Caso seja efetuado outro controlo, não existe evidência do mesmo, nomeadamente se as percentagens estão a ser bem aplicadas nem se as horas que eles mencionam correspondem às horas que a empresa disponibilizou.

Não foi encontrado qualquer desvio, no entanto, este controlo revela-se insuficiente, uma vez há em regime de trabalho temporário cerca de 150 trabalhadores, pelo que se não forem controladas todas as rúbricas poderá ocorrer inúmeros erros.

Para solucionar este problema foi elaborado um ficheiro em *Excel* com as fórmulas pré-definidas para que sejam introduzidas as “picagens” e automaticamente seja calculado o valor do vencimento e das restantes rúbricas (ver apêndice 6). Com este ficheiro, a empresa teria todos os meses os cálculos feitos e apenas teria de confrontar o ficheiro da *Randstad* como o ficheiro por eles elaborado.

3.5 – Vendas e prestação de serviços

3.5.1 - Procedimentos gerais

Relativamente à secção de vendas, importa essencialmente analisar os procedimentos relativos a vendas a crédito, dado que as vendas a pronto não existem. Assim sendo, há vários procedimentos a ter em conta nesta área de atuação.

A venda deve ser sempre aprovada pelo departamento de crédito que tem a seu cargo a definição dos limites de crédito a conceder a cada cliente, e pelo departamento comercial que analisa as fichas de *stocks* dos artigos. A venda deve ser sempre assinada pelos responsáveis dos departamentos referidos.

Após a aprovação de venda deve ser emitida uma fatura, uma guia de remessa e uma guia de expedição, preferencialmente em simultâneo.

No final de cada operação de venda a secção de contabilidade deverá arquivar conjuntamente todos os documentos que a suportem.

Tal como foi referido no controlo das dívidas a pagar, o controlo das dívidas a receber, de uma maneira geral, também se faz através da escrituração de fichas individuais por clientes, de acordo com as respetivas contas (corrente, títulos a receber, etc.).

Os créditos resultantes das vendas a clientes localizados nos países não pertencentes à zona euro devem ser escriturados em contas com codificação própria.

No final do mês é necessário elaborar balancetes de todas as contas subsidiárias das contas de clientes.

Periodicamente deverão ser enviados aos clientes pedidos de confirmação de saldos os quais deverão ser acompanhados da sua composição.

Com base na composição dos saldos das contas correntes deve elaborar-se, mensalmente, um balancete de clientes por antiguidade de saldos.

3.5.2 - Descrição dos procedimentos existentes

Esta área revelou-se de difícil controlo em relação aos procedimentos uma vez que a parte que antecede à faturação é da competência dos comerciais, que se regem por ordens e procedimentos vindos da empresa-mãe.

No entanto, passamos a descrever os procedimentos de controlo existentes.

As vendas são feitas (tal como as compras) através de encomendas abertas, ou de encomendas fechadas.

A encomenda fechada traduz-se no processo normal, em que os clientes fazem um pedido de compra.

Quanto às denominadas encomendas abertas, estas traduzem-se em contratos executados entre a empresa e o cliente, nos quais são definidas todas as condições de venda, exceto as quantidades e os prazos de entrega.

Todo o processo de venda é iniciado no departamento comercial quando este recebe os pedidos de orçamentos dos clientes. Os clientes referem sempre o volume de vendas pretendido.

Após o recebimento dos pedidos de orçamento, o departamento comercial encarrega-se de analisar o cliente em questão, tal como todo o seu histórico em relações anteriores (no caso dos clientes antigos). Os comerciais da Sarreliber, juntamente com os da Sarrel, definem as margens a aplicar aos clientes.

Se se tratar de um cliente novo, a empresa não faz qualquer pesquisa, uma vez que para todos os clientes é solicitado um seguro de crédito, sendo que todo o processo de busca de informação comercial está a cargo da empresa seguradora. Caso o volume de vendas de determinado cliente aumente, é efetuado um pedido de reforço ao seguro.

Adicionalmente é feito um seguimento mensal dos riscos de crédito (por exemplo, crédito aprovado 20.000€; total em curso do cliente 29.000€; risco 9.000€). No caso de o risco ser elevado, a empresa aplica medidas preventivas como, por exemplo, pagamentos antecipados.

Importa salientar que todo o processo de pedido de concessão do seguro de crédito é realizado pelo departamento de contabilidade após verificar com o departamento comercial o volume de vendas previsto com o cliente em causa.

O departamento comercial, depois de acordar todas as condições com o cliente, envia os pedidos para a logística que procede ao planeamento de toda a produção.

Para além disso, a faturação é feita pela logística. Apenas a faturação de “ferramentas”, que está associada aos projetos, é feita pela contabilidade pois é este departamento em conjunto com o departamento comercial que faz o seguimento dos projetos.

A faturação é sempre feita no dia seguinte de manhã ao dia das expedições, dado que é nesse dia que corre o ficheiro com todo o seguimento do dia anterior.

No que respeita à fatura, o original e o duplicado é enviado para o cliente, ficando o triplicado no arquivo da contabilidade. A guia de remessa não é anexada à fatura, uma vez que esta fica arquivada na logística. No entanto, é possível fazer o cruzamento dos dados.

As faturas são numeradas informaticamente e o próprio sistema não permite que sejam mudados os números das faturas.

Relativamente às devoluções e reclamações de clientes, estas estão a cargo do departamento de qualidade, sendo que sempre que é necessário emitir uma nota de crédito, estas são sempre aprovadas pelo responsável de qualidade desse cliente. As notas de crédito são emitidas pela contabilidade, após o envio da informação por parte do departamento de qualidade.

Relativamente às dívidas de clientes, toda a gestão está a cargo da contabilidade. O lançamento dos recebimentos é feito diariamente através do acesso *online* ao banco. Para além do lançamento contabilístico, é feito o seguimento através da exportação do ficheiro do *software* para formato *Excel*, no qual consta as contas de todos os clientes e todas as faturas a vencer a cada mês. Desta forma, é possível controlar todos os meses o que está em atraso, e assim enviar, via e-mail os alertas ao cliente de que as faturas se encontram vencidas ou então mencionar quais é que estão prestes a vencer.

Nesta área foram recolhidos ficheiros exportados do sistema para o *Excel* de faturas e notas de crédito para analisar e comprovar a informação obtida nas entrevistas (ver apêndice 9). Pretendeu-se verificar:

- O primeiro e último número emitido de cada tipo de documento;
- A sequência numérica dos documentos emitidos (se existem todos os números entre o primeiro e o último emitidos e/ou se há números duplicados);
- A sequência temporal dos documentos emitidos (se existem documentos com números seguintes e data anterior).

Foi também verificado se todos os documentos de faturação emitidos pelo respetivo programa de faturação da empresa têm movimentos correspondentes no programa de contabilidade da empresa e se a contabilidade tem registos dos valores ilíquidos dos documentos nas contas adequadas.

3.5.3 - Conclusões / Recomendações relativas ao sistema de controlo interno

Em geral a área de vendas encontra-se organizada, estando dividida entre dois comerciais, sendo que um deles é também responsável pelos projetos. Para além disso, relativamente à parte comercial ainda existe uma assistente comercial. Para a obtenção de toda esta informação foram elaborados questionários para auxiliar as entrevistas (ver apêndices 7 a 9).

Como já referido, a Sarreliber é uma empresa multinacional, tendo um grande número de clientes/projetos. Em nossa opinião, parece-nos insuficiente apenas uma assistente comercial pois verifica-se que os principais erros existentes derivam do controlo insuficiente por parte da mesma. Esta situação é consequência da sua elevada carga de trabalho.

Aquando das negociações com os clientes, são acordados diversas condições que podem dar origem a alterações dos preços ao longo do contrato. Um dos problemas encontrados diz respeito ao controlo das tarifas. Os principais motivos das alterações de preços são por aplicação de produtividade ou por mudança de dados técnicos, embora possam existir outros. Relativamente à mudança de dados técnicos nas peças, esta é de fácil controlo, pois são alteradas as tarifas aquando das alterações. No entanto, o principal problema são as aplicações de produtividade, pois podem acontecer pelo facto do cliente ter atingido um determinado volume de peças, ou porque já estavam estipuladas datas no contrato. Para que o sistema fizesse automaticamente essa alteração seria necessário que fossem introduzidos intervalos de tempo nas tarifas. No entanto, isso provocaria uma variedade de tarifas por cliente quase impossível de ser controlada, dada a quantidade de referências produzidas para cada cliente.

Esta situação provoca muitas vezes erros de preços na emissão de faturas, que posteriormente dão origem à emissão de notas de crédito ou, em caso contrário, à emissão de novas faturas, caso o cliente aceite. Toda esta situação pode provocar atrasos nos pagamentos por parte dos clientes, uma vez que ao faturar com o preço incorreto o cliente pode não aceitar o novo preço da fatura emitida pela diferença.

Já foram pensadas várias soluções para este problema. No entanto, estas quase não tiveram impacto. O ideal nesta situação seria a criação de um calendário ou agenda onde fossem introduzidas as datas de modificação de preços, na qual se enviaria por *e-mail* os respetivos avisos nas datas em que ocorressem.

Muitas vezes esta situação é contornada, uma vez que na contabilidade é feita uma análise no final de cada mês em que são confrontadas as tarifas faturadas com as tarifas fixadas. Se existirem desvios, estes são detetados. O problema é que nessa altura as faturas já foram emitidas.

Outro problema verificado ocorre nas “fichas de seguimento”, ou seja, dos projetos onde se faturam as chamadas ferramentas. A faturação é feita pela funcionária da contabilidade que mensalmente se reúne com a assistente comercial no sentido de perceber o ponto da situação do projeto e verificar o que é para faturar. O que se verifica é que essas reuniões não são preparadas pela parte comercial, e muitas vezes é difícil perceber aquilo que já pode ser faturado. A consequência é que podem ser faturadas partes que não deveriam ser ou ficarem por faturar partes que deveriam ser. Outro problema, relacionado com esta situação é o facto das fichas de seguimento serem em formato Word e os cálculos serem efetuados manualmente, o que provoca muitas vezes erros nos cálculos.

A nossa recomendação para esta situação consiste em elaborar esta ficha em formato Excel, com as fórmulas já predefinidas para que só fosse necessário introduzir a descrição e os valores.

Ainda relacionado com as fichas de seguimentos, verificou-se outro problema que passa por existir o mesmo cliente com número de identificação fiscal (NIF) diferente pelo facto de estarem sediados em diferentes países. Muitas vezes os clientes pedem para faturar para o NIF que pretendem, que pode não coincidir com o que vêm na encomenda. A parte comercial que assina a encomenda não se apercebe desta situação. Como é óbvio, se a contabilidade se não for alertada, irá faturar no NIF estipulado para aquela ficha.

Sugerimos para esta situação introduzir uma coluna na ficha de seguimento na qual, para cada fase do projeto, identificação do NIF correto para a faturação. Esta coluna contribuiria para que a assistente comercial prestasse mais atenção a esse pormenor e fizesse um controlo mais rigoroso.

Conclusão

Conclusão

A AI é uma atividade independente concebida para acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. A AI contribui para que a organização atinja os seus objetivos através de uma abordagem contínua e disciplinada para avaliar e melhorar os processos de gestão de riscos e controlo de gestão.

Com o passar dos anos, a atividade de AI tornou-se cada vez mais completa, evoluindo do papel de deteção e/ou prevenção de erros e fraudes, para uma visão mais abrangente, em que tudo o que rodeia a organização é relevante para auxiliar e apoiar a gestão a otimizar os seus recursos e atingir os seus objetivos.

A evolução da AI enfrentou inúmeras dúvidas, nomeadamente sobre como melhorar os SCI, como eliminar os riscos e quais os melhores métodos a utilizar. Foi neste contexto de grandes incertezas que surgiu a COSO. Esta entidade criou um método para melhorar os relatórios financeiros, através da ética e da efetividade dos CI's. A COSO estabeleceu que a AI deveria incentivar as organizações a aplicar as recomendações descritas nos relatórios que AI elabora.

A atividade de AI ganhou maior notoriedade no final da década de 1990, com um cenário de crise nos Estados Unidos decorrente dos graves escândalos contabilísticos envolvendo empresas como a Enron e a WorldCom. Neste contexto, foi criada a lei SOX, com o objetivo de recuperar a credibilidade do mercado de capitais, evitando a ocorrência de novos erros. Essa lei é considerada como uma das mais rigorosas regulamentações sobre o estabelecimento de CI's, sobre a elaboração de relatórios financeiros e sobre a divulgação de informações.

O que se tem vindo a verificar é o CI assume grande importância para a AI uma vez o objetivo da AI é examinar as informações geradas pela empresa e verificar se os mecanismos de CI estão a funcionar corretamente. A AI deverá também fazer o acompanhamento dos SCI, atestando acompanhando a implementação de melhorias e a sua manutenção. Assim, se a AI for realizada de forma eficiente assegurando a eficácia do CI, esta ajudará a empresa a prevenir perdas, a atingir metas e a obter informações fiáveis.

Nem sempre foi atribuída à AI a mesma importância. Esta tem vindo a impor-se ganhando cada vez mais notoriedade.

Relativamente ao trabalho de AI realizado ao longo do estágio, pode-se concluir que a empresa desenvolveu um SCI ao longo dos seus anos de funcionamento, o qual pode, todavia, ser melhorado em vários aspetos.

A secção de compras foi talvez a mais complexa devido à diversidade de produtos comprados ser elevada e ao facto da forma de processamento das compras ser em alguns casos diferente. Os próprios colaboradores estabelecerem procedimentos a seguir para orientação própria. Apesar de nesta área estar em fase de desenvolvimento um manual de procedimentos de compra, este ainda nada se encontra oficialmente documentado.

Ao nível do departamento de compras, os pagamentos são a tarefa de maior risco. Mesmo existindo segregação de funções, na nossa opinião a divisão de tarefas não é a adequada.

As principais recomendações feitas à secção são ao nível do processamento dos pagamentos, propondo-se que seja elaborado um ficheiro comum às funcionárias onde sejam introduzidos os pagamentos à medida que são efetuados. Desta forma, quem executar esta tarefa, pode consultá-lo, evitando a existência de pagamentos em duplicado. Adicionalmente, as compras realizadas pela manutenção deveriam seguir o fluxo documental e de autorização estabelecidos para as restantes compras.

O departamento de recursos humanos apresentou, como era de esperar, pouca flexibilidade e relutância quanto à prestação da informação. Foi possível efetuar uma entrevista à responsável do departamento para assim perceber o seu funcionamento. Pelo tempo passado na empresa, foi possível verificar que as reclamações feitas ao sistema de gestão de presenças são inúmeras. Este sistema, em vez de simplificar os procedimentos veio dificultá-los e torná-los mais complexos. Relativamente aos trabalhadores em regime temporário, verifica-se um controlo pouco eficaz dos valores a pagar à empresa de trabalho temporário. No estágio foi elaborado um ficheiro *Excel* com o objetivo de desenvolver uma ferramenta que a empresa pudesse utilizar para validar os valores cobrados pela empresa de trabalho temporário. Assim, este ficheiro tem os cálculos predefinidos permitindo a comparação da informação na posse da empresa com o ficheiro enviado pela empresa de trabalho temporário.

Por fim, foram analisados os procedimentos do departamento de vendas. Este departamento é o que tem menor flexibilidade no que respeita à concessão de créditos, definição de tarifas e definição de procedimentos. Todas estas tarefas estão a cargo da empresa-mãe. Todo o processo de análises comerciais e financeiras dos clientes são efetuadas por uma seguradora. Nesta área, concluiu-se que mais uma vez não existem procedimentos estabelecidos em manuais. As tarefas são desempenhadas seguindo orientações que os próprios colaboradores determinam.

O principal problema encontrado nesta secção é o controlo e acompanhamento dos projetos tendo-se constatado vários erros. Esta questão deve-se em grande parte ao excesso de trabalho da colaboradora, provocando falta de organização e

desorientação. À semelhança das outras áreas, não existe um manual que contenha os procedimentos a realizar e que defina quem pode lidar com a rúbrica dos projetos e as respetivas responsabilidades. Esta situação leva a que cada vez que seja feita uma modificação, não se saiba quem a fez, o que desorienta quem não tem conhecimento delas.

Desta forma, as recomendações feitas para esta secção são a introdução de mais um colaborador que permitiria, além de uma melhor organização do trabalho, promover a divisão de tarefas, cumprindo o princípio da segregação de funções.

Podemos concluir que se verifica uma vontade de implementação de melhorias no SCI, de elaboração de manuais de procedimentos e de estabelecimento de métodos de trabalho adequados. No estágio encontrou-se uma equipa de trabalho jovem, e com vontade de dinamizar as práticas estabelecidas. No entanto, durante o estágio não foram concretizadas as melhorias propostas mantendo-se, por isso, algumas falhas ao nível dos procedimentos existentes. Esperamos que este relatório seja visto como uma oportunidade de melhoria pela empresa e que o mesmo possa ser utilizado na definição de práticas de controlo mais eficazes e na elaboração dos manuais de controlo interno das várias áreas.

Bibliografia

- Almeida, D. (2005). Gestão de Risco e Governo das Sociedades. *Revista de Auditoria Interna*, 22 (Outubro/Dezembro), 9-13.
- Alves, A. (2009). *A Evolução da Auditoria Interna após a Lei SOX - Impactos indirectos no caso português*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade Universidade de Aveiro, Aveiro.
- Araújo, P. (2013). *O Controlo Interno nas Juntas de Freguesia*. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto de Contabilidade e Administração do Porto.
- Attie, W. (2000). *Auditoria – Conceitos e Aplicações* (3ª ed.). São Paulo: Atlas S.A.
- Azevedo, P. (2007). *O papel da regulamentação na governança corporativa: Estimando os efeitos da lei Sarbanes – Oxley Sobre o retorno de ações Brasileiras listadas nos EUA*. Programa de Mestrado Profissional em Economia. São Paulo.
- Barbier, E. (1992). *Auditoria interna*. Mem Martins: Edições Cetop.
- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission(COSO) (2013). *Integrated Framework*. <http://www.coso.org/IC.htm>. Acesso em Novembro de 2013.
- Costa, C. (2010). *Auditoria Financeira: teoria e prática* (9ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Gordon, A. (2009). Sarbanes Oxley and Internal Audit. <http://ezinearticles.com/?Sarbanes-Oxley-And-Internal-Audit&id=378023>, acesso em Setembro de 2014.
- Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI) (2009). *Enquadramento internacional de práticas profissionais de auditoria interna*. Janeiro 2009, 14.
- Lajoso, P. Guilherme (2005). A importância da auditoria para a gestão de topo. *Revista de Auditoria Interna*, 19, 10 – 12.
- Madeira, A. (2013). *A importância do Follow-up na Auditoria Interna em Portugal*. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.
- Marques, M, (1999). Uma visão da auditoria interna. *Revista de Auditoria Interna*, 1 (Julho-Setembro), 13-14.
- Morais, G. & Martins, I. (1999). *Auditoria interna - função e processo*. Lisboa: Áreas Editora.
- Morais, G. e Martins, I. (2007). *Auditoria Interna. Função e Processo* (2ª ed.). Coimbra: Áreas Editora.

- Morais, M. (2008). *A importância da Auditoria Interna para a Gestão: Caso das empresas Portuguesas*. 18ª Congresso Brasileiro de Contabilidade. 5-6.
- Mendonça, M. (2010). *Auditoria Interna: um estudo de caso sobre a percepção dos auditados*. Trabalho de conclusão de curso em ciências contábeis, Faculdade de Sudamérica. Cataguases.
- Munteanu e Zaharia (2014). Current Trends in Internal Audit. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 116. 2239-2242.
- Neves, J. (2009). *Sistemas de controlo interno nas pequenas e médias empresas no Concelho de Aveiro*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade de Aveiro, Departamento de Economia, Gestão e Engenharia Industrial e Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.
- Oliveira, N. (2013). *O papel da auditoria interna na monitorização do processo de governação das organizações*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto superior de contabilidade e administração de Lisboa.
- Petrascu Daniela, T. A. (2013). Internal Audit versus Internal Control and Coaching. *Procedia Economics and Finance*, 6, 694 – 702.
- Pinheiro, J. (2005). Auditoria interna - criar sucesso. *Revista de Auditoria Interna*, 22 (Outubro-Dezembro), 4-6.
- Pinheiro, J.(2010). *Auditoria Interna – Manual Prático para auditores Internos (2ª ed.)*. Lisboa: Rei dos Livros.
- Pinheiro, C. (2013). *Acrescentar valor à organização com a Auditoria Interna*. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto de Contabilidade e Administração do Porto.
- Pires, A. (2008). *Impacto da lei Sarbanes - Oxley no Sistema de Controlo Interno das empresas cotadas nos EUA – O caso Português*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta.
- Pires, J. (2010). *O contributo da Auditoria Interna na deteção e Mitigação de riscos empresariais*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Politécnico de Lisboa. Lisboa.
- Porta, F. (2011). *As diferenças entre a Auditoria Interna e Compliance*. Programa de Pós-Graduação em Economia. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre.
- Rodrigues, S. (2013). *O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz*. Dissertação de Mestrado em Auditoria, Instituto Superior de Contabilidade e Administração Do Porto, Porto.

- Santos, L. (2004). *A Lei Sarbanes - Oxley: uma tentativa de recuperar a credibilidade do mercado de capitais norte-americano*. Faculdade de Ciências contábeis - Universidade Federal de Uberlândia.
- Teixeira, M. (2006). *O contributo da auditoria interna para uma gestão eficaz*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Auditoria, Universidade Aberta, Coimbra.
- The Institute of Internal Auditors (IIA) (1978). *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. 1. <http://www.theiia.org>. Acesso em Novembro de 2013.
- The Institute of Internal Auditors (IIA) (2007). *The Professional Practices Framework*. <http://www.theiia.org>. Acesso em Novembro de 2013.
- The Institute of Internal Auditors (IIA) (2004). *The Role of Internal Auditor and Enterprise wide Risk Management*. <http://theiia.org/download.cmf?file=283>. Acesso em Novembro de 2013.
- The Institute of Internal Auditors (IIA) (2013). *Getting to Know Internal Auditing*. <https://na.theiia.org/standardsguidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>. Acesso em Novembro de 2013.
- Tourinho, J. (2013). *Auditoria Interna/Controlo Interno na área da disponibilidade e recursos humanos: Caso ENAPOR, SA*. Monografia, Universidade de Mindelo.
- Tribunal de Contas (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos* (Vol. I). Lisboa.
- Zanker, P. (2008). *Gestão de Risco e Governança Corporativa: As empresas Brasileiras na Bolsa de valores de Nova York*. Dissertação de Mestrado em Administração. São Bernardo do Campo.

Apêndices

Apêndice I

Medidas de controlo interno genéricas

Questionário padronizado (check-list) dos aspetos gerais da empresa

1. A empresa possui um organigrama?
2. A empresa possui um manual de controlo interno?
3. A empresa possui um manual de procedimentos de contabilidade?
4. São feitos orçamentos anuais? Procede-se ao seu controlo?
5. Fazem parte dos quadros da empresa:
 - Diretor financeiro?
 - Chefe da contabilidade?
 - Auditor Interno?
 - Técnico oficial de contas?
6. A secção da contabilidade está separada das secções de:
 - Tesouraria?
 - Vendas?
 - Compras?
 - Produção?
7. Todos os funcionários gozam anualmente férias sendo as suas funções, durante o período de ausência, desempenhadas por outros funcionários?
8. Os lançamentos contabilísticos são adequadamente suportados e aprovados por um empregado responsável?
9. Elabora-se mensalmente informações de verificação do tipo contabilístico, financeiro, de gestão?
10. Está genericamente estabelecido o princípio da rotação de funções entre os empregados de cada uma das secções diferentes?
11. Está genericamente estabelecida a segregação de função na organização dos vários departamentos?

Apêndice II

Questionário de Controlo Interno

Área de cobertura: Compras, Receção de mercadorias, Fornecedores

SIM	NÃO
-----	-----

A - COMPRAS

1 – A empresa possui um departamento de compras organizado?

X	
---	--

Obs.:

2 – A secção de compras está separada das secções de:

- Contabilidade?
- Receção?
- Armazém?
- Produção?

	X
X	
X	
X	

Obs.:

3 – O departamento de compras exerce funções independente das secções (divisões ou departamentos):

- Expedição de mercadorias?
- Armazém de matérias-primas?
- Controlo de stocks?
- Contabilidade?
- Caixa e bancos?

X	
X	
X	
X	
X	

Obs.: O departamento de compras possui 1000€ para despesas diárias como deslocações

4 – Os procedimentos relativos às compras estão previstos em manuais ou em instruções internas escritas?

	X
--	---

Obs.: Em curso, codificação e difusão do procedimento de compras

5 – Todas as compras são feitas através de ordens de compra devidamente suportados em requisições ou mapas de produção?

X	
---	--

Obs.:

6 – Os pedidos de compra são pré-numerados tipograficamente?

X	
---	--

Obs.:

7 – Existem normas por escrito (manual de compras, circulares internas, etc.), determinando quais as pessoas autorizadas a assinar as ordens de compra, indicando as funções e os limites para autorização?

	X
--	---

Obs.:

8 – Em relação à distribuição dos pedidos de compra:

- O departamento de compras mantém uma via, para controlo?
- A contabilidade recebe uma cópia para controlo diretamente?
- O departamento responsável pela receção das compras recebe uma cópia para confronto com as guias de remessa dos fornecedores, no momento da receção

Obs.: A secção de contabilidade recebe a ordem de compra juntamente com a fatura, a secção de receção não possui a nota de encomenda, mas quando receciona informaticamente, só o consegue fazer indo buscar as informações da encomenda

A - FORNECEDORES

9 – Existem contas individuais para controlo das contas a pagar a fornecedores?

Obs.:

10 – As pessoas que acedem e processam os registos os registos individuais de fornecedores, são independentes de:

- Tesouraria?
- Acesso ou manuseamento de documentos justificativos?

Obs.:

11 – As faturas dos fornecedores são objeto de apropriada conferência com base em todos os documentos de suporte (ordem de compra, guia de remessa do fornecedor, guia de receção e guia de entrada em armazém)?

Obs.:

12 – As faturas dos fornecedores só são registadas apenas após a verificação?

Obs.:

13 – São feitas análises periódicas dos saldos constantes das contas individuais de fornecedores?

Obs.: A cada mês, ao dia 10, após os pagamentos tira-se um balancete de antiguidade se saldos.

14 – As análises são preparadas por pessoas independentes de:

- Funções de pagamentos?
- Funções de compras?

Obs.:

15 – São obtidos constantemente, extratos das contas dos fornecedores (confirmação de saldos)?

Obs.:

SIM	NÃO
-----	-----

X	
	X
	X

X	
---	--

	X
X	

X	
---	--

X	
---	--

X	
---	--

X	
X	

X	
---	--

SIM	NÃO
-----	-----

16 – São devidamente investigados e prontamente regularizados:

- Saldos devedores em contas a pagar?
- Contas com prazo de vencimento ultrapassado
- Saldos pendentes de pagamentos há longa data?
- Saldos de valor insignificante?

X	
X	
X	
X	

Obs.: A cada ano são feitas 2 Auditorias, nas quais são exigidos extrato de conta. Sempre que for pertinente poderão pedir um extrato de conta

17 – As contas em moeda estrangeira são convertidas e atualizadas em função das taxas de câmbio em vigor?

--	--

Obs.:

X

18 – Existe um ficheiro organizado de fornecedores, indicando todos os detalhes referentes a fornecedores, de modo a que oçam ser feitas consultas adequadas por ocasião de compras

X	
---	--

Obs.:

19 – O ficheiro é revisto periodicamente, de modo a mante-lo atualizado?

X	
---	--

Obs.: O ficheiro de fornecedores homologados é atualizado pela responsável de qualidade de fornecedores

20 – Fazem-se consultas periódicas ao mercado a fim de detetarem novos fornecedores que ofereçam melhores condições (de preço, qualidade, prazo, descontos) para

- Todas as compras?
- Para todos os pedidos acima de um limite pré-fixado?

	X
X	

Obs.:

21 – Por ocasião da consulta de preços, todos os fornecedores constantes do ficheiro são consultados e não apenas aqueles fornecedores que operam tradicionalmente com a empresa?

X	
---	--

Obs.:

22 – As consultas de preços são evidenciadas por escrito Enviando cartas a fornecedores?

	X
--	---

Obs.:

23 – Os resultados das pesquisas são submetidos a aprovação de um responsável independente das funções de compras?

X	
---	--

Obs.:

SIM	NÃO
-----	-----

24 – São preparados justificativos por escrito, para arquivo junto dos processos de compra para casos em que:

- Não foi selecionado o fornecedor que que ofereceu o melhor preço?
- Não foram consultados todos os fornecedores de mercadorias da mesma natureza?

X	
X	

Obs.:

C – RECEPÇÃO DE MERCADORIAS

25 – O departamento de recepção elabora documentos comprovativos da recepção das mercadorias (guias de entrada, etc.)?

X	
---	--

Obs.:

26 – As guias de entrada são preparadas com base na identificação e contagem física das mercadorias recebidas?

	X
--	---

Obs.: Contagem sempre que se detetem anomalias.

27 – As guias de entrada emitidas pela empresa:

- São pré-numeradas tipograficamente?
- Submetidas a controlo de sequência numérica?
- Contém detalhes administrativos, tais como:

X	
X	

data de recebimento das mercadorias?

X	
---	--

número da guia de remessa do fornecedor

X	
---	--

nome do fornecedor?

X	
---	--

descrição do material?

X	
---	--

quantidades?

X	
---	--

valores totais?

X	
---	--

d) São controladas por pessoas independentes de controlo físico de stocks?

X	
---	--

manutenção dos registos permanentes de stocks?

e) São conferidas posteriormente pela contabilidade?

X	
---	--

SIM	NÃO
-----	-----

28 – As guias de entrada são preparadas por pessoas com funções independentes dos departamentos de:

- Compras?
- Contabilidade?
- Expedição?
- Funções de pagamento?

X	
X	
X	
X	

obs:

29 – Em relação à distribuição das guias de entrada:

- O original é enviado diretamente para a contabilidade?
- O departamento de compras recebe uma cópia?
- O departamento responsável pela recepção das mercadorias mantém uma cópia arquivada?
- É enviada uma cópia para o respetivo armazém?

X	
X	
X	
X	

Obs.:

30 – As guias de entrada são confrontadas com

- Os pedidos de compra?
- As guias de remessa e faturas dos fornecedores?

X	
X	

Obs.:

31 – As diferenças, para mais ou para menos, verificadas nas mercadorias são devidamente reportadas?

X	
---	--

Obs.:

D – FATURA DE FORNECEDORES

32 – Todas as vias das faturas (exceto o original) são carimbadas para indicar claramente que se tratam de cópias?

	X
--	---

Obs.:

33 – As faturas são conferidas aritmeticamente quanto a:

- Cálculos?
- Descontos?

X	
X	

Obs.:

SIM	NÃO
-----	-----

34 – É deixada evidência, nas faturas de compras, das aprovações por pessoas devidamente autorizadas e independentes das funções de pagamentos, quanto a:

- Preço?
- Pagamento?

	X
	X

Obs.: Só é possível a verificação informática.

35 – As faturas pendentes de pagamento são mantidas em arquivo específico, à guarda de pessoa independente, por ordem de vencimento (indicar procedimento)?

	X
--	---

Obs.:

36 – A contabilidade é prontamente avisada nos casos em que são feitas devoluções de mercadorias a fornecedores?

X	
---	--

Obs.: Através de post-its colocados nas faturas.

37 – São preparadas notas de débito (ou notas de devolução) para envio das mercadorias a fornecedor?

X	
---	--

Obs.: Apenas para produtos codificados.

38 – As notas de débito por devoluções de mercadorias a fornecedores, ou por diferenças de preços, quantidades, etc.,

- Pré-numeradas tipograficamente?
- Controladas numericamente?
- Emitidas imediatamente após necessária autorização?
- Aprovadas por uma pessoa responsável?

X	
X	
X	
X	

Obs.:

39 – As tarefas previstas no ponto 38 acima, são cumpridas por pessoas com funções independentes às de:

- Compras?
- Recebimento de mercadorias?
- Contabilização de faturas de fornecedores?

X	
X	
	X

Obs.:

Apêndice III

Procedimento (compras)	Número do documento selecionado e testado												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1 - Existe prova da compra ter sido devidamente aprovada?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
2 - A compra em análise refere-se a uma despesa relacionada com a atividade da empresa?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
3 - Existe prova de a fatura do fornecedor ter sido conferida com os respectivos documentos de suporte no que respeita a:	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
a) Quantidades e descrições?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
b) Preços facturados e condições de pagamento?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
c) Operações aritméticas?	N	N	N	N	N	N	N	S	S	N	N	N	N
4 - As diversas operações indicadas no ponto 3 estão de facto corretas?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
5 - Existe prova de que a factura do fornecedor está de acordo com:	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
a) Ordem de compra?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
b) Guia de receção?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
c) Outros documentos de suporte?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
6 - Os elementos constantes da factura do fornecedor estão de facto de acordo com os documentos indicados no ponto 5?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
7 - Existe prova de adequada aprovação nos documentos de suporte?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
8 - A classificação contabilística está correta?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
9 - No caso de ser aplicável, a percentagem do IVA está de acordo com a lei vigente?	-	S	S	S	S	N/A	S	S	S	S	S	S	S
10 - O IVA suportado na transação foi corretamente calculado e contabilizado?	N/A	S	S	S	S	N/A	S	S	S	S	S	S	-
11 - A empresa aproveitou todos os possíveis descontos concedidos pelos fornecedores?	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
12 - As devoluções foram apropriadamente controladas?	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

13 - O pagamento foi suportado de forma adequada através de documentos aparentemente autênticos e normalmente válidos?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
14 - O modo de pagamento está de acordo com as normas em vigor na empresa?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
15 - O valor do pagamento está evidenciado no extracto bancário?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
16 - Os documentos de suporte estão devidamente inutilizados (tem a designação de pago)?	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N
17 - Existe recibo emitido pelo fornecedor?	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N	N

Apêndice IV

Questionários padronizados sobre procedimentos e medidas de controlo Interno

Empresa: Sarreliber

Área de cobertura: Pessoal

1. Quem autoriza a admissão de novos trabalhadores e que formalidades existem?
2. Os novos colaboradores são admitidos apenas na base do seu curriculum académico e profissional?
3. Existe por cada trabalhador um processo individual e uma ficha cadastro, nos quais constem, entre outros: foto, espécime da assinatura, agregado familiar, etc.?
4. As fichas para cada trabalhador são atualizadas sempre que se produzem alterações importantes e estão arquivadas em local reservado?
5. Quem autoriza as alterações às condições iniciais de admissão?
6. Existe controlo sobre o número de horas de presença (cartões, relógios de ponto, impressão digital, etc.) e o número de horas trabalhadas?
7. No caso de existirem diferenças, efetua-se a reconciliação dos dois números?
8. A realização de horas extraordinárias está sujeita a prévia autorização por escrito e a posterior controlo?
9. As folhas de remunerações são conferidas e comparadas com as do mês anterior e aprovadas por um trabalhador responsável?
10. As tarefas que se seguem são efetuadas por trabalhadores diferentes?
 - Preparação das folhas de remunerações
 - Pagamentos
11. Fazem-se periodicamente, de modo aleatório, inspeções físicas?
12. Elabora-se o Relatório Único exigido pela portaria nº 55/2010, 21 de Janeiro?

Apêndice V

Procedimento (Pessoal)	Número do documento selecionado e testado												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
2 – A ficha individual encontra-se devidamente atualizada?	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-
3 – A ficha individual tem anexado todos os documentos que levaram à admissão do empregado, tais como:	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-
a) Fotocópia do anúncio	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-
b) Curriculum académico e profissional	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-
c) Ficha de aptidão médica/ Exame de cálculo	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-
d) Decisão de admissão	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-
e) Condições de admissão	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-
4 – O pagamento efetuado aos trabalhadores corresponde efetivamente às horas de trabalho?	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-
5 – Os cálculos da folha de remunerações estão aritmeticamente corretos?	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-
6 – Os valores da retenção para IRS estão de acordo com as tabelas de retenção na fonte de 2013?	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-
7 – Os descontos para a segurança social estão bem calculados?	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-
7 – Existe evidência da conferência das horas efetivamente trabalhadas, com a folha de remunerações?	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-
8 – Existe evidência da conferência das horas extraordinárias efetivamente trabalhadas com a folha de remunerações?	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-
9 – Existe evidência da validação das folhas de remunerações?	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-
10 – A folha de remunerações global encontra-se devidamente validada, pelo responsável de RH e pelo DG ou DF?	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-
11 – A classificação contabilística está correta?	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-
12 – O total dos pagamentos dos ordenados iguala o total das remunerações líquidas?	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-
13 – As ordens de transferência estão devidamente assinadas por um responsável independente à secção de pessoal?	S	S	S	S	S	-	-	-	-	-	-	-	-

Apêndice VI

NOME:	XXXXXXXXXX						
Dia	Entrada	Saída	Total (H)	25%	37,5%	50%	Faltas
23	6:00:00	12:00:00	6,00			33,60 €	
24						- €	
25	6:00:00	14:00:00	8,00	0,00	0,00		0
26	6:00:00	14:00:00	10,00	0,00	10,27		0
27	6:00:00	15:00:00	9,00	4,67	0,00		0
28	6:00:00	16:00:00	10,00	0,00	10,27		0
29	6:00:00	14:00:00	8,00	0,00	0,00		0
30						- €	
1						- €	
2	6:00:00	15:00:00	9,00	4,67	0,00		0
3	6:00:00	14:00:00	8,00	0,00	0,00		0
4	6:00:00	14:00:00	8,00	0,00	0,00		0
5	6:00:00	15:00:00	9,00	4,67	0,00		0
6	6:00:00	14:00:00	8,00	0,00	0,00		0
7						- €	
8						- €	
9	6:00:00	17:00:00	11,00	0,00	15,40		0
10	6:00:00	14:00:00	8,00	0,00	0,00		0
11	6:00:00	14:00:00	8,00	0,00	0,00		0
12	6:00:00	15:00:00	9,00	4,67	0,00		0
13	6:00:00	14:00:00	8,00	0,00	0,00		0
14	8:00:00	12:00:00	4,00			22,40 €	
15						- €	
16	6:00:00	14:00:00	8,00	0,00	0,00		0
17	6:00:00	16:00:00	10,00	0,00	10,27		0
18	6:00:00	14:00:00	8,00	0,00	0,00		0
19	6:00:00	15:00:00	9,00	4,67	0,00		0
20	6:00:00	12:00:00	6,00	0,00	0,00		7,47
21						- €	
22						- €	
TOTAL			173	23,33	46,19	22,40	7,47
Nº Dias			20,00				

Percent. Randstad remun	1,7
Horas de um mês	173,33
Seguro	0,02
Seg Social	0,2375
Perc. Randstad H.extr	1,4
Horas extra 50%	1,5
Horas noturnas	0,25
Horas extra 25%	1,25
Horas extra 37,5%	1,375
Remun. Base	527
Sub refeição	4,4
Horas por Lei	8

FIM DE SEMANA

DESCRIÇÃO DA RÚBRICA	UNIDADE	QUANTIDADE	VALOR UNITÁRIO	TOTAL	OBSERVAÇÕES	VALOR HORA
-	-					
Remuneração dia	Dias	30	29,86 €	895,90 €		3,73 €
Subídio de refeição	Dias	20	4,40 €	88,00 €		
Horas extras 25%	Horas			23,33 €		
Horas extras 37,5%	Horas			46,19 €		
Horas extras 50%	Horas			22,40 €		
Ausências	Horas			7,47 €		
TOTAL				1 068,36 €		

Apêndice VII

Questionários padronizados sobre procedimentos e medidas de controlo Interno

Empresa: Sarreliber

Área de cobertura: Vendas

1. Está definida a política relativa a vendas a crédito no que concerne a valores mínimos, limites de crédito, condições de venda, descontos, etc.?
2. O limite de crédito para cada cliente está anotado na respetiva ficha individual?
3. As ordens de compra (encomendas) dos clientes estão sujeitas a aprovação antes de serem satisfeitas:
 - Pela Direção Comercial (vendas) relativamente a prazos e disponibilidades de bens?
 - Pela Direção Financeira relativamente ao risco da concessão de crédito?
4. As expedições são efetuadas com base em requisições da seção de faturação?
5. As quantidades a expedir são conferidas por outra pessoa, contra a guia de remessa, antes de se proceder à expedição?
6. As pessoas que elaboram as faturas têm acesso às contas correntes dos clientes ou ao armazém e expedição?
7. As faturas contêm os elementos referidos no nº 5 do artigo 36º do Código do IVA¹?
8. As faturas, antes de serem enviadas aos clientes, são conferidas por uma pessoa diferente de quem as elaborou, no que respeita à concordância com a ordem de compra do cliente, guia de expedição, preços unitários, descontos, cálculos aritméticos, impostos, etc.?
9. Há controlo, contabilístico ou não, sobre:
 - Devoluções de clientes?
 - Adiantamentos dos clientes?
10. As notas de crédito são:
 - Elaboradas com base nos respetivos documentos de suporte?
 - Conferidas e aprovadas por um empregado responsável?

11. Obtém-se um balancete mensal das diversas contas de clientes e comparam-se os seus saldos com os das respetivas contas do Razão?
12. Exige-se a aprovação de um empregado responsável relativamente a:
 - Anulação de saldos devedores ou credores e parciais ou totais?
 - Concessão de descontos excepcionais?
 - Ampliação dos limites e prazos de concessão de crédito?
13. Elabora-se mensalmente um balancete por antiguidade de saldos com base na política de concessão de crédito em vigor na empresa? E procede-se à sua análise?
14. A imparidade em dívidas a receber de clientes é calculada de acordo com o referido no procedimento anterior?
15. Ou segue-se taxativamente o critério fiscal?
16. Periodicamente, um empregado responsável envia pedidos de confirmação de saldos aos clientes?
17. São tomadas ações imediatas sobre os clientes que se vão atrasando no cumprimento atempado dos seus pagamentos?
18. Existe alguma secção de Contencioso onde se estudam os processos antes de os mesmos serem enviados para os advogados?

¹5 - As faturas devem ser datadas, numeradas sequencialmente e conter os seguintes elementos: *(Redacção do D.L. nº 197/2012, de 24 de Agosto, com entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2013)*

a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;

b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as embalagens não efectivamente transaccionadas devem ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;

c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;

d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;

e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;

f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efectuados pagamentos anteriores à realização das operações, se essa data não coincidir com a da emissão da factura.

No caso de a operação ou operações às quais se reporta a factura compreenderem bens ou serviços sujeitos a taxas diferentes de imposto, os elementos mencionados nas alíneas b), c) e d) devem ser indicados separadamente, segundo a taxa aplicável.

Apêndice VIII

	SIM	NÃO
Sobre todas as vendas e prestações de serviços é aplicado o IVA à taxa legal em vigor?	X	
Obs.:		
Nos casos de isenção de IVA, é sempre referido na factura o fundamento legal adjacente a este facto?	X	
Obs.:		
A transação da venda é efetuada com base na encomenda do cliente?	X	
Obs.:		
As faturas são pré-numeradas e controladas?	X	
Obs.: Automaticamente pelo sistema.		
Mantém-se uma conta corrente individualizada por cliente?	X	
Obs.:		
Confrontam-se periodicamente os preços das faturas com os preços da tabela de vendas?	X	
Obs.: responsável pela faturação, compara geralmente o preço das faturas com as tarifas		
Existem tabelas de preços autorizadas?	X	
Obs.:		
Existem normas escritas acerca dos descontos a aplicar aos clientes?		X
Obs.:		
É efetuada a confirmação direta de saldos a clientes?	X	
Obs.: Sempre que se fazem auditorias e sempre que se considere conveniente.		
Estão definidos procedimentos de cobrança?		X
Obs.: Embora não exista manual de procedimentos oficial, são cumpridos os requisitos necessário, acordados entre os colaboradores.		
As contas a cobrar são objecto de análises periódicas?	X	
Obs.: Todas as semanas é feito um controlo das dívidas a receber, e caso necessários envio de alertas aos clientes com indicação das faturas estão vencidas ou que estão prestes a vencer.		

Apêndice IX

Procedimento (vendas)	Número do documento selecionado e testado												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
1- Foram emitidas até ao 5º dia útil ao momento em que o imposto é devido?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
2 - As faturas encontram-se datadas?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
3- Estão numeradas tipograficamente?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
4- Contém a denominação social?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
5 - Contém o NIF?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
6 - Contém a designação e quantidades dos produtos?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
7 - Contém Preço líquido de impostos?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
8 - A classificação contabilística está correta?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
9 - Motivo justificativo da não aplicação do imposto aplicável?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
10- Os cálculos aritméticos encontram-se corretos?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S
11 - O IVA suportado na transação foi corretamente calculado e contabilizado?	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S	S