



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

José Miguel Nobre Sousa

**A AVALIAÇÃO DO SISTEMA DE CONTROLO INTERNO
DO PORTO DA FIGUEIRA DA FOZ**

**Relatório de Estágio apresentado à Faculdade de Economia da Universidade
de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do
grau de Mestre em Contabilidade e Finanças**

Outubro de 2020



1 2

9 0

FACULDADE DE ECONOMIA
UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

A avaliação do sistema de controlo interno do Porto da Figueira da Foz

Mestrado em Contabilidade e Finanças

Faculdade de Economia

Universidade de Coimbra

Outubro de 2020

Estagiário: José Miguel Nobre Sousa

Orientador Académico: Prof. Dr. José Vaz Ferreira

Supervisor Profissional: Dr. Pedro Pereira

Agradecimentos

O meu primeiro agradecimento é inevitavelmente dirigido aos meus pais por me apoiarem, de forma incondicional, na concretização deste grande feito, assim como por me terem transmitido, ao longo dos anos, certos valores e princípios que são tão importantes na minha vida, tais como a persistência, a resiliência, a determinação e o trabalho. E que, por mais doloroso e aborrecido que seja o que estivermos a fazer, o caminho a seguir nunca deve ser o de desistir.

Um agradecimento especial à minha namorada Rita, pois foi na presença contínua dela que passei estes últimos cinco anos, desde o início da licenciatura até ao fim do mestrado. Com todos os altos e baixos, com todas as dúvidas quanto às nossas capacidades, com todas as desistências e com todos os apoios incondicionais.

Seguidamente quero deixar aqui também o meu enorme reconhecimento e agradecimento ao meu orientador de estágio do porto da Figueira da Foz, Dr. Pedro Pereira, que apesar da distância, mostrou-se sempre muito disponível e pronto para me ajudar. E foi graças a ele que conseguimos ultrapassar todos os obstáculos causados pelo aparecimento desta pandemia e foi possível dar continuidade a este estágio em regime de teletrabalho.

Não posso deixar de agradecer, também, a todos os colaboradores do porto da Figueira da Foz que me acolheram e me ajudaram neste período de estágio, e sobretudo à sua disponibilidade e paciência para esclarecerem todas as minhas dúvidas. Ser auditor implica questionar, de forma contínua e persistente, e esclarecer todos os pormenores necessários. Tudo isso se traduz, por vezes, numa atitude mais perseverante e insistente da minha parte, algo que também foi muito bem entendido e tolerado por todos.

Ao Professor Dr. José Manuel Bernardo Vaz Ferreira, meu orientador de estágio da Faculdade de Economia, endereço também um enorme e profundo agradecimento por toda a sua disponibilidade e cooperação ao longo deste meu percurso de estágio: pré e pós estágio e durante o período de realização deste relatório. As suas orientações foram sempre muito precisas, objetivas e fundamentais na dissipação de todas as dúvidas que me assolaram desde o início deste percurso. Também não posso deixar de salientar a sua preocupação com a continuidade deste estágio, assim como o seu incondicional apoio aquando do surgimento deste vírus. E claro que não posso deixar de agradecer todo o

tempo que dedicou à leitura e análise deste relatório e que se revelou fundamental para a sua conclusão.

Por último, mas nem por isso menos importante, um agradecimento a todos os meus amigos por todo o apoio que me deram, nomeadamente aceitando e respeitando as minhas ausências, assim como estando disponíveis sempre que eu precisava de me distrair e relaxar.

Resumo

No âmbito do Mestrado de Contabilidade e Finanças da Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra realizei um estágio, na Administração do Porto da Figueira da Foz, de 2 de fevereiro a 15 de julho do corrente ano. A descrição das várias atividades desenvolvidas durante esse período fará parte do conteúdo deste relatório. Deixando apenas uma ressalva para o facto deste estágio, devido ao aparecimento do vírus covid-19, ter tido a necessidade de ser repartido entre os regimes presencial e de teletrabalho.

No início deste relatório começa-se com um enquadramento teórico do tema Auditoria, abordando, na perspetiva do que atualmente é discutido por diferentes autores, as características que deve ter um auditor interno. Segue-se a isto um enquadramento teórico em torno do controlo interno, das suas limitações e respetivo método de avaliação. No final descrevem-se as atividades desenvolvidas na componente prática deste estágio, como auxiliar de auditoria, e como com elas consegui contribuir, de alguma forma, para o melhoramento do sistema de controlo.

Como forma de finalizar o mestrado, surgiu a possibilidade de estagiar no porto da Figueira da Foz, oportunidade esta que foi encarada como um enorme desafio, pois estamos a falar de uma organização distribuída por cinco zonas ao longo do concelho da Figueira da Foz, com uma complexidade enorme e com um vasto leque de diferentes serviços espalhados pelas diferentes áreas.

O estágio incide sobre o controlo interno, pois acredita-se que nos demais departamentos não se estão a executar da forma mais correta uma grande parte das tarefas, com um maior agravamento relativamente à faturação. Isto também devido ao facto de grande parte da gestão ser feita a partir de Aveiro, havendo sempre aquela distância não controlada. Assim sendo, e estando no local, tornou-se um dos objetivos ajudar o porto da Figueira dando a devida assistência à gestão.

No final do estágio foi elaborado um relatório onde foram expostas todas as desconformidades encontradas, apresentando um vasto leque de propostas de melhoramento ao sistema de controlo interno, entre as quais é destacada a proposta da criação de um manual de procedimentos em quase todos os departamentos.

Palavras-chave: Auditoria, Sistema de Controlo Interno, Auditor Interno e Rigor.

Abstract

As part of the Master of Accounting and Finance at the Faculty of Economics of the University of Coimbra, I did an internship in the Administration of Porto da Figueira da Foz, from February 2nd to July 15th this year. The description of the various activities carried out during this period will be part of the content of this report. It's done here only one caveat for the fact that this stage, due to the appearance of the covid-19 virus, had the need to be divided between the face-to-face and teleworking regimes.

The beginning of this report, starts with a theoretical framework of the Audit theme, addressing, from the perspective of what is currently being discussed by different authors, the characteristics that an internal auditor must have. This is followed by a theoretical framework around internal control, its limitations and the respective evaluation method. At the end there is a description of the activities that have been developed in the practical component of this internship, as an audit assistant, and how I managed to contribute, in some way, to the improvement of the control system.

As a way of completing the master's degree, emerged the possibility of an internship at the port of Figueira da Foz, an opportunity that was seen as a huge challenge, as we are talking about an organization spread over five areas along the municipality of Figueira da Foz, with enormous complexity and a wide range of different services spread across different areas.

The internship focuses on internal control, as it is believed that in other departments, most of the tasks are not being performed in the most correct way, with a greater aggravation in relation to billing. This is also due to the fact that much of the management is done from Aveiro, with that distance always being uncontrolled. Therefore, and being on site, it has become one of the objectives to help the port of Figueira by giving proper management assistance.

At the end of the internship, a report was prepared in which all the nonconformities found were exposed, presenting a wide range of proposals for improving the internal control system, among which the proposal to create a manual of procedures in almost all departments is highlighted.

Key Words: Audit, System of Internal control, internal auditor and accuracy

I. Índice de Figuras

Figura 1: COSO Internal Control — Integrated Framework Principles.....	28
Figura 2: Componentes do sistema de controlo interno.	29
Figura 3: Organograma da Empresa APFF, S.A.....	37
Figura 4: Cronograma Inicial	38
Figura 5: Cronograma Final	38

II. Índice de Anexos

Anexo 1: Questionário direcionado às 8 Autoridades Portuárias.....	63
Anexo 2: Questionário do Cais Comercial-Armazém/Oficina	72
Anexo 3: Questionário da Faturação do Cais Comercial- Faturação das embarcações de carga	73
Anexo 4: Questionário dos Recursos Humanos	74
Anexo 5: Questionário da Tesouraria	75
Anexo 6: Questionário da Contabilidade	76
Anexo 7: Questionário da Faturação Marina de Recreio.....	79

III. Lista de Abreviaturas

APA – Administração do Porto de Aveiro

APFF – Administração do Porto da Figueira da Foz

CI – controlo interno

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

DAI – Departamento de Auditoria Interna

DF – Demonstrações financeiras

DRA – Diretrizes de Revisão/ Auditoria

IASB - International Accounting Standards Board

IFAC – International Federation of Accountants

IIA – The Institute of Internal Auditors

INTOSAI – Internacional Organization of Supreme Audit Institutions

IPAI – Instituto Português de Auditoria Interna

ISA – International Standards on Auditing

ROC – Revisor oficial de contas

SCI – Sistema de Controlo Interno

Índice

Agradecimentos	ii
Resumo	iv
Abstract	v
I. Índice de Figuras.....	vi
II. Índice de Anexos	vi
III. Lista de Abreviaturas.....	vii
1. Introdução.....	10
2. Enquadramento Teórico	12
2.1 Evolução Histórica da Auditoria	13
2.2 Normas e Diretivas	14
2.3 Perfil de um Auditor Interno	16
2.3.1 Código de Ética	17
2.3.2 Princípios Fundamentais e Práticas da Profissão	17
2.4 Tipos de Auditoria	18
2.5 Materialidade e Risco	20
2.6 Função e Objetivos da Auditoria Interna	22
2.6.1 Função de Apoio à Gestão	22
2.6.2 Função de Vigilância do SCI.....	23
2.6.3 Função de Apoio à Gestão de Risco	23
2.7 Conhecimento da Entidade e do Meio Envolverte	24
3. Controlo Interno	27
3.1 Conceito e Objetivos de Controlo interno.....	27
3.2 Componentes do Controlo Interno	29
3.3 Limitações Relativas ao SCI	31

3.4 Avaliação do SCI	33
4. Caso prático.....	35
4.1 Apresentação da Entidade	35
4.1.1 Descrição Geral do porto da Figueira da Foz.....	35
I. Cais Comercial	35
II. Doca dos Bacalhoeiros	36
III. Porto de Pesca.....	36
IV. Marina de Recreio	36
4.1.2 Estrutura Organizacional	37
4.2 Atividades Desenvolvidas na Entidade	37
4.2.1 Cronograma	37
4.2.2 Controlo Físico de Inventário	39
4.2.3 Consolidação Bancária.....	40
4.2.4 Identificação e Compreensão de Ajudas de Custo	42
4.2.5 Filtração de Documentos como Contributo para a Passagem para JUL....	42
4.2.6 Elaboração e Aplicação de Questionários.....	43
4.2.7 Revisão e Recolha do SCI da Marina do Porto	45
4.2.8 Análise dos Questionário sobre o DAI e SCI.....	46
5. Análise Crítica.....	49
6. Conclusão.....	58
7. Bibliografia.....	60
8. Cibergrafia.....	62
9. Anexos	63

1. Introdução

O presente relatório procura abordar, de forma sucinta, as atividades executadas ao longo do estágio que realizei para a conclusão do Mestrado em Contabilidade e Finanças na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Do plano traçado ao longo do estágio, destacam-se como objetivos a apreensão do conjunto de tarefas inerentes à auditoria interna, focada maioritariamente no sistema de controlo interno na Administração do Porto da Figueira da Foz.

Para dar seguimento a estes objetivos foram realizadas tarefas como o controlo físico do inventário, uma série de questionários para os demais departamentos do porto (com o objetivo de captar o máximo de informação acerca do processamento das variadíssimas tarefas) e, por fim, foi realizada uma auditoria mais aprofundada na marina.

No contexto de crise atual, devido ao aparecimento do vírus, e sabendo que a economia nacional ainda não tinha totalmente sarado da última crise de 2008, as empresas têm vindo a aperceber-se de muitas das limitações que têm ao nível da sua gestão. Os mercados tornam-se cada vez mais exigentes e competitivos e o nível de eficiência das empresas é conduzido ao máximo como forma de sobreviver. Para tal, como apoio a uma boa gestão da organização, terá de haver como pilar principal um bom sistema de controlo interno como forma de combater erros e fraudes inesperadas associadas a todo o tipo de atividades.

Neste sentido este trabalho procurará abranger o sistema de controlo interno da APFF, visto ser uma empresa com reduzido número de colaboradores, com uma gestão maioritariamente feita à distância, e em que muitas das responsabilidades são assumidas tendo por base a confiança nos colaboradores, e verificando-se assim alguma falta de controlo.

Este trabalho encontra-se dividido em três grandes secções, onde na primeira secção é abordado todo o enquadramento teórico em torno da temática de auditoria, desde as respetivas normas e diretivas, o perfil de um auditor interno e suas funções e objetivos, os tipos de auditoria, a materialidade, risco associado e a importância do conhecimento da entidade a ser auditada e de toda a sua atividade.

Na segunda secção é abordado o tema chave do estágio, ou seja, o controlo interno. Optou-se por uma abordagem teórica deste tema, começando por apresentar o conceito e os seus objetivos, segundo a perspetiva de diferentes autores e instituições, seguindo-se as suas componentes, limitações e avaliação.

Na terceira secção do trabalho é descrita a entidade acolhedora (APFF) e todas as atividades que desenvolvidas durante todo o período de estágio.

2. Enquadramento Teórico

A globalização trouxe grandes mudanças e grandes alterações no que toca ao setor empresarial nestes últimos anos, tanto a nível nacional como mundial, levando a uma concorrência cada vez mais competitiva e a uma vontade generalizada de cada um se querer destacar no seu mercado. Por força do crescimento económico, os gestores, principalmente os das médias e grandes empresas principalmente, tomam as suas decisões de avultado risco e harmonizam as suas demonstrações financeiras de forma a poder competir nos mercados internacionais. Para a tomada destas decisões de forma rápida e fidedigna é preciso possuir informação transparente e atualizada sobre a posição financeira da empresa.

Todo este trabalho será em volta da temática do controlo interno, onde iremos abordar o seu conceito, princípios e características associadas, funções e objetivos e todas as suas limitações. Este tema tem, do controlo interno, tem despertado cada vez mais público nos últimos anos, público esse que repara na crescente importância deste tema, nos dias de hoje, visto ser algo que evolui à medida que crescem as empresas e a sua complexidade. Um dos objetivos do controlo interno passa por ser um ato de prevenção e controlo das organizações, tanto no combate à fraude como numa redução de custos e aumento de qualidade. Para tal é preciso que esteja implementado um bom Sistema de Controlo Interno (SCI), sistema este que envolve todos os procedimentos e medidas a ter em consideração.

O controlo deverá estar presente quando a gestão planeia, se organiza e gera de forma assegurada uma garantia que os riscos da sociedade foram analisados e revistos, tendo em conta a visão e a missão a atingir com uma eficiência económica máxima. Isto é, o controlo surge quando os gestores das empresas tomam as suas decisões, baseadas em informação que precisa de ser credível e o mais fiável possível, tendo em conta um mercado dinâmico e em constante alteração, seguido de uma exigência por parte dos clientes maior a cada dia que passa, tendo que por isso haver uma adaptação por parte da oferta.

2.1 Evolução Histórica da Auditoria

No final do século XIII, a auditoria era exercida em trabalhos realizados por associações profissionais na Europa, o Tribunal de Conta em Paris, os Conselhos Londrinos, no *Collegio dei Raxonati* e na *Academia dei Ragioneiri* em Itália (Schmidt, 2000), citado por Monteiro (2015, p.16). A palavra auditoria vem do latino *audire*, que significa “ouvir”, e foi então a partir daí que surgiu a palavra *auditor* que significa “auditor”.

“Auditoria começa em época remota quanto à contabilidade. Sempre que o avanço da civilização tinha implicado que a propriedade de um homem fosse confiada, em maior ou menor extensão, a outra a desejabilidade da necessidade de verificação da fidelidade do último, tornou-se clara.” Boynton *et.al.* (2002) citado por Monteiro (2015, p.16)

Sempre houve uma necessidade de se comprovar a fiabilidade das atividades praticadas, como verificar os registos de cobrança de impostos devidos, já desde o antigo Egipto, assim como a inspeção nas contas de funcionários públicos na Grécia (Boynton *et.al.*, 2002, citado por Monteiro, 2015, p.16). Algo que também veio criar um grande impulso para esta profissão de auditor e de revisor de contas foi a revolução industrial e a expansão do capitalismo, devido ao surgimento das primeiras grandes fábricas com o uso intensivo de capital e a necessidade complementar de atribuição de funções e atividades e atribuições de responsabilidades quanto ao uso dos recursos.

Esta revolução deu origem a um crescimento enorme da quantidade e da qualidade da oferta que as empresas proporcionavam. As empresas começaram a procurar novos mercados, novas empresas surgiram e passaram a ser mais competitivas, levando a uma expansão tanto a nível da própria empresa como a nível de mercado. Houve então a necessidade de acompanhar este crescimento revendo as formas de controlo e procedimentos da empresa como forma de redução de custos. Surgiu então o cargo de auditor do tesouro, criado em Inglaterra em 1314, tendo em conta a dimensão da potência económica deste país. Tendo sido criada em 1880 a Associação dos Contadores Públicos Certificados em Inglaterra (ou, *Institute of Chartered Accountants in England and Wales – ICAEW*).

A partir do final do século XIX os auditores começaram progressivamente a praticar contabilidade e a auditoria tal como a vemos nos dias de hoje, segundo Costa (2018).

Em 2001 surgiu o *International Accounting Standards Board* (IASB), com a sua sede na Grã-Bretanha, com o propósito de estudar os padrões contabilísticos, podendo assim harmonizar o normativo contabilístico internacionalmente. A revisão das Demonstrações Financeiras levada a cabo por um especialista independente, chamado de auditor, é útil na medida em que as torna mais fiáveis aos olhos dos *stakeholders* que não interferem na sua elaboração.

Nos últimos anos, assistimos a um crescimento das empresas e nas suas dimensões, na implementação de novas tecnologias, na conquista de novos mercados (globalização) e tudo isto acompanhado da necessidade de uma adaptação por parte das organizações, de forma a melhorar o controlo do seu todo. A implementação de boas práticas de procedimentos contabilísticos e eficientes medidas de controlo interno foram e ainda são um fator importantíssimo nesta adaptação. A necessidade de capitais para investimentos tornou também necessária a captação de recursos de terceiros. Para que tal aconteça as empresas têm de transmitir a maior fiabilidade e transparência possível aos investidores para que estes possam acreditar nelas e no seu futuro, e assim depositarem a sua confiança nas empresas sob forma de apoio monetário. Esta informação está descrita nas DF, relatórios que devem ser analisados por profissionais que não têm ligação com a empresa, alguém independente. É então aqui onde entra a atividade do auditor, sendo este o profissional responsável por analisar as contas e emitir o seu parecer. A maioria das empresas que são auditadas são as Sociedades Anónimas (S.A.), devido à necessidade de apresentar os seus resultados aos respetivos acionistas, facto este que contribui para a obrigatoriedade das auditorias.

2.2 Normas e Diretivas

Em 1999, o IIA, criou a sua própria “Estrutura Conceptual”, hoje chamada por *Internacional Professional Practices of Framework* (IPFF), que tem como objetivo auxiliar os profissionais

de auditoria interna. As normas da responsabilidade do IIA, são aplicadas e traduzidas em território português pelo IPAI, em 2009, com o nome de “Enquadramento Internacional de Práticas de Profissionais de Auditoria Interna”, e tem como objetivo:

- Delinear os princípios básicos que representam a prática de auditoria interna;
- Fornecer uma estrutura base para a execução e promoção de um vasto conjunto de atividades de auditoria interna;
- Estabelecer as bases para a avaliação de desempenho de auditoria interna;
- Contribuir para uma melhoria dos processos organizacionais.

A principal organização internacional na área da auditoria é a *International Federation of Accountants* (IFAC), e o seu principal objetivo é desenvolver e aperfeiçoar a profissão de contabilista e de auditor ao nível mais elevado possível. Para tal foram então criadas comissões técnicas com o objetivo de emitirem normas e recomendações, as ditas ISA (*International Standards on Auditing*).

Em Portugal a entidade que tem a responsabilidade de regular as normas e os procedimentos técnicos de atuação profissional nesta área é a Ordem de Revisores Oficiais de Contas (OROC). No mesmo ano de 1999, foi estabelecido o novo regime Jurídico dos ROC através do Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de novembro, que veio substituir o Decreto-Lei nº 422-A/93 de 30 de dezembro, como forma de adaptar-se mais à realidade corrigindo algumas deficiências sentidas. E como forma de estabelecer algumas linhas de orientação e conduta profissional à profissão, foi criado o Código de Ética e Deontologia Profissional (CEDP) dos ROC que será falado mais à frente.

Existe um conjunto de normas gerais que constituem princípios básicos e procedimentos gerais obrigatórios que devem ser seguidos pelos auditores, as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTRA), complementadas por Diretrizes (DRA), seguidos de Interpretações e Recomendações Técnicas (IT e RT, respetivamente) que não têm um carácter vinculativo, mas funcionam apenas como auxílio.

2.3 Perfil de um Auditor Interno

Só aquando da criação do *Institute of Internal Auditors* (IIA) em 1941, que em solo português é representado pelo IPAI (Instituto Português de Auditoria Interna), é que foram concebidas as condições para aumentar a independência dos auditores internos, definindo melhor a sua função a nível mundial, isto porque inicialmente os auditores internos tinham apenas como objetivo detetar erros e fraudes. Este instituto é responsável pela credenciação, sendo a principal a certificação de *Certified International Auditors*.

Após este grande passo para a profissão, para além da análise e validação dos registos contabilísticos, os auditores passaram a ter necessidade também de reunir um conjunto de novas características pessoais, comportamentais, e de adquirir novas aptidões.

Em Portugal, o Tribunal de Contas inclui nos “Princípios aplicáveis aos auditores”, a independência, a competência e a diligência. A profissão de auditor está sempre em constante alteração, com o propósito de expandir as suas bases de conhecimento.

Cashin (1982), citado por Machado *et al.* (2018, p.33), é da opinião que para além das características profissionais que um auditor deverá ter em conta, esta profissão exige uma capacidade complementar de iniciativa, curiosidade intelectual e criatividade, poder de observação, saber ouvir, ter a capacidade de perceção e assimilação rápida, conter um espírito analítico, e essencialmente, para que consiga fazer o seu trabalho de forma contributiva, ter uma certa facilidade de comunicação e de persuasão.

Morais (2003), citado por Machado *et al.* (2018, p.34), acrescenta dizendo que um auditor interno tem características, atributos e habilidades com domínio nas diversas áreas de conhecimento abrangidas pela profissão, o que permite a este resolver e responder aos demais desafios, conseguindo assim fazer o seu trabalho, ajudando a instituição com a implementação da AI, dando o seu apoio à gestão.

2.3.1 Código de Ética

Surgiu a necessidade da criação de um código de conduta ética em 1968, elaborado pelo IIA, tendo como objetivo a criação de uma cultura de ética na profissão de auditor interno, uma vez que esta profissão tem como pilar a confiança mútua entre auditor e empresa.

Para além da definição de auditoria interna, o código complementa-se com mais dois componentes essenciais associados à profissão:

- Os princípios necessários para o exercício da profissão;
- As Regras de Conduta, as quais nos descrevem as normas do comportamento esperado dos auditores internos. Além disso, têm como objetivo auxiliar a interpretação dos princípios atrás referidos em aplicações práticas.

O facto de uma determinada conduta não se encontrar mencionada nas regras de conduta, não impede que esta seja considerada como imprópria, e para qualquer membro do IIA em que se verifique tal cenário poderá existir uma ação disciplinar como penalização.

2.3.2 Princípios Fundamentais e Práticas da Profissão

Como em todas as profissões, também para os auditores existem princípios que servem como pilares para se exercer a profissão e são eles que nos ditam todo um conjunto de regras de conduta, princípios éticos e deontológicos aplicados à profissão.

Pinheiro (2010), citado por Feteira (2013, p.68), seguindo o pensamento de Larry Sawyer, apresenta como os dez princípios fundamentais a praticar, o conhecer de: os objetivos da ação e da atividade a auditar; a estrutura de controlo interno; os padrões; conhecer factos; causas; os efeitos; pessoas; os meios de comunicação dos resultados; os processos e os riscos críticos; e para concluir os *Follow-up's* (monitorização ou acompanhamento).

Um fator também muito relevante é a independência de um auditor. Costa (2018, pág. 184) afirma o seguinte: “Desde sempre a independência foi um dos aspetos mais importantes relacionados com a profissão de auditor (revisor oficial de contas).”

Na profissão de auditor interno, a independência está estreitamente relacionada também com o conceito de integridade e objetividade, Pinheiro (2010), citado por Feteira (2013, p.70). Um auditor interno deve sempre realizar as suas funções de forma independente, pois este tem uma relação com a(s) área(s) a ser(em) auditada(s) e não com a organização, mesmo tratando-se de um funcionário da própria organização. Deve verificar-se, portanto, uma dita independência de “facto”, real, pois dentro de uma organização, o auditor interno, ou equipa de auditoria interna, tem como único propósito e objetivo controlar e melhorar a organização empregadora.

A auditoria deixou de ter

“[...] um papel primordial na deteção de fraudes, especificamente até o início do século 19”, e passou a ter a responsabilidade de “emitir parecer sobre as informações financeiras e / ou relatório elaborado por empresas, a fim de certificar se esta é ou não credível e fiável em relação à situação que pretende refletir” (Moreira, 2014, p. 89), citado por Fonseca *et al.* (2020, p.248).

2.4 Tipos de Auditoria

Descreveria a auditoria financeira como um exame sistemático das demonstrações financeiras de uma empresa e dos registos e operações efetuados, com o propósito de se fazer a verificação dos princípios contabilísticos, com as políticas estabelecidas pela direção e com qualquer outro tipo de exigências legais como as da *Internacional Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI).

Costa em 2007 já nos fala dos diferentes tipos de auditoria e, em 2018, volta a referi-los, mas já com algumas alterações, dizendo que existem outros tipos diferentes de auditorias tais como: auditoria interna, auditoria operacional, auditoria de conformidade, auditoria de gestão, auditoria previsional ou prospetiva, auditoria aos sistemas de informação, auditoria aos relatórios de sustentabilidade e, por último, auditoria forense.

- **Auditoria interna:** Segundo *Standards for the professional practice of internal auditing*, em 1978, a auditoria interna é como auditoria interna como “uma função de apreciação independente estabelecida dentro de uma organização como um

serviço para a mesma, para examinar e avaliar as suas atividades. O objetivo da auditoria interna é auxiliar os membros da organização no desempenho eficaz das suas responsabilidades. Com esta finalidade, a auditoria interna fornece-lhes análises, apreciações, recomendações, conselhos e informações respeitantes às atividades analisadas.” (Costa, 2018, p.118).

O auditor interno deve ter atenção aos objetivos da empresa e atuar de forma independente para, dessa forma, conseguir realizar as suas tarefas de forma simples e objetiva. No entanto, não deve esquecer que depende diretamente do órgão de gestão ou da comissão de auditoria, pois são estes que o vão orientar no âmbito das atividades a desenvolver no seu trabalho.

- **Auditoria operacional:** Costa (2018) afirma que a auditoria operacional é basicamente um aprofundamento da auditoria interna, preocupando-se igualmente com a eficácia das operações e o cumprimento das políticas, mas neste caso, se for necessário, julga a adequação da escolha e da oportunidade das decisões perante a estratégia definida.
- **Auditoria de conformidade:** neste tipo de auditoria pretende-se verificar não só se a organização está a cumprir com as disposições de todos os contratos que celebrou, mas também com a diversa legislação como a societária, fiscal e contabilística, laboral, ambiental, entre outras.
- **Auditoria de gestão:** neste caso, a auditoria consiste em verificar em que medida é que os recursos à disposição dos gestores da empresa estão a ser devidamente utilizados de forma económica, eficiente e eficaz, medindo e dando mesmo a sua opinião sobre o desempenho dos gestores e sobre a rentabilidade da empresa.
- **Auditoria previsional ou prospetiva:** tem-se verificado ao longo do tempo, que a informação histórica das empresas tem vindo a perder destaque em detrimento da informação sobre o futuro das mesmas. Com isto, passou a ser prática corrente a divulgação de informações previsionais sobre a empresa. Estou a falar de por exemplo inclusão no relatório de gestão de dados sobre a evolução previsível da sociedade, possíveis e prováveis atividades que se pretendem desenvolver num futuro breve e os respetivos resultados que se pretendem atingir.
- **Auditoria aos sistemas de informação:** quando falamos deste tipo de auditoria não nos estamos a referir ao software usado para a recolha dos demais registos e

ferramentas que servem como objeto da auditoria, mas sim de verificar a existência de controlos apropriados, certificando que os mesmos são implementados. E também a proceder à avaliação da sua eficácia de forma a conseguir-se retirar conclusões sobre a performance de todo o sistema informático.

- **Auditoria aos relatórios de sustentabilidade:** nestes últimos anos tem sido atribuída uma maior atenção à dita “responsabilidade social das empresas”, isto é, a deterioração que a atividade da empresa pode trazer na qualidade de vida do ser humano, como, por exemplo, a poluição. Os auditores dos relatórios de sustentabilidade devem, portanto, identificar, analisar e concluir acerca dos principais problemas relacionados com o desenvolvimento sustentável e as suas implicações nas demonstrações financeiras, com o intuito de gerar uma opinião profissional e independente sobre o desempenho social, económico e ambiental da empresa.
- **Auditoria forense:** esta última auditoria é basicamente uma especialização da auditoria contabilística/financeira, direcionada para a investigação e a deteção de atos ilegais cometidos por algum colaborador da empresa. Destacando as possíveis fraudes como: gestão danosa, ocultação/viciação de documentos, falsificação de demonstrações financeira, entre outros.

2.5 Materialidade e Risco

É da responsabilidade do auditor, durante o emitir do seu parecer sobre as demonstrações financeiras, perceber o que é relevante e o que não é relevante e o que merece ser descrito no seu relatório, referindo o que no seu entender é relevante, e a isto dá-se o nome de materialidade. Interessa aqui mencionar que toda esta informação será relatada e tem como destinatários um grupo restrito de pessoas, como por exemplo, os acionistas da empresa.

O conceito de materialidade é algo subjetivo em cada atividade de auditoria e não depende só dos destinatários do parecer do auditor acerca das demonstrações financeiras, mas também do juízo profissional do auditor, o qual é auxiliado pela moldura de referência

proporcionada pelo conhecimento por parte deste, da entidade e do seu ambiente. Boynton *et al.* (2002), citado por Monteiro (2015, p.28) defendem que a materialidade deve ser tomada em linha de conta pelo auditor, quer ao nível da rubrica individualmente considerada, quer ao nível das demonstrações financeiras.

Aniceto e Doutor (2019) dizem-nos que por norma, numa empresa onde o objetivo é maximizar o lucro, o resultado antes de impostos é um indicador relevante para os *stakeholders* dessa firma, não querendo, no entanto, minimizar outros indicadores também importantes para estes. Onde por exemplo para uma organização sem fins lucrativos a rubrica dos gastos provavelmente será foco de mais atenção. Aniceto e Doutor afirmam então que dependendo também do tipo de firma, os respetivos indicadores relevantes na perspetiva dos *stakeholders* têm diferentes níveis de materialidade que devem ser considerados pelo auditor mediante o seu julgamento profissional.

No decorrer da atividade do auditor, este poderá passar pelo cenário em que dá uma opinião não apropriada acerca das demonstrações financeiras, passando uma imagem distorcida, isto tudo porque, poderá ter ignorado uma variável que achou de forma materialmente irrelevante, mas que afinal era necessária para a sua análise. Quando nos deparamos sobre esta com uma situação deste género, estamos perante um risco de auditoria.

“The risks associated with the various activities... Each of these risks involves the chance of a wrong decision, which could result in failing to detect a material error in the client’s financial statements or issuing an audit report that is subsequently shown to be misleading. A wrong decision when a material misstatement is involved could result in a debasement of the firm’s reputation for quality audits and possible suit of damages by any party injured as a result of relying on the financial statements on the basis of the auditor’s report.” (Stettler, 1982).

Entre as duas últimas definições mencionadas existe uma relação inversa, pois quanto mais elevado for o nível de materialidade, mais baixo será o risco de distorcer os resultados, e vice-versa. Sendo que o objetivo do auditor será sempre diminuir o risco ao máximo, para um nível aceitavelmente baixo alterando os procedimentos de auditoria que irá adotar.

No momento de execução do Relatório de Auditoria o auditor tem de avaliar o risco de auditoria aqui compreendido e se ficou situado num nível suficiente baixo, de modo que todas as distorções, que foram individualmente analisadas ou agregadas, não assumam

uma expressão material para os leitores das demonstrações financeiras (Aniceto e Doutor, 2019).

2.6 Função e Objetivos da Auditoria Interna

2.6.1 Função de Apoio à Gestão

Uma das variáveis tidas em conta no processo de decisão numa empresa é a incerteza em relação ao futuro, incerteza esta que é estudada para que a margem de erro seja a mínima no que toca a tomada de decisões feitas pelos gestores. E quanto maior, e até mais importante for a decisão, menor terá de ser a incerteza, pois a vida da organização depende de tal decisão ou de um acumular de decisões.

Perante tal problemática, é que surge a necessidade de contratar uma equipa de auditoria ou um único auditor interno, para que este consiga analisar a situação mais profundamente, permitindo assim reduzir o risco de incerteza ao mínimo possível para que a tomada de decisão seja o mais acertada possível. Beneficiando da existência e posicionamento de um modelo de decisão baseado em informações complementares, tornando a decisão final mais credível e adequada.

Os auditores precisarão de ter também um conhecimento pormenorizado da empresa e de todo o processo de produção ou de prestação de serviços para que possam contribuir, identificando e resolvendo problemas para atingir os objetivos traçados pela gestão. Chambers (1998), citado por Morais (2004, p. 2), afirma que os melhores auditores internos são também os melhores gestores, ajudando a traçar novos rumos e procurando o nível desejado de controlo de forma mais eficiente.

2.6.2 Função de Vigilância do SCI

Para que o gestor consiga tomar melhores decisões, baseadas em dados mais reais e mais transparentes, uma das funções de um auditor interno, é a implementação, ou criação de uma proposta para uma implementação de sistemas de controlos internos, que permitirão gerar informação mais fiável, seguidos de uma vigilância contínua.

“A verificação e análise do funcionamento do sistema de controlo interno cabem à auditoria interna, que posteriormente reportará os aspetos negativos ou ineficiências detetadas, à gestão” (Feteira, 2013). E depois serão corrigidas as devidas ineficiências através de recomendações da equipa de auditoria interna. Quanto mais frequente for esta vigilância, maior será a facilidade ou a oportunidade de corrigir possíveis falhas e de aprofundar o tema.

2.6.3 Função de Apoio à Gestão de Risco

A equipa de auditoria insere-se numa estrutura da empresa chamada de “*Corporate Governance*”, estrutura esta que tem sido objeto de estudo de muitos autores, existindo, assim, uma diversidade de conceitos que aqui poderiam ser apresentados, mas optou-se por recorrer à definição da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Económico) e que foi divulgada pelo IPCG no seu site oficial em 1999: “*Corporate Governance* é o sistema através do qual as organizações empresariais são dirigidas e controladas. A estrutura da *Corporate Governace* especifica a distribuição dos direitos e das responsabilidades ao longo dos diferentes participantes na empresa – o conselho de administração, os gestores, os acionistas e outros intervenientes – e dita as regras e os procedimentos para a tomada de decisão nas questões empresais. Ao fazê-lo, fornece também a estrutura através da qual a empresa estabelece os seus objetivos e as formas de atingi-los e monitorizar a sua performance.”

O departamento de auditoria interna contribui para este modelo de Governação corporativa através dos seguintes feitos:

- “Atuar em áreas críticas da organização, provendo a redução dos riscos de gestão;
- Fortalecer o SCI por meio de uma eficiente supervisão;
- Recomendar decisões que procurem solucionar falhas nos processos, melhorando o desempenho das organizações;
- Garantir credibilidade e transparência no processo de prestação de contas e confiança nas informações fornecidas;
- Provocar maior envolvimento e responsabilidade do órgão de gestão, órgão de fiscalização e comité de auditoria, frente às recomendações mencionadas nos seus pareceres e relatórios.” (Morais, 2008), citado por Feteira, 2013).

“In recent years, risk management has become prominent within organizations, given that it is through this process that the threats to achieving organizational goals and strategic objectives may be managed and reduced. The focus on risk management, with the use of a variety of techniques to identify and evaluate risks, does not only facilitate the definition of internal controls but also is aligned with the change in the debate on corporate governance from the focus on the quality of financial reporting to the concept that corporate governance mechanisms should not constrain the company’s business activities.” (Lelis & Pinheiro, 2012)

2.7 Conhecimento da Entidade e do Meio Envolve

Este tópico é referido na ISA 315 (R) – *Identifying and Assening the Risk of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment*, que nos diz que o objetivo do auditor é o de

“identificar e avaliar os riscos de distorção material, seja devido a fraudes ou a erros, ao nível de demonstrações financeiras e das asserções, através do conhecimento e da compreensão da entidade e do seu meio envolvente, incluindo o seu controlo interno, proporcionando deste modo uma base para a conceção e implementação de respostas aos riscos de distorção material avaliados.” (Costa,2018).

Por vezes, o conhecimento do negócio da empresa, do mercado onde se está inserido e outros fatores relevantes, fazem com que o auditor consiga compreender e identificar

algumas ocorrências e práticas presentes que no seu entender poderão ser significantes nas demonstrações financeiras ou mesmo no relatório de auditoria.

O conhecimento do meio envolvente também vem ajudar em grande parte o trabalho de uma equipa de auditoria e mesmo o de um auditor externo. Chi (2011) defende que quanto menor rotatividade houver ou mesmo nula, entre auditores internos e externos, de maior qualidade será o trabalho realizado por estes, pois é feito todo um planeamento do decorrer da auditoria, algo que demora o seu tempo, e faz com que a quantidade de trabalho da próxima auditoria seja menor, podendo ser tudo feito de forma mais rápida, aligeirando todo o processo.

Segundo Santos (2020) O período de relacionamento entre auditor e cliente e o risco que tende a surgir com esta aproximação é também um fator que poderá afetar a independência do auditor e consequentemente afetar a qualidade do trabalho de auditoria.

Na Europa existe legislação que exige a rotatividade obrigatória do auditor numa determinada sociedade, obrigatória após dez anos de mandato. A literatura que existe sobre esta temática diverge por dois caminhos: o favorável à rotatividade obrigatória e o que é de opinião contrária. Alguns autores defendem que esta rotação obrigatória leva a uma perda de conhecimento específico do cliente baixando os níveis de qualidade da auditoria (Arruñada & Paz-Ares, 1997), mas existem também auditores que defendem uma opinião contrária, isto é, que a rotatividade aumenta a independência entre auditor e o cliente levando a uma qualidade mais elevada da auditoria (Elder *et al.*, 2015).

De acordo com a ISA 315, o conhecimento da entidade não vem só do conhecimento do setor, da natureza da entidade, da seleção e a aplicação, por parte da entidade, de políticas contabilísticas, dos objetivos e das estratégias da entidade e dos riscos de negócio relacionados (que podem resultar em riscos de distorção material), da mensuração e da revisão do desempenho financeiro da entidade. Por outro lado, e segundo a ISA 250, também se deve ter atenção às leis e regulamentos e ao seu incumprimento, pois estas podem também afetar as demonstrações financeiras.

“[...] o conhecimento e a compreensão do negócio da empresa permitem que os auditores determinem riscos e identifiquem problemas, planeiem e realizem a

auditoria de forma eficaz e eficiente, avaliem as provas de auditoria e proporcionem um melhor serviço ao cliente” (Costa 2018).

3. Controlo Interno

3.1 Conceito e Objetivos de Controlo interno

Desde há muito tempo que não existe um consenso no que toca à criação de um único conceito geral para controlo interno. De entre muitos autores que se dedicam a este tópico, foi escolhido o conceito de controlo interno de uma organização internacional, a *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO), que considera o seguinte:

“o controlo interno é um processo, efetuado pelo conselho de administração de uma entidade, pela gestão e por outro pessoal, projetado para fornecer a garantia razoável na realização dos objetivos relativos às operações, ao relatório, e à conformidade” (COSO, 2013).

“Internal control helps entities achieve important objectives and sustain and improve performance. COSO’s Internal Control- Integrated Framework (Framework) enables organizations to effectively and efficiently develop systems of internal control that adapt to changing business and operating environments, mitigate risks to acceptable levels, and support sound decision making and governance of the organization.” (COSO – Executive Summary, 2013).

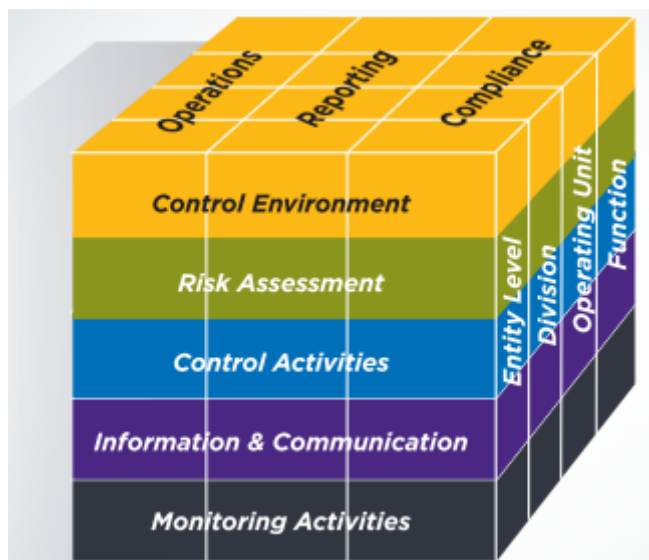
Gonçalves (2015) defende que o SCI é um fator crucial do sistema de governação de qualquer organização, para a sua capacidade de gerir os riscos associados à sua atividade normal, e realça o seu valor como forma de garantir a prossecução dos seus objetivos e a criação de valor. O mesmo autor refere, também, que os elementos com maior relevância na implementação de um bom sistema de controlo interno e, conseqüentemente, pelo ambiente de controlo, são os líderes das organizações: “Líderes fortes e determinados, com uma adequada visão da importância do sistema de controlo interno, constroem organizações assentes em pilares sólidos”.

Neves (2008) diz-nos que um sistema contabilístico fiável deve estar assente num adequado sistema de controlo interno, para que as informações extraídas das diversas operações possam gerar resultados fidedignos e atempados, havendo um controlo rigoroso e uma probabilidade de ocorrência de erro ou fraude o mais baixa possível. Desta

forma, o autor revela a relação direta entre a contabilidade e o controlo interno da organização.

O COSO (2013), por sua vez, desenvolveu uma metodologia que assenta na relação entre objetivos, componentes e a instituição.

Figura 1: COSO Internal Control — Integrated Framework Principles



Fonte: <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>

Na parte superior da Figura 1 podemos ver os objetivos que devem ser conjugados com as outras variáveis. Estes objetivos são os seguintes:

- ✓ **Objetivos de operações**, em que se pretende a otimização da eficiência e eficácia das operações da entidade;
- ✓ **Objetivos de reporte**, baseados na obtenção de documentos financeiros e não financeiros, internos e externos de forma serem oportunos, confiáveis e transparentes;
- ✓ **Objetivo de conformidade**, que visam a garantia do cumprimento das normas legais a que a entidade encontra sujeita.

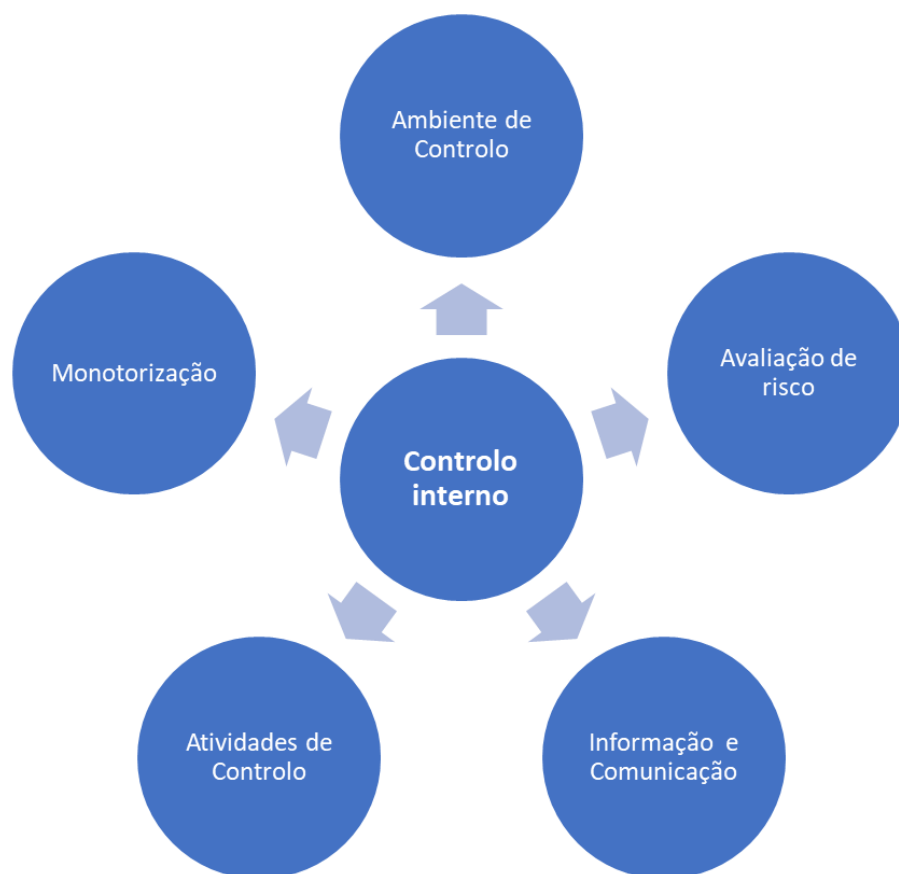
O Banco Europeu Aviso n.º 5/2008, recomenda às Instituições Financeiras a operar em Portugal, a utilização do COSO como referência para a implementação de um efetivo sistema de Controlo Interno e como prática para a sua avaliação.

É também importante referir que auditoria interna não é sinónimo de controlo interno. A auditoria é uma revisão e análise dos controlos internos, já o controlo interno engloba todo um conjunto de procedimentos adotados pela empresa com vista a atingir os objetivos definidos pela mesma

3.2 Componentes do Controlo Interno

De acordo com a Apêndice 1 da ISA 315, correspondendo à estrutura de CI do COSO, as componentes do controlo interno oferecem uma estrutura eficaz para analisar o SCI implementado numa organização, com vista aos objetivos desta.

Figura 2: Componentes do sistema de controlo interno.



Fonte: Adaptado de Monteiro (2015: 52)

Como se pode constatar na Figura 2, o Sistema de Controlo Interno é constituído por 5 componentes que se dividem, segundo a ISA 315, em 5 pilares:

1. **O ambiente de controlo** serve como base para os outros componentes e tem integrados fatores como a integridade, a competência, a ética, a autoridade e a responsabilidade. É o fundamento de uma SCI eficaz, oferecendo disciplina e estrutura. Segundo Costa (2018) numa micro ou pequena empresa todo o processo é flexível e em muitas delas nem sequer está escrito, enquanto numa média ou grande empresa todos estes elementos costumam e devem estar escritos num manual de políticas e procedimentos, num organigrama, num manual de funções, num manual de procedimentos contabilísticos e num manual de medidas de controlo interno. E esta informação deverá ser igualmente divulgada.
2. **A avaliação de risco** consiste em reconhecer e antecipar possíveis riscos que a organização enfrenta ou poderá enfrentar. Estabelece objetivos, integrados com as suas atividades para que a organização se comporte da forma mais correta possível, e mecanismos para identificar, analisar e gerir os riscos relacionados com a sua atividade.
3. **Atividades de controlo** segundo o §A9, Apêndice 1, da ISA 315, incluem revisões e análises ao desempenho real face a orçamentos, previsões e desempenho do período anterior. Esta componente deverá envolver medidas, tais como autorizações e aprovações, reconciliações, segregação de funções, avaliações de desempenho e segurança dos ativos.
4. A componente de **informação e comunicação** abrange todos os sistemas que permitem que as informações relevantes sejam identificadas e comunicadas de forma a chegar ao leque de variáveis do gestor aquando da tomada de decisões.
5. E por último temos a **monitorização**, que compreende a supervisão dos controlos internos pela gestão ou outras entidades externas ao processo, as atividades da auditoria interna, a avaliação ao longo do tempo do desempenho do SCI, e a necessidade de adaptação à realidade.

O SCI não pode ser estático, tendo de ser revisto e se necessário alterado periodicamente, pois as condições de mercado, e por consequência, da empresa, estão em constante alteração principalmente após esta última crise em 2008, onde praticamente todos os mercados foram afetados.

3.3 Limitações Relativas ao SCI

As organizações são constituídas e têm por base as pessoas que nela trabalham e colaboram para o seu funcionamento. São as pessoas que definem os seus objetivos estratégicos e procuram assegurar a sua implementação. Para tal, as organizações dependem dos seus colaboradores, e da capacidade de os mesmos agirem de forma coordenada e alinhada (Gonçalves, 2015).

Embora a equipa de auditoria interna se esforce no melhor controlo possível, nunca se consegue atingir uma segurança absoluta. O facto de existir um sistema de controlo interno implementado, não significa que o mesmo seja cem por cento eficaz, ou mesmo que esteja a funcionar por completo. O SCI implementado não faz com que a empresa fique imune a todos os tipos de erros, fraudes ou irregularidades, porque este sistema tem como objetivo diminuir todos estes casos, mas nunca se consegue controlar no seu todo, por mais eficaz que o sistema seja.

Existe um largo leque de possíveis obstáculos referentes à correta implementação de um sistema de controlo interno, sendo que as mais frequentes são o desinteresse evidente vindo do departamento da gestão, a utilização da informática, a dimensão da empresa, conluio e fraudes, a relação custo-benefício na implementação e manutenção de um SCI, e como é claro, a possível existência de qualquer tipo de erros causados pelo ser humano na implementação ou no uso de um SCI.

Quanto à primeira limitação mencionada, será até talvez a mais frequente em muitos casos das mais variadíssimas empresas espalhadas por todo o mundo. Um dos objetivos do SCI seria proporcionar dados mais fiáveis, porém, nem sempre o órgão de gestão está interessado ou consegue ver a importância deste sistema. A falta de formação, abertura ou sensibilidade do órgão de gestão pode também ser uma das grandes barreiras para um bom funcionamento do SCI, principalmente quando lhe são mencionados os respetivos custos associados à implementação, formações de colaboradores e outros. E isto tudo porque, apesar das propostas de melhoria ou mesmo a criação de novos controlos ao sistema de controlo interno da empresa terem origem na equipa de auditoria ou auditor interno, estes controlos são “acionados” pelo mesmo órgão de gestão, sendo este o órgão

competente pela decisão final. Se por algum motivo este órgão não achar uma proposta relevante ou que não valha a pena, tal medida não será executada.

A utilização de sistemas informáticos pode revelar-se problemática, nomeadamente devido à sua utilização. Isto poderá constatar-se principalmente em organizações cuja faixa etária dos seus colaboradores seja mais avançada e onde estes já não se mostram tão interessados em aprender e evoluir ou simplesmente já não são capazes de se adaptarem a novas realidades e a novas rotinas exigidas pela implementação de um SCI.

Quando referimos a dimensão da empresa como uma limitação, falamos, por exemplo, da falta de segregação de funções numa empresa. Estes casos são mais comuns nas empresas de pequena dimensão, pois não existe pessoal suficiente para não haver tarefas incompatíveis e que não deviam ser executadas pelo mesmo colaborador. Contudo esta dificuldade poderá ser contornada através da aplicação de diferentes medidas de controlo, aplicáveis a todas as diferentes dimensões de empresas, como forma de tentar controlar possíveis fraudes, mas nunca da mesma forma e eficácia.

A outra limitação atrás mencionada como a relação custo-benefício, é também da responsabilidade do órgão de gestão, pois serão estes que deverão mensurar ou pedir para serem mensurados os benefícios associados à implementação de uma nova medida de controlo, como por exemplo a aplicação de um novo software para um melhor e de melhor controlo sistema de faturação. Terão também de mensurar e prever os custos que a implementação deste novo software trará para a organização, tais como os custos referentes à formação necessária a todos os colaboradores que trabalharão com este novo sistema. E nestes casos as empresas mais pequenas têm também uma maior dificuldade em arranjar um valor para estes custos e benefícios, tornando ainda mais difícil a sua aceitação, pois estamos a falar de níveis de risco mais elevados.

Gonçalves (2015) fala-nos acerca da crise de 2008, assunto este que se aplica igualmente nos dias de hoje com a crise que o mundo está a enfrentar e que continuará após o aparecimento do vírus Covid-19: “As organizações que irão ultrapassar a crise atual serão, certamente, aquelas cujos líderes fizerem a diferença e que sejam capazes de construir organizações sólidas, sustentadas num adequado sistema de controlo interno, e com pilares fortes, nomeadamente, ao nível dos recursos humanos.”

Para concluir, as limitações de um sistema de controlo interno só se conseguem combater se todos os colaboradores da organização estiverem a cem por cento empenhados no cumprimento do SCI, pois se estas pessoas não estiverem focadas e com os seus objetivos bem definidos tendo em conta meta a que a empresa pretende atingir, não irão conseguir fazer com que o SCI seja eficiente e útil sequer. Quanto maior o cargo ou a responsabilidade das pessoas, maior será o “estrago” se o controlo não for respeitado e cumprido.

“A falta de integridade moral pode conduzir ao conluio (seja interno-com outro colega da empresa-seja externo-com um fornecedor, por exemplo) e consequentemente à prática de atos fraudulentos os quais são, geralmente, tanto mais difíceis de detetar quanto mais os intervenientes se encontrarem em posições hierárquicas superiores.” (Costa, 2018).

3.4 Avaliação do SCI

“Marçal e Marques (2011) referem que a avaliação ao controlo interno pretende determinar o grau de confiança, através da análise de parâmetros de segurança e fiabilidade da informação, e o seu grau de economia, eficiência e eficácia e da análise dos documentos, norma de controlo interno, regulamentos e manuais de procedimentos de todos os setores ou seções.” (Monteiro, 2015, p.59).

A avaliação do SCI é da responsabilidade do órgão de gestão em todas as circunstâncias, sendo este órgão que terá de estabelecer as medidas e procedimentos de controlo interno, de acordo com os objetivos definidos, tendo então que posteriormente proceder à sua avaliação.

Esta avaliação poderá dividir-se em três fases.

Numa primeira fase é recolhida a legislação aplicável, analisado o organigrama, os manuais de procedimentos e qualquer outra informação que relacione o controlo administrativo e contabilístico.

Na segunda fase é onde são observadas as tarefas e as rotinas dos trabalhadores e realizadas reuniões e entrevistas com os dirigentes e funcionários das áreas onde foram

aplicados os controlos, sendo tudo isto registado em forma de questionários, narrativas, fluxogramas ou formas mistas.

É na terceira fase que é analisada toda a informação recolhida e, desde logo concluir-se o SCI é adequado e se se verifica o seu correto funcionamento. Conseguindo assim emitir num relatório a eficácia e a eficiência do sistema, todos os pontos fracos detetados e as respetivas medidas corretivas.

4. Caso prático

4.1 Apresentação da Entidade

4.1.1 Descrição Geral do porto da Figueira da Foz

O porto da Figueira da Foz é vocacionado para o transporte marítimo de curta distância, localizado no centro da costa Atlântica Portuguesa. Oferece um largo leque de serviços como a pilotagem dentro do canal/área da doca, rebocadores para ajudar em manobras de outras embarcações (empurrando-as ou puxando-as por contacto direto ou através de uma linha de reboque), amarração e desamarração, movimentação e cargas e tráfego de passageiros, armazenagem, disponibilidade do uso de equipamentos (regulamento de tarifas), fornecem água, energia elétrica, combustível e óleo, serviços de carregamento ou descarregamento através de guas, fornecedores de infraestruturas dedicadas à descarga, armazenagem e comercialização de pescado para os comerciantes locais e estaleiros navais e serviços de reparação de navios.

O capital social da Autoridade Portuária da Figueira da Foz (APFF), é integralmente subscrito pela Administração do Porto de Aveiro (APA), tendo como sócio único o Estado. Estando abrangido pelo Código das Sociedades Comerciais, respeitando todas as normas referidas às Sociedades Anónimas, e guiando-se contabilisticamente pelo SNC.

O porto da Figueira da Foz dispõe de dois terminais comerciais para carga seca (um terminal multiusos e outro terminal de granéis sólidos) localizados no Cais Comercial e três áreas especializadas: uma área privada para a construção e reparação naval, a área chamada de Doca dos bacalhoeiros e o Porto de Pesca, e de uma Marina.

I. Cais Comercial

Aqui é onde é recebida e deixada toda a mercadoria transportada pelos navios de carga, desde pasta de papel (para a Celbi), madeira, granéis, vidro espedaçado (limpo e sujo para reciclagem), entre outros.

Divide-se em dois principais postos:

O primeiro, mais à nascente do cais, é onde se encontram os graneis sólidos. Parte deste posto é concessionada e explorada por empresas privadas e é onde se encontra o acesso à linha ferroviária.

E mais a poente encontra-se a zona da carga geral, onde se movimentam as cargas de pasta de papel, vidro de granel, madeira, derivados de madeira, argilas, gesso e caulino. À frente deste posto encontram-se os armazéns que servem de ponto intermédio das matérias transportadas.

Existe ainda, um edifício onde são monitorizadas todas as entradas, saídas, e os navios ainda no cais, tudo com total descrição. Todos estes dados são registados numa plataforma online chamada de Janela Única Portuária (JUP).

II. Doca dos Bacalhoeiros

Situada na zona norte do porto onde se encontram instaladas as atividades pesca e construção e reparação naval, representadas pelas seguintes empresas:

- Estaleiros Navais do Mondego;
- Companhia Portuguesa de Trabalho Portuário;
- Empresa Figueirense de Pesca.

III. Porto de Pesca

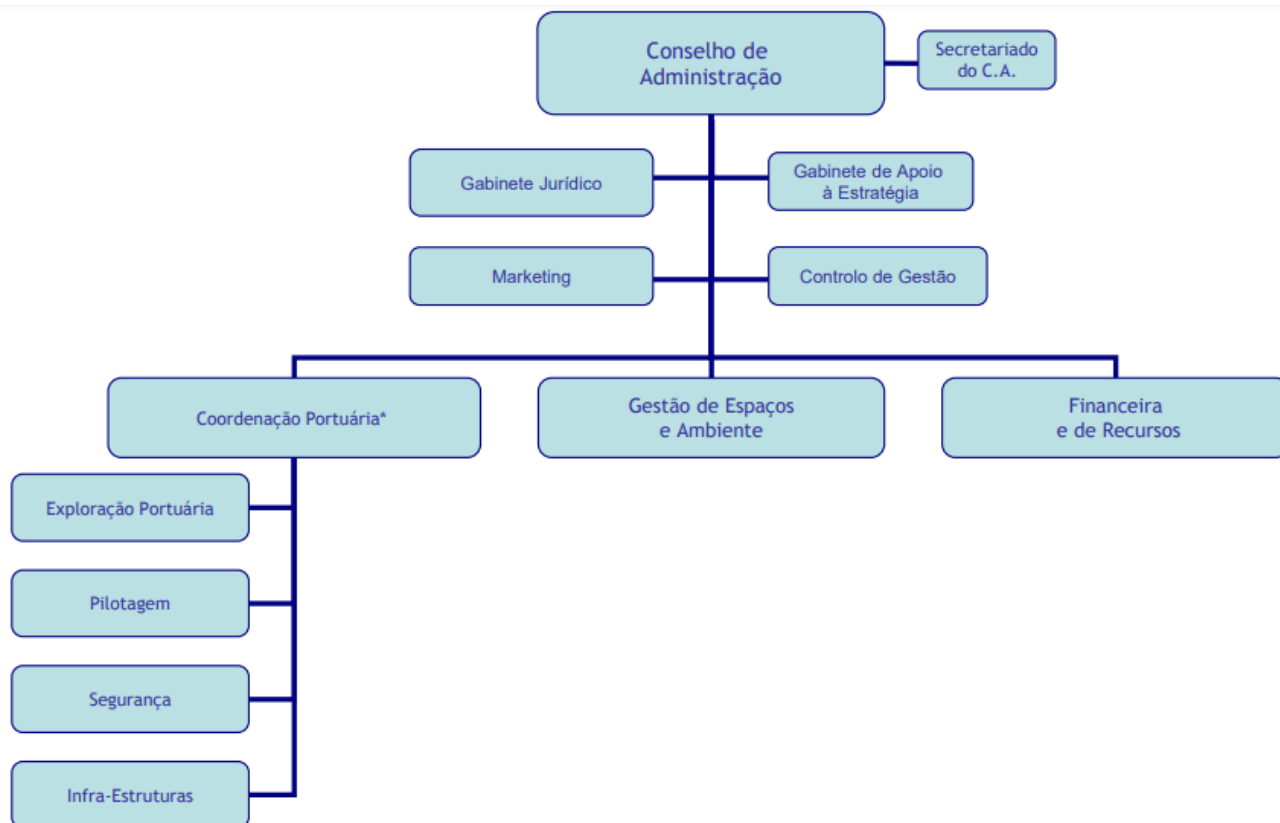
Toda esta área é concessionada à exploração da pesca costeira por conta da empresa Docapesca, Portos e Lotas, S.A, sendo toda ela constituída por infraestruturas dedicadas à descarga, armazenamento e comercialização local.

IV. Marina de Recreio

Local vocacionado para a receção e acostagem de embarcações de recreio náutico ou marítimo-turístico. Com um receção mesmo à frente onde é disponibilizada toda a informação necessária, onde estão localizados os balneários, as máquinas de lavar a roupa e de secar e o combustível. Durante a época balnear também é disponibilizado um serviço de guia turística junto à receção. Toda a área da marina é vigiada através da receção, por câmaras e cartões/chaves para entrar e sair da doca. A receita daqui retirada consiste nas tarifas pré-estabelecidas dividindo-se estas em diária, semanal, mensal, trimestral e anual subdividindo-se ainda em época alta e época baixa.

4.1.2 Estrutura Organizacional

Figura 3: Organograma da Empresa APFF, S.A.



4.2 Atividades Desenvolvidas na Entidade

4.2.1 Cronograma

O estágio decorreu entre os meses de fevereiro e julho mas, com o devido ao aparecimento da pandemia e consequentes adaptações que o porto se viu obrigado a realizar, houve necessidade de redefinir o percurso previamente delineado. O planeamento inicial encontra-se espelhado no cronograma seguinte:

Figura 4: Cronograma Inicial

Estrutura do Estágio Inicial
<ul style="list-style-type: none">❖ Fase 1 (03-Fev-20 a 29-Fev-20) – Revisão Bibliográfica Sobre Sistemas De Controlo Interno (SCI).❖ Fase 2 (02-Mar-20 a 31-Mar-20) – Caracterização Das Melhoras Práticas No Sector Empresarial Do Estado. <p>Nesta fase pretende-se que o aluno elabore um questionário a diversas empresas do sector empresarial do estado com vista a efetuar um levantamento dos atuais SCI ou, em alternativa, restringir a amostra do sector empresarial do estado às 8 administrações portuárias nacionais, sendo que, neste caso, o questionário será elaborado com maior detalhe.</p>❖ Fase 3 (31-Mar-20 a 17-Abr-20) – Caracterização Do SCI Da APFF, S.A. <p>Nesta fase pretende-se caracterizar o SCI da APFF, através de uma reflexão crítica face à situação atual desta administração portuária bem como as melhores práticas em uso no sector empresarial do estado.</p>❖ Fase 4 (01-Abr-20 até Ao Término) Implementação De Um Sistema De Controlo Interno Numa Área De Negócio. <p>Nesta fase pretende-se que o aluno aplique os conhecimentos teóricos adquiridos a uma área de negócio específica da APFF, s.a., a definir posteriormente.</p>

Não houve grandes alterações, mas sim uma adaptação do cronograma inicial, tendo em conta que se estava a passar por uma situação em que não se sabia muito bem como reagir. Portanto, o estágio acabou por ser planeado e executado da seguinte maneira:

Figura 5: Cronograma Final

Cronograma Final
<ul style="list-style-type: none">❖ Fase 1 (03-Fev-20 a 29-Fev-20) – Revisão Bibliográfica Sobre Sistemas De Controlo Interno (SCI); Controlo físico de inventário; Consolidação bancária.

- ❖ Fase 2 (02-Mar-20 a 31-Mar-20) – Identificação e compreensão de ajudas de custo; Filtração de documentos como contributo para a passagem para JUL; Começo da elaboração de um planeamento de auditoria a aplicar na APFF.
- ❖ Fase 3 (31-Mar-20 a 30-Abr-20) – Elaboração de questionários internos e externos.
- ❖ Fase 4 (01-Maio-20 a 15-Julho) – Aplicação dos questionários; Elaboração de um SCI; Implementação De Um Sistema De Controlo Interno na Marina.

4.2.2 Controlo Físico de Inventário

Logo na primeira semana, foi proposto ficar como responsável por fazer um controlo físico do inventário do gasóleo no Cais Comercial (no primeiro ou no último dia de cada mês), visto que ninguém no porto da Figueira da Foz o fazia, acompanhado claro pelo responsável do armazém, como forma de conferir a quantidade de combustível fisicamente presente com as quantidades registadas no *software*, e ao mesmo tempo confirmar todos os comprovativos e autorizações referentes a saídas e entradas de combustível de 2020.

Esta tarefa ia sendo complementada com a verificação de todos os registos feitos pelo responsável da inventariação e da contabilidade de 2018 e 2019. Todos os documentos analisados estavam no formato de Excel, tanto ao nível da contabilidade como ao nível da faturação. Foi analisada fatura a fatura de todas as compras ao longo dos anos, confirmadas as datas, as quantidades e os respetivos preços de entrada e de saída, tendo em conta que estaria a ser usado o custo médio ponderado para efeitos de cálculo. Nas folhas saídas da faturação estavam resumidas todas as saídas mês a mês com a indicação dos equipamentos a que tiveram destino, a quantidade em litros, as datas, justificações para os respetivos pedidos de abastecimento de última hora, finalizando com um subtotal de casa equipamento seguido de um total final. Com esta informação foi feita uma tabela com todas as saídas apresentadas nos anos de 2018 até ao dia em que foi feita a última verificação presencial, no final de fevereiro de 2020.

Suplementado tudo isto, verificaram-se os registos da contabilidade, separados por meses e por resumos trimestrais. Nestas tabelas encontramos os registos detalhados de todas as saídas e entradas dos respetivos equipamentos nas respetivas datas, acrescentando porém o valor unitário e total de cada saída e a respetiva alteração do valor em euros do

inventariado a cada nova entrada de combustível. Depois foram então postos lado a lado todos estes documentos e construída uma tabela de resumo geral desde 2018 e compararam-se com os registos anteriormente feitos pelo porto.

Após começar a análise, foi imediatamente verificada uma divergência, divergência esta que foi justificada mais tarde pelo facto de que os depósitos já tinham algum tempo de uso, e já se encontravam num estado ligeiramente degradado. Havia, assim, uma determinada quantidade de gasóleo no fundo dos depósitos à qual já não se conseguia aceder e que, muito possivelmente, teria resíduos não se encontrando, assim, num bom estado de utilização. Informação esta que foi reportada, e posteriormente aprovada por superiores. Foram, portanto, tomadas medidas para a correção do valor em euros por litro assim como o valor total em inventário para o momento da correção.

Quanto à quantidade inutilizável no fundo dos depósitos, considerou-se como perda, e foi pedido que se adquirissem novos depósitos como forma de combater perdas desnecessárias e como forma de melhorar a forma de medição do inventário, tornando-a mais rigorosa, algo em meados de maio/junho fora tratado.

4.2.3 Consolidação Bancária

Sendo o APA, S.A., a única detentora da APFF, S.A., e sendo a primeira detida por capital público, existe aqui, portanto uma obrigação de justificar as direções e os sentidos do uso deste capital perante as entidades públicas. Neste âmbito, foi feita a verificação de cumprimento do Princípio da Unidade de Tesouraria do Estado (UTE)¹. Procedeu-se a uma análise comparativa entre a informação reportada pelo IGCP² e a disponibilizada pelo porto, através do formulário disponível em SIRIEF (Sistema de Recolha de Informação

¹ “Unidade da Tesouraria do Estado (UTE), segundo o qual todos os movimentos de fundos públicos deverão ser efetuados através de contas bancárias da tesouraria do Estado, a partir das quais as entidades detentoras desses fundos promovem as respetivas operações de cobrança e pagamento e onde mantêm depositados as suas disponibilidades de tesouraria.” (Lei 114/2017, art.º135)

² “A Agência de Gestão da Tesouraria e da Dívida Pública - IGCP, E.P.E. é a entidade pública a quem compete, nos termos do Decreto-Lei n.º 200/2012 de 27 de agosto, gerir, de forma integrada, a tesouraria, o financiamento e a dívida pública direta do Estado, a dívida das entidades do setor público

Económica), no tocante aos depósitos à ordem, bem como as aplicações financeiras efetuadas junto daquela Agência, tendo sido apuradas algumas divergências.

Foi então proposto numa primeira fase preencher uma tabela em Excel com todos os dados da empresa em formato SIREF fornecidos por email complementando esta informação com os movimentos dos depósitos à ordem pedidos ao responsável da tesouraria, onde encontramos o controlo diário da conta, com as respetivas entradas, saídas e saldos. Estes foram os elementos que retiramos do ERP (GIAF) com a posição dos bancos no final de cada um dos trimestres, os valores que constam dos extratos bancários no IGCP no último dia de cada trimestre, e os valores disponibilizados através do formulário disponível em SIREF.

O objetivo era, portanto, numa folha de Excel à parte, fazer uma comparação entre os valores do IGCP e os retirados do GIAF, verificando os possíveis desvios no final de cada trimestre de 2019 nos diferentes bancos, e fazer o mesmo, mas desta vez para os valores reportados em SIREF.

Numa segunda fase, para finalizar este trabalho, foi solicitado olhar para os desvios atrás verificados e, através da análise da conciliação bancária dos respetivos períodos, justificar tais divergências. Foi então pedido ao departamento de contabilidade a pasta de conciliação bancária, onde se apresentavam os saldos da conta corrente da APFF e no extrato bancário, valores não conciliados e valores conciliados cuja data de contabilização é posterior à data de referência. Através desta análise detalhada foram encontrados e justificados todos os desvios derivados destas operações, subtraindo os débitos e somando os créditos, e/ou pelas operações cuja data de contabilização é superior à data de referência, somando os débitos e subtraindo os créditos, dando depois o valor da conta corrente do porto igual ao valor do extrato do banco. A soma e subtração destes valores não tidos em conta são, portanto, a justificação exata para os desvios atrás reconhecidos, sendo posteriormente reportado às respetivas entidades.

4.2.4 Identificação e Compreensão de Ajudas de Custo

Em inícios de março, foi proposta a identificação da origem das ajudas de custo processadas pela APFF em 2019, relativas a formações dadas a funcionários da APFF e APA, com o objetivo de identificar as que decorreram de ações relacionadas com a implementação do projeto Janela Única Logística (JUL). Foram fornecidos os registos feitos na contabilidade e, em conversação com o responsável dos recursos humanos acerca dos documentos relativos às ajudas de custo de 2019, e linha a linha desagregando cada um dos meses, foram encontrados os comprovativos de pagamento relativos às ajudas de custo apenas associadas à JUL³. Primeiramente, o que poderia ter sido feito com alguma facilidade, não foi, devido ao facto de os registos da contabilidade não irem ao encontro com as respetivas “autorizações de pagamento de despesa deslocação em serviço”. Logo depois, e com a realização de uma análise mais detalhada feita, verificamos que os comprovativos não estavam a ir ao encontro dos dados contabilísticos e, portanto, foi reportado via email, que para além daquelas ajudas de custo não estarem sequer registadas na contabilidade, também não se encontravam registos relativos a outras ajudas de custo relativas a outras formações.

4.2.5 Filtração de Documentos como Contributo para a Passagem para JUL

Quando o país entrou no período de quarentena, a meados de março, o porto teve de reduzir o número de pessoal a trabalhar de forma presencial na APFF, assim como os seus horários e foi decidido que uma das funções que poderia ser perfeitamente desempenhada a partir de casa seria a de estagiário, pelo menos numa perspetiva a curto prazo. Assim, durante o período de quarentena, um dos trabalhos desenvolvidos, auxiliando o porto no

³ A JUL é um projeto que visa a total digitalização das cadeias logísticas utilizadas nos portos nacionais, através da evolução e extensão da JUP. A missão deste projeto é o alargar da gestão dos fluxos de informação, ao longo de toda a cadeia logística, integrando o transporte marítimo com os modos de transporte terrestre e a ligação dos portos secos, numa lógica intermodalidade, assim como a ligação aos portos fora do território nacional.

seu período de mudança de plataforma digital da JUP para a JUL, foi ajudar a filtrar as faturas que se consideraram importantes neste processo de atualização.

Foram então fornecidas todas as faturas e notas de crédito lançadas de 2010 a 2020 e, um outro documento com todos os anos agregados como documento final, tendo sido pedido para ignorar os casos de alvarás e algumas faturas específicas. Foram surgindo, no entanto, casos atípicos que foram objeto de dúvidas retiradas ao longo do trabalho. O objetivo era pegar nesta documentação e eliminar as linhas neste documento final que não eram consideradas relevantes como atrás mencionado, acrescentar informação sobre os documentos relevantes na coluna das observações pois mostrava-se incompleto, havendo casos em que até se tinha que acrescentar novas faturas ou notas de crédito que nem sequer se encontravam registadas.

Após realizar esta tarefa morosa, pois estamos a falar da revisão de dez anos de faturas do Cais Comercial, foi enviado o documento editado ao orientador. Isto para, numa fase futura, aquando da mudança definitiva para a JUL, já se saber qual a informação a transferir para a nova plataforma, de forma simples e rápida.

4.2.6 Elaboração e Aplicação de Questionários

Como se encontrava no cronograma inicial do meu estágio, passaríamos, agora à elaboração dos questionários, que tinham como missão a recolha das rotinas e boas práticas num porto a nível de controlo interno, direcionado às 8 autoridades portuárias nacionais, sendo este questionário feito de uma forma mais geral. Foi realizado também um conjunto de questionários internos, tendo este o objetivo de recolher ao pormenor dados importantes acerca das rotinas dos colaboradores da APFF.

Antes de dar início à elaboração dos questionários, foi revista alguma literatura sobre o assunto, desde teses, relatórios de estágio e o livro mais recente de Carlos B. Costa (2018). Algo que também achei importante para a realização dos questionários internos foi o explorar dos mais diversos documentos divulgados sobre a APFF e sobre outros portos, como forma de ver e filtrar, sobretudo para a área de contabilidade, o tipo de questões que poderiam ou não ser colocadas, para que, dessa forma, o questionário fosse o mais

direto e preciso possível. E foi também uma forma de conhecer algo mais sobre as atividades dos outros portos sem sair de casa.

Foram explorados documentos como relatórios de governo societário, relatórios de contas, relatório de gestão consolidado, entre muitos outros. Impulsionado por alguma curiosidade, e porque talvez encontrasse mais alguma informação útil para a realização dos questionários, analisou-se, também, além da APFF e da APA, alguns dos relatórios dos portos de Sines, de Leixões e de Setúbal, que foram divulgados publicamente.

Com toda esta informação, e com toda a insistência precisa e útil do orientador do porto de Aveiro, e após múltiplas tentativas de fazer um questionário que refletisse e conseguisse extrair toda a informação necessária, sem se tornar maçador e que fosse aprovado tanto pelo orientador como pelos superiores, conseguiu-se fazer um combinado de questionários que passariam então, a ser aplicados nos mais diversos portos e respetivos colaboradores internos.

Para os questionários direcionados ao exterior da APFF, feitos pelo GoogleDocs, começou-se por enviá-los para o email geral de cada um dos portos. Como não se obteve qualquer resposta, decidiu-se insistir e ver o ponto de situação do email nos diferentes destinatários. Após muitas das chamadas terem sido direcionadas e redirecionadas para o destino desejado, que consistia no auditor interno ou alguém da equipa de auditoria ou, no caso de nenhum destes existir, para alguém da gestão, as respostas, de uma forma geral, foram a dizer que o email estaria a ser direcionado ou já tinha chegado ao destino pretendido, mas que ainda não tinha surgido a disponibilidade para ser respondido. Com a situação do aparecimento do vírus covid-19, o processo ainda ficou mais atrasado, mas na verdade, só obtivemos a resposta da APFF, da APA e do porto de Sines, o que tornou a amostra bastante pequena, não podendo fazer grandes conclusões. Tendo em conta o objetivo deste questionário, não houve grande impacto no objetivo do estágio, seguindo-se assim para aplicação dos questionários internos.

Devido à disponibilidade de alguns colaboradores, conseguiu-se fazer alguns destes questionários presencialmente a cada um dos responsáveis das seguintes áreas: contabilidade, tesouraria, recursos humanos, responsável pela inventariação, e por último pela faturação da marina e do cais.

4.2.7 Revisão e Recolha do SCI da Marina do Porto

Conforme estrutura inicial do estágio foi, então, nesta fase final do estágio na APFF, em que foi escolhida uma área do porto para a recolha, elaboração e proposta de um SCI adequado de forma mais profunda, tendo sido escolhida a Marina de Recreio do porto da Figueira da Foz para o efeito.

A auditoria da Marina começou pela análise de todas as faturas lançadas de todos os clientes de 2018 e 2019. O primeiro objetivo era rever toda essa informação de forma a detetar desconformidades na forma como eram faturadas certas situações que iam surgindo ao longo da investigação. Depois de esclarecidas todas as minhas dúvidas pelo responsável da Marina e pelo orientador do porto, e de terem sido verificadas todas as faturas, foram, então, reportadas todas as desconformidades. As divergências encontradas foram divididas em cinco tipos:

- Tipo 1 – aplicação do rateio da tarifa anual à embarcação quando esta não esteve o ano inteiro na marina;
- Tipo 2 – aplicação das tarifas erradas face à classe da embarcação;
- Tipo 3 – erros na introdução do valor faturado;
- Tipo 4 – incorreta aplicação dos períodos; e
- Tipo 5 – emissão de faturas em duplicado.

Quanto à recolha feita presencialmente de todos os controlos requeridos e efetivamente cumpridos e seguidos foi envolvido todo o processo de receção do cliente, faturação e saída do cliente. Após umas quantas visitas à Marina, da recolha de todos os dados necessários, e outros que foram sugeridos pelo orientador do porto, consegui informação suficiente para trabalhar em casa e elaborar um primeiro parecer sobre o sistema aplicado da Marina e em alguns casos, da falta de controlo.

E foi então que tivemos uma primeira reunião, via Microsoft Teams, com um dos Administradores, a Diretora Financeira e o orientador do porto, onde foi exposto todo o trabalho realizado na Marina até aquela data, onde foram apontados vários aspetos que deveriam ser melhorados, e onde também foram dadas novas informações e ideias. Esta

apresentação começou com uma contextualização da temática auditoria e respondendo ao porquê de se estar a ser feita na Marina. Foram apresentadas todas as desconformidades observadas dos diferentes tipos (como atrás referido) e encontrando um total de 84 desconformidades resultado de um desvio desfavorável, receita que devia ter havido, mas não foi gerada, concluindo com uma proposta de um leque amplo de melhoramentos.

Com as críticas construtivas dadas pelos demais presentes na reunião e pelas novas informações fornecidas, foi decidido expandir e aprofundar esta temática, sendo proposto o prolongamento do estágio até dia 15 de julho. Houve, ainda algumas, deslocações à Marina com o objetivo de encontrar mais informações, de acordo com as novas indicações e perspectivas dadas na reunião e de também tentar perceber as razões pelas quais algumas das propostas apresentadas no documento da última auditoria à Marina em 2016 não terem sido executadas e postas em prática.

Voltou-se a elaborar um relatório de auditoria à Marina do porto da Figueira da Foz, versão esta já final e onde foram apontadas todas as propostas para melhoramento ou correção dos controlos da mesma. Este parecer encontra-se apresentado no capítulo 5.

4.2.8 Análise dos Questionário sobre o DAI e SCI

Neste capítulo foi analisado o questionário (**Anexo 1**) que foi feito com o intuito de retirar informações sobre o Departamento de auditoria interna (DAI) e os SCI dos portos nacionais de uma forma anónima, consistindo em efetuar um levantamento das práticas já implementadas a nível de controlo interno, isto ainda antes dos questionários na APFF sobre os controlos existentes.

Como já referido anteriormente, por mais chamadas ou emails que fossem enviados, nunca se conseguiu ter um feedback razoável, ficando apenas com uma amostra de três dos oito portos, tornando assim a minha amostra uma amostra não representativa da população.

Mas mesmo assim foi decidido apresentar os resultados obtidos, pois trata-se de uma atividade desenvolvida, que embora não tenha dado grandes frutos, deu alguns.

Após observar as respostas obtidas de forma anónima, foram resumidos os resultados retirados dos questionários:

Os portos que realizam uma auditoria interna, a maioria, fá-lo através das mais diversas formas, sendo que os resultados que obtive foram através de um departamento específico para tal ou através de uma empresa externa, ou até mediante solicitação do Conselho de Administração. Os pareceres emitidos pelos demais departamentos são, de uma forma geral, aprovados ou solicitados por um órgão superior, observando uma necessidade de se reunirem com tal órgão poucas vezes, desde uma só vez, duas/três e quatro vezes.

Foi observado que não era realizada uma revisão dos processos de gestão dos sistemas de informação e/ou os controlos aplicacionais em dois portos.

Nos três portos questionados, encontramos dois deles com equipas de auditoria multidisciplinares e que abrangem áreas como contabilidade, finanças, gestão e outras até todas as áreas.

Quando se questionou os portos sobre a existência de um código de conduta, houve uma resposta positiva unanime, o que demonstra a importância dada pelo porto aos seus princípios, sendo este um importante pilar para um bom funcionamento de qualquer organização.

Foi também unanime e afirmativa a resposta às perguntas relativas à existência de procedimentos de AI implementados, e se existem procedimentos para verificar a qualidade do trabalho realizado.

Já quando questionados sobre a importância da AI na monitorização dos controlos internos, reparou-se que um dos portos não demonstrou certeza quanto à sua resposta, dizendo “talvez”, sendo que a resposta esperada e frequente seria “sim”, pois é uma função bastante relevante na atividade de um auditor.

As medidas de controlo interno são transmitidas à equipa de gestão, através de maioritariamente através de reuniões periódicas e relatórios, sendo que os maiores obstáculos são a falha na motorização dos controlos e a falta de segregação de funções, como no caso do porto da Figueira da Foz, pois tem muito poucos funcionários, havendo também um caso cuja resposta revelou que um dos obstáculos é a falha de controlos considerados chave ou irregularidade na aplicação destes.

As restantes perguntas foram com o intuito de tentar captar a importância dada à equipa de auditoria interna e às suas funções numa escala de 1 a 5. As respostas foram, na generalidade, positivas o que revela o interesse e o quanto valioso é o trabalho dessa equipa para a empresa.

5. Análise Crítica

Depois de recolhido todo o tipo de informações retiradas com a experiência e vivência no porto, assim como os dados recolhidos pelos questionários (**Anexos 2 a 7**), das mais diversas áreas e departamentos, foi emitido um parecer como auditor interno. Irei, assim, dividir este relatório pelas diferentes áreas abordadas, começando por apresentar o observado ao longo da permanência no porto, seguindo das propostas de melhoramento.

Desconformidades observadas:

Cais Comercial-Armazém/Oficina

- Não é feita uma contagem física dos inventários permanente;
- A equipa de contagem é constituída apenas por colaboradores da oficina;
- A necessidade de reabastecer os depósitos de combustível é feita de forma direta.

Cais Comercial- Faturação das embarcações de carga

- Através do questionário não detetei nenhuma falta de controlo básico, a não ser o facto de não haver um manual de procedimentos.

Recursos Humanos

- O responsável pela preparação das folhas de remunerações e pela emissão de cheques e transferências bancárias é o mesmo;
- A conta bancária relativa aos pagamentos das remunerações do pessoal é a mesma conta referente a outras atividades;
- Foi verificada a não existência de nenhuma política acerca da concessão de adiantamento ou “vales”.

Tesouraria

- Não são registados muitos detalhes sobre os cheques recebidos, o que por vezes poderá ser um problema a nível de controlo, caso seja preciso saber esses mesmos detalhes sobre um cheque recebido numa data passada;
- Os cheques emitidos em carteira não são objeto de uma contagem periódica.

Contabilidade

- As imparidades dos ATF e AI são unicamente testadas no final do ano;
- Inexistência de manual de procedimentos para os AFT e AI;

- Foi verificada uma negligência sobre os passivos contingentes e provisões durante o ano, dando só atenção a estes no final do ano;
- Não é confrontado mensalmente o registo dos títulos a pagar com os registos na conta do Razão;
- A conta de clientes só é analisada e então elaborado o seu balancete no final do ano.

Marina de Recreio

- Inexistência de um manual de procedimentos.

Proposto:

Cais Comercial-Armazém/Oficina

- Devia ser controlada a quantidade de gasóleo existente, por exemplo no final de cada dia;
- Devia disponibilizar-se o contabilista para uma contagem aleatória do combustível inventariado;
- A nova requisição de reabastecimento deve passar pela secção de compras.

Cais Comercial- Faturação das embarcações de carga

- Elaborar um manual de procedimentos.

Recursos Humanos

- Se possível, atribuir as funções de preparação das folhas de remunerações e, emissão de cheques e transferências bancárias, a dois responsáveis diferentes;
- Criar uma conta bancária exclusiva para os pagamentos das remunerações para assim ter um melhor controlo sobre estas obrigações da empresa;
- Não existindo uma política bem definida para a concessão de adiantamentos ou “vales”, para a possibilidade de um aparecimento de um destes cenários, definir então política a ser seguida para não se criarem relatividades quanto à atuação nestas casos.

Tesouraria

- Devia ter-se o cuidado de fazer um registo detalhado acerca dos cheques recebidos;
- Fazer uma contagem periódica dos cheques emitidos em carteira.

Contabilidade

- Para uma melhor e mais real mensuração dos ATF e AI deverão ser testadas as suas imparidades todos os trimestres ou semestres;
- Criação de um manual de procedimentos para os AFT e AI;
- Durante o ano, a situação dos passivos contingentes e provisões deverá ser analisada de forma periódica como forma de transpor a imagem mais real, assim como para ninguém ser apanhado desprevenido com uma dívida nas contas que não contava;
- Deverá ser confrontado mensalmente o registo dos títulos a pagar com os registos na conta do Razão;
- Analisar e elaborar o balancete da conta de clientes, num período trimestral ou semestral.

Marina de Recreio

- Criar uma manual de procedimentos, deixando assim todo o processo de faturação descrito de forma detalhada para que não haja divergências em casos semelhantes e até para lidar com situações específicas até. Ir atualizando quando necessário. Facilitando futuras formações de novos funcionários, servindo também para que, quando o responsável pela marina não se encontra dentro do seu horário, observem-se iguais e coerentes formas de proceder à faturação.

Quando foi atribuída a responsabilidade de fazer um controlo físico das quantidades inventariadas de combustível no Cais Comercial, e após várias visitas que feitas ao local, foram observadas algumas desconformidades. Foi questionado o responsável sobre essas desconformidades e, posteriormente, até proposto alguns melhoramentos.

Desconformidades observadas:

- Depósitos de combustível degradados, levando a perdas de quantidades significativas de gasóleo .Assim como um modo de medição pouco preciso;
- Existe uma falta de segurança quanto à acessibilidade dos depósitos;
- O responsável pelo armazém é também responsável pela faturação.

Proposto:

- Investimento necessário na compra de novos depósitos para que não haja perdas por imparidade desnecessárias, e com um modo de medição de qualidade.

- Depósitos estes que devem ter algum cadeado ou chave para que possam ser acedidos apenas pelos responsáveis do armazém;
- Se possível, deverá haver uma segregação de funções entre responsável pelo armazém e pela faturação.

Sendo que o relatório e a recolha incidiram mais sobre a atividade da Marina, tendo sido este o departamento onde permaneceu-se durante mais tempo e onde teve-se maior contacto com a sua realidade foi precisamente por isso que, após observação de várias desconformidades, foram propostas, ao sistema de controlo interno da Marina, algumas melhorias e até novas medidas.

Desconformidades observadas:

Chegada/saída de embarcações

- O Upgrade do SIGPOR, funcionalidade “Desenvolver mensagens para ligar ao Latitude 32, integração da informação recebida no sistema de Gestão de Marinas”, falado na auditoria de 2016, nunca foi posto em prática, não passando apenas de uma discussão sobre o assunto;
- Não é registada a hora de saída das embarcações visto que o dia é separado às 12:00h e mais algumas horas podem fazer diferença principalmente na época alta;
- Desfasamento temporal entre a data da acostagem da embarcação e a data da fatura/recibo. Este desfasamento deve-se à incerteza do cliente no momento de chegada. Normalmente o cliente quando chega costuma estar ali uns dias e só depois é que diz quanto tempo pretende ficar;
- Registo da receção em formato de papel.

Faturação das nautas permanentes

- Nos meses de maio e junho ainda se estão a faturar anuidades de embarcações presentes desde janeiro;
- Um tema falado, mas não executado, é um upgrade no sistema de faturação sobre as nautas permanentes falado na mesma auditoria de 2016: “A faturação das anuidades será efetuada de forma automática após a aprovação, o respetivo carregamento no SIGPOR, no tarifário aprovado. Assim, no dia 31 de janeiro, ou 30 dias após a aprovação do tarifário, todas as faturas referentes aos nautas permanentes deverão ser emitidas”.

E numa simples frase conseguimos constatar vários princípios a falhar, o que também levou o responsável pela faturação ainda nos dias de hoje, estar a faturar as anuidades, visto que só em maio conseguiu ter acesso às tarifas atuais e acabar assim a fatura completa, isto porque tem de dividir a fatura em duas ou quatro divisões desnecessariamente;

- “Upgrade do SIGPOR, restantes funcionalidades, com exceção da comunicação com o Latitude 32, nos termos da proposta da J. Canção” falado em 2016, nunca foi realmente feito;
- Foi falado nesta mesma auditoria sobre “dotar o SIGPOR de ferramentas que permitam auditar a faturação dos nautas permanentes”, algo que nos dias de hoje ainda não se encontra executado.

Faturação de nautas temporários

- Lapso temporal entre data de acostagem e data da fatura em alguns casos;
- Inconsistência e incoerência em alguns cálculos sobre os valores apurados de diferentes, mas semelhantes, casos faturados;
- Aconteceu o mesmo ao às nautas temporárias acerca do “Upgrade do SIGPOR, restantes funcionalidades, com exceção da comunicação com o Latitude 32, nos termos da proposta da J. Canção”;
- Uso do programa de fatura simplificada para valores inferiores a 100€, duplicando assim as formas de faturação e diminuindo o poder e a facilidade de controlo sobre tal.

Serviços auxiliares (Estacionamento)

- Falta de informação documentada sobre os veículos, dados como o tipo de veículo e as respetivas matrículas dos nossos estacionamentos;
- Apenas taxas anuais e diárias quanto ao estacionamento de veículos no Regulamento da Marina;
- Está a ser faturado no programa de fatura simplificada serviços no valor inferior a 100€.

Outras desconformidades

- Falta de cumprimento do ponto 1 e 4 do artigo 11º do regulamento da Marina, que nos fala sobre a exigência do pagamento antecipado e sobre a data de quando o novo tarifário é publicado, respetivamente;

- Ainda não foram publicados o regulamento e as respectivas tarifas de 2020 na nossa plataforma online;
- No ano de 2019 e 2020 não se encontram licenças de alvarás emitidas;

Proposto:

Chegada/saída de embarcações

- Começar a registar a hora de saída das embarcações ou estar minimamente atendo e se necessário cobrar mais um dia se exceder muito as 12h;
- Tentar captar e insistir desde o momento de acostagem a intenção do cliente, visto que esta nos servirá como base para os cálculos;
- Tentar desde logo proceder à faturação e ao pagamento, respeitando assim o que nos diz o regulamento (art. 11º, 1.);
- Começar a fazer todo o registo inicial/receção em sistema informático para contornar erros relacionados com o método de preenchimento manual.
De momento está tudo a ser feito em papel e manualmente, tudo ainda muito “arcaico” em relação ao que podia ser a realidade. Falo do *update* já referido pelo Engenheiro na marina, sobre informatizar o registo da recessão facilitando e tornando este processo já no seu formato final;
- Pôr em prática o upgrade do SIGPOR, funcionalidade “Desenvolver mensagens para ligar ao Latitude 32, integração da informação recebida no sistema de Gestão de Marinas”, falado na auditoria de 2016.

Faturação das nautas permanentes

- Tentar ao máximo reduzir o lapso temporal entre a data de acostagem e a data da fatura. Durante janeiro deve-se verificar o lançamento das faturas das embarcações com periodização anual;
- Continuar a faturar apenas a x parte que o cliente fique no caso de desistência, e creditar o cliente pelo mesmo método de pagamento que foi utilizado, isto tudo apenas para anuidades. O que falta aqui é um programa/upgrade à SIGPOR para facilitar todo este processo. Upgrade este já pronto para estes eventuais acontecimentos.
- Optar por faturar por inteiro e deixar como “reservado” o lugar respetivo ao cliente caso este por qualquer motivo venha a sair antes do previsto, como acontece na

marina de albufeira, faturando mais se não aparecesse ninguém para preencher o seu lugar, mas menos se aparecesse um(s) “substituto(s)”;

- Emitir o Regulamento da Marina e os respetivos tarifários o mais rápido possível para que estas embarcações possam começar desde logo a ser faturadas;
- Fazer o dito “Upgrade do SIGPOR, restantes funcionalidades, com exceção da comunicação com o Latitude 32, nos termos da proposta da J. Canção” proposto na auditoria de 2016;
- Dotar o SIGPOR de ferramentas que permitam auditar a faturação dos nautas permanentes.

Faturação de nautas temporários

- Reduzir também o lapso temporal entre a data de acostagem e a data da fatura de nautas temporárias. Deve-se verificar no máximo uma diferença muito pequena como 1, 2 dias entre estas duas datas;
- Quanto aos nautas temporários devia-se cobrar como em albufeira, não arredondando nada, faturando exatamente o número de dias, semanas, etc., que o cliente fica na sua respetiva época;
- Pôr em prática o dito “Upgrade do SIGPOR, restantes funcionalidades, com exceção da comunicação com o Latitude 32, nos termos da proposta da J. Canção”;
- Elaborar um documento para a receção da caução;
- Observei algo que não faz muito sentido, sobre o tipo de faturação nos nautas temporários. Em 2013 foi imposto ao responsável pela marina o uso da faturação simplificada para valores até cerca de 100€, e em 2016, na auditoria feita à marina é analisado pela equipa de auditoria que “A faturação destes nautas deverá ser, sempre, efetuada no SIGPOR”, notando-se aqui uma mudança de ideias. Não estando isto a ser feito, por ordem de superiores, e depois de conversar com o responsável pela marina, ambos chegamos à conclusão que sim, não se entende o porquê e a necessidade de separar a faturação em dois tipos, algo que só complica e não se justifica.

Serviços auxiliares (Estacionamento)

- Começar a registar pelo menos o tipo de veículo, mesmo que estes sejam sempre ligeiros, visto que no presente regulamento temos diferentes tarifas para os diferentes tipos de veículos;

- Criação de uma taxa mensal para o estacionamento dos veículos com o respetivo preço (tanto para ligeiros de passageiros, ligeiros de mercadorias, pesados e atrelado com barco ou mota de água) para uma melhor mensuração do valor em determinados casos;
- Quanto ao resto dos serviços como os estacionamentos, lavandaria, etc. é tudo feito em programa de fatura simplificada, algo que também deveria passar a ser faturado na SIGPOR contribuindo tudo isto para um melhor controlo, sendo que tudo fica concentrado numa só plataforma;
- Relativamente ao procedimento para controlar o extravio das fichas falado em 2016, deverá ser proposta uma solução no Regulamento Utilização da Marina.

Outras recomendações

- Proceder ao lançamento dos alvarás de 2020;
- Atualizar as novas tarifas respeitantes de 2020 na plataforma online da APFF;
- Implementar, no molhe de saída da Marina, um painel informativo, se possível controlado informaticamente pela Capitania, com as seguintes situações:
Barra aberta; Barra condicionada a embarcações de menos 11 metros; Barra condicionada a embarcações com menos de 35 metros e Barra fechada.
Esse painel informativo já esteve em funcionamento, mas devido à tempestade do Leslie não voltou a ser concertado.

Resumindo a minha análise crítica, e tendo em conta a minha missão na entidade, este tópico vai ao encontro do que expus no meu relatório apresentado ao porto nos meus últimos dias de estágio. Foram, portanto, observadas a mais diversas desconformidades nos departamentos atrás mencionados, notando que de uma forma geral são pedidas as devidas autorizações necessárias para a execução das tarefas, onde em alguns casos é usada a confiança uns nos outros de que está a ser bem feito, como forma de controlar algumas atividades, não sendo registado muita coisa de forma clara. Notei também por último que não é muito frequente o uso e a criação de um manual de procedimentos, algo que também é preciso, principalmente na resolução de casos mais complexos.

As recomendações atrás apresentadas podem sintetizar-se numa maior atenção e cuidado no registo das mais diversas coisas, na criação dos manuais de procedimentos para as mais

diversas áreas, pois consegue-se assim controlar melhor todo o processo e os respetivos resultados, eliminando também algumas inconsistências no tocante a alguns cálculos feitos.

Diria que muitos dos problemas atrás referidos existem devido ao facto de a APFF ser gerida através da APA. Nota-se aqui uma ligação que não é tão direta e eficaz como poderia ser num cenário em que a gestão e as infraestruturas se encontrassem na mesma zona. Por isso é notório que as respostas para todas as divergências encontradas na Figueira não são tão céleres quanto se desejaria e como provavelmente serão em Aveiro.

6. Conclusão

Este relatório dividiu-se em três grandes capítulos: em primeiro lugar, uma análise de natureza teórica acerca da auditoria como um todo, em segundo lugar, uma investigação sobre controlo interno, em que são analisadas as diversas perspetivas desenvolvidas por diferentes investigadores e, por último, uma apresentação da empresa onde decorreu o estágio, a análise das atividades desenvolvidas, bem como um parecer sobre o sistema de controlo interno aplicado no porto.

Um auditor interno não deve ter em conta exclusivamente as demonstrações financeiras, apesar deste ser o seu principal foco. Adicionalmente, o auditor deve olhar para todas as questões subjacentes a essas peças financeiras, de modo a concluir se refletem, ou não, uma imagem verdadeira, transparente e apropriada da organização. Por outro lado, a profissão de auditoria interna é, frequentemente, entendida pelos gestores e *stakeholders*, como um gasto, ou mesmo, um serviço desnecessário. Contudo, esta imagem errónea da profissão, tem vindo a mudar ao longo dos últimos anos, verificando-se cada vez mais, uma maior aceitação e um maior reconhecimento do valor acrescentado que esta função pode acrescentar à empresa.

A gestão do controlo interno de uma organização é, cada vez mais, uma atividade complementar e integrada da profissão de auditor, atividade esta, imprescindível, quanto maior for a dimensão da empresa. Um adequado sistema de controlo interno deve traduzir-se num plano organizacional assente na segregação de funções, deve consistir num sistema de procedimentos e autorizações, de modo a proporcionar um controlo contabilístico efetivo sobre ativos, passivos, gastos e créditos. Adicionalmente, um controlo interno eficiente deve traduzir-se em boas práticas de desempenho das funções e deveres da estrutura orgânica, pressupondo a existência de recursos humanos de qualidade, compatíveis com as respetivas responsabilidades.

No que à componente prática deste relatório diz respeito, não fossem os constrangimentos relacionados com ao aparecimento da pandemia, poderia ter sido mais aprofundada e debatida. Apesar disso, destaco a importância da realização deste estágio, que se revelou um grande desafio e uma excelente oportunidade para o desenvolvimento de novas competências.

O relatório de auditoria apresentado à entidade acolhedora é a síntese das contribuições de todo o meu trabalho realizado na APFF. Essa contribuição inclui as desconformidades encontradas devidas à falta de manuais de procedimentos, o que acontecia nas diversas secções do porto, implicando uma deficiência no controlo e a inexistência de registos detalhados dos processos e das rotinas dos colaboradores. Nesta conformidade, resumiram-se todas as sugestões de melhoria num único relatório, tendo em vista ultrapassar desconformidades de diversa natureza.

A maior contribuição incidiu na Marina de Recreio, onde foi analisado todo o processo de acompanhamento e estadia do cliente, bem como todos os cálculos e faturas emitidas. Adicionalmente, em colaboração com o responsável da entidade, foram propostas diversas melhorias ao sistema de controlo interno.

As diferentes propostas de melhoria apresentadas em consequência das respostas aos questionários efetuados internamente, não tiveram por parte da entidade de acolhimento, o seguimento que inicialmente se esperava, devido à sua dificuldade de implementação. Adicionalmente, grande parte das propostas eram de difícil execução, tendo em conta a natureza e a complexidade da entidade. Apesar destas dificuldades, existiu a oportunidade de apresentar os resultados propostos e as propostas de melhoria sobre o sistema de controlo interno da Marina de Recreio, as quais não foram validadas pela entidade até ao momento em que o estágio terminou.

Constatou-se na entidade um certo amadorismo em termos de controlo interno, uma certa flexibilização na prática de procedimentos com rigor, sem se conseguir a elaboração de manuais de procedimentos que formalizariam uma forma mais profissional de executar os procedimentos ao nível dos diversos departamentos.

Durante o estágio surgiram oportunidades para o desenvolvimento de diversas competências, tendo criado uma nova perspetiva sobre a forma de olhar para diversos casos e problemas, o que foi complementada com uma análise crítica e criteriosa sobre a atividade da entidade.

Por último, pode concluir-se um saldo muito positivo sobre a realização deste estágio no seu todo, tendo as aprendizagens conseguidas sido muito enriquecedoras, não só em termos pessoais, como também, em termos profissionais.

7. Bibliografia

Almeida, L. C. C. (2011). *Os pilares de uma auditoria financeira*. Relatório de Estágio de Mestrado em Gestão. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Aniceto, A., & Doutor, C. (2019). A procura de níveis de materialidade a considerar no planeamento e na execução da auditoria. *Revista OROC nº84*, Edição trimestral janeiro/março, 13-19. Obtido de <https://www.oroc.pt/publicacoes/revista/revista/anos-anteriores/2019/>

Arruñada, B., & Paz-Ares, C. (1997). Mandatory Rotation of Company Auditors: A Critical Examination. *International Review of Law and Economics*, 188(17), 31–61.

Cancela, C. S. G. (2010). *As asserções subjacentes às demonstrações financeiras e a emissão de opinião como elemento chave de uma auditoria financeira*. Relatório de Estágio de Mestrado em Gestão. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Cavaco, P. M. G. (2017). *Relatório de Estágio em Auditoria Financeira Marques de Almeida, J. Nunes, V. Simões & Associados, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, S.A.*. Relatório de Estágio de Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Chi, W. (2011). An overlooked effect of mandatory audit–firm rotation on investigation strategies. *OR Spectrum*, 33(2), 265-285.

Christensen, B. E., Elder, R. J., & Glover, S. M. (2015). Insights into large audit firm sampling policies. *Current Issues in Auditing*, 9(2), 7-18.

Cordeiro, A. C. C. (2011). *Auditoria financeira: a definição da materialidade e o seu impacto no trabalho de auditoria*. Relatório de Estágio de Mestrado em Gestão. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Costa, C. B. (2018). *Auditoria Financeira – Teoria e Prática*. (12.ª ed.). Lisboa: Rei dos Livros.

Duarte, P. F. S. M. (2011). *A importância do sistema de controlo interno na definição dos procedimentos de auditoria*. Relatório de Estágio de Mestrado em Economia. Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Elder, R. J., Lowensohn, S., & Reck, J. L. (2015). Audit firm rotation, auditor specialization, and audit quality in the municipal audit context. *Journal of Government & Nonprofit Accounting*, 4(1), 73-100.

Feteira, M. A. P. (2013). *Norma de controlo interno e procedimentos de auditoria interna*. Projeto de Mestrado em Auditoria e Análise Financeira. Instituto Politécnico de Tomar

Fonseca, A. D. R., Jorge, S., & Nascimento, C. (2020). O papel da auditoria interna na promoção da *accountability* nas Instituições de Ensino Superior. *Revista de Administração Pública*, 54(2), 243-265.

Gonçalves, A. (2015). Controlo Interno e a Liderança como Fator Diferenciador. *Revista OROC nº70*, Edição trimestral julho/setembro, 30-34. Obtido de <https://www.oroc.pt/publicacoes/revista/revista/anos-anteriores/2015/>

Lelis, D. L. M., & Pinheiro, L. E. T. (2012). Auditor and auditee perceptions of internal auditing practices in a company in the energy sector. *Revista Contabilidade & Finanças*. 23(60), 212-222.

Machado, S., Serra, S., & Gomes, P. (2018). Auditoria interna nas instituições públicas de ensino superior: Estudo empírico no contexto português. *Dos Algarves: A Multidisciplinary e-Journal*, (29), 31-48.

Monteiro, A. N. A. F. (2014). *Auditoria e controlo interno no setor público casos de estudo: Câmara Municipal de São Miguel e Câmara Municipal de São Lourenço dos Órgãos*. Relatório de Estágio de Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Monteiro, M. L. D. R. (2015). *A Auditoria Financeira e Controlo Interno: uma abordagem prática*. Projeto aplicado de Mestrado em Gestão. Instituto Politécnico da Guarda.

Morais, M. G. (2004). Como emerge a auditoria interna nas pequenas e médias empresas em Portugal. *X Congresso de Contabilidade*, 24-26 novembro, Lisboa, Portugal.

Neves, J.F. (2008). A importância de um sistema de controlo interno. *Revista TOC 99*, junho 2008, 60-61. Obtido de https://www.occ.pt/fotos/downloads/files/1213983276_60e61_gestao.pdf.

Pinho, M. F. A. (2014). *Relatório de estágio Auditoria Interna e Controlo de Gestão*. Relatório de Estágio de Mestrado em Contabilidade e Administração Pública. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.

Santos, E. M. F. (2015). *O Sistema de Controlo Interno e a Qualidade da Auditoria*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Aveiro.

Santos, M. M. (2013). *O Controlo interno e a gestão de risco nas empresas da área metropolitana do Porto*. Dissertação de Mestrado em Auditoria. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.

Santos, S. (2020). Revisão de Literatura na área da Qualidade de Auditoria. *Revista OROC nº89*, Edição trimestral abril/junho, 11-39. Obtido de <https://www.oroc.pt/publicacoes/revista/revista/2020/>

Silva, J. C. (2016). *Relatório de estágio auditoria interna no Hospital Distrital da Figueira da Foz*. Relatório de Estágio de Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Stettler, H. F. (1982). *Auditing Principles- A systems-based Approach*. (5ª ed.). Englewood Cliffs: Prentice-Hall

8. Cibergrafia

<https://www.bportugal.pt/aviso/52008>

<https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>

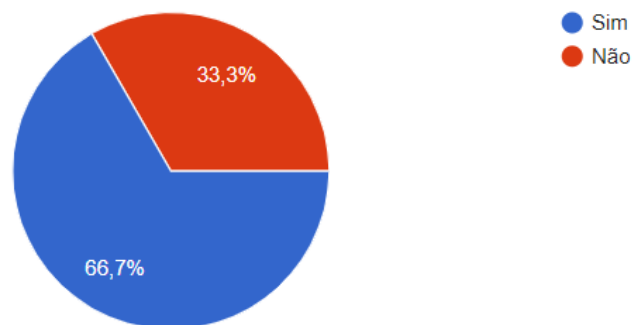
9. Anexos

Anexo 1: Questionário direcionado às 8 Autoridades Portuárias

1. Departamento de Auditoria Interna (DAI):

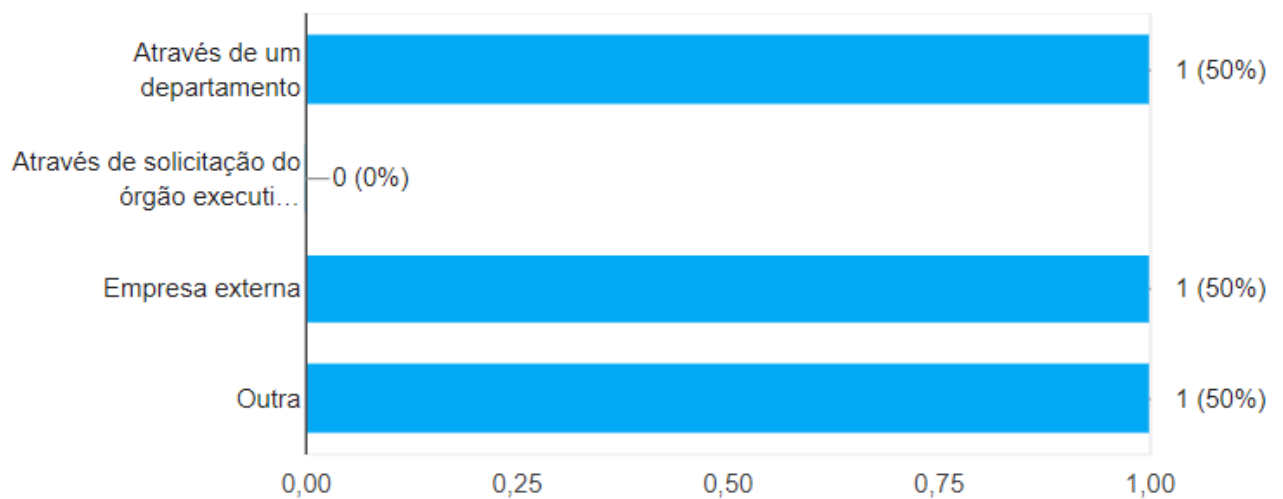
1.1 O Porto audita internamente a sua atividade?

3 respostas



1.1 Em caso afirmativo, quem realiza essa auditoria?

2 respostas



Em caso negativo, justifique:

1 resposta

Por ausência de recursos humanos a auditoria interna ao Porto é realizada mediante solicitação do Conselho de Administração

1.2 O DAI elabora pareceres autónomos ou estes estão sujeitos à aprovação de órgão superior (executivo/deliberativo/outro) ?

3 respostas

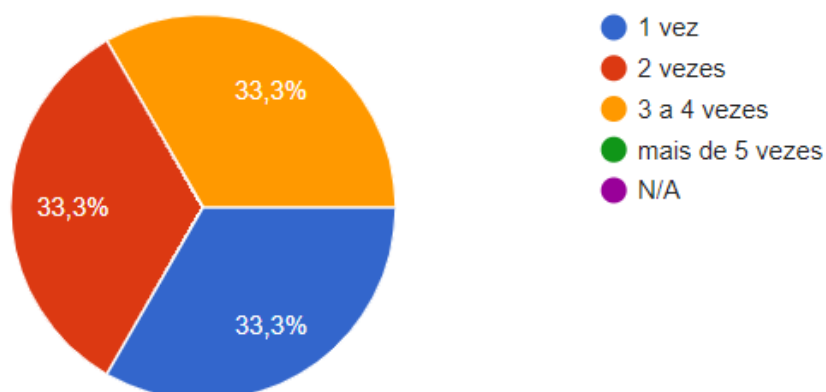
Não há um Departamento de Auditoria Interna em termos formais. Existe uma departamento de qualidade que audita alguns processos. Sempre que aplicável a respostas seguintes reportam-se a este departamento.

Ambos. O DAI é assegurado pelo Controlo de Gestão. As auditorias são realizadas de acordo com um plano previamente aprovado ou por solicitação do Conselho de Administração.

Quando realizadas estão sujeitas a aprovação pelo Conselho de Administração.

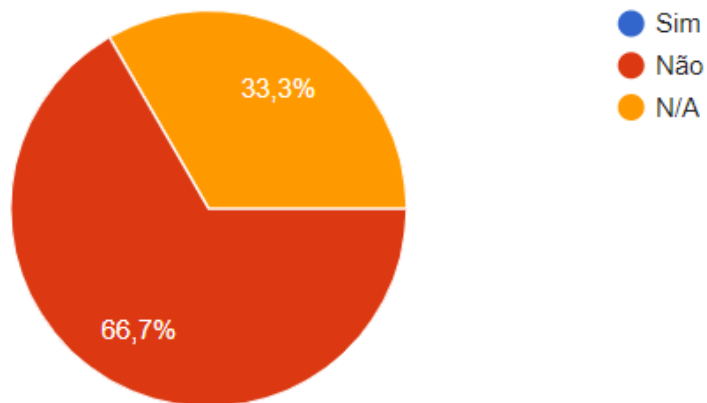
1.2.1 Quantas vezes existe uma comunicação formal com este órgão superior (por ano):

3 respostas



1.3 O programa de trabalho do DAI inclui a revisão dos processos de gestão dos sistemas de informação e/ou dos controlos aplicacionais?

3 respostas



1.4 Quais as horas de formação anuais ministradas a cada colaborador afeto à DAI?

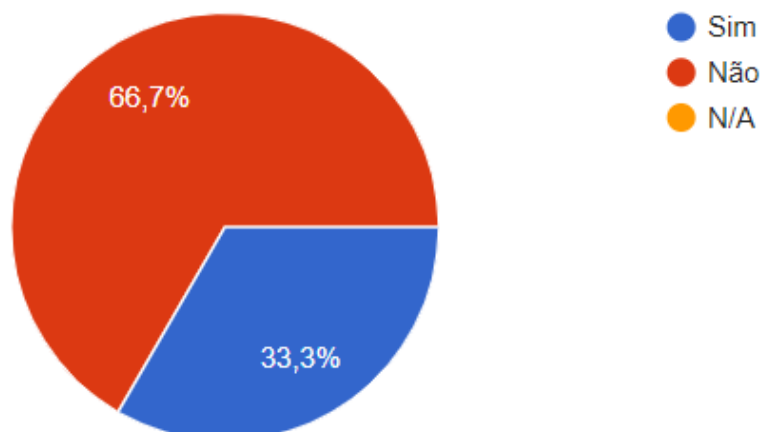
2 respostas

dados não conhecidos

50

1.5 A equipa de AI é multidisciplinar?

3 respostas



1.5.1 E abrange que áreas?

3 respostas

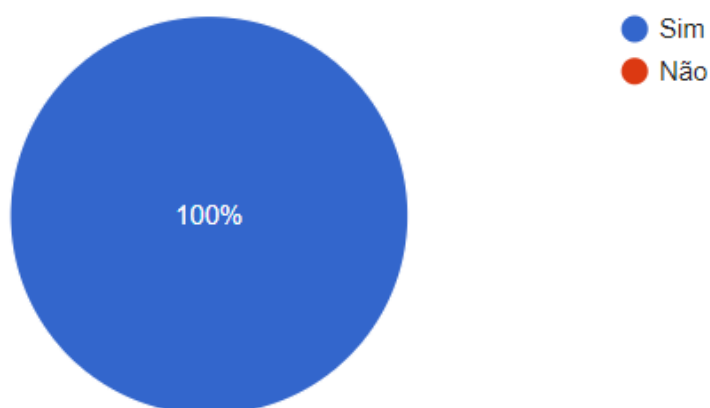
Todas as áreas

Gestão / Finanças Empresariais

Gestão / Contabilidade / Finanças

1.6 O Porto detém de um código de ética e conduta?

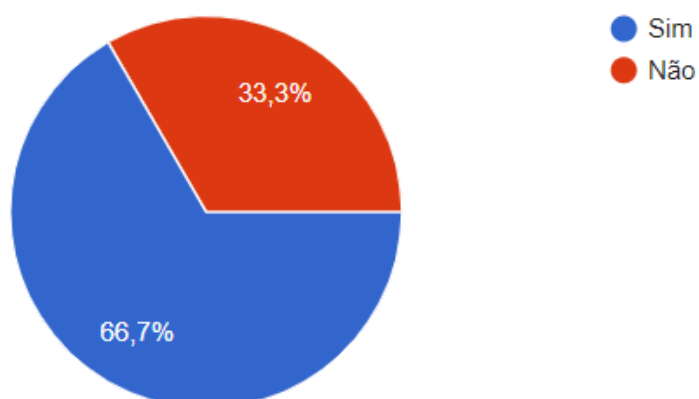
3 respostas



2. Sistemas de Controlo Interno (SCI):

2.1 Existem procedimentos de AI implementados ?

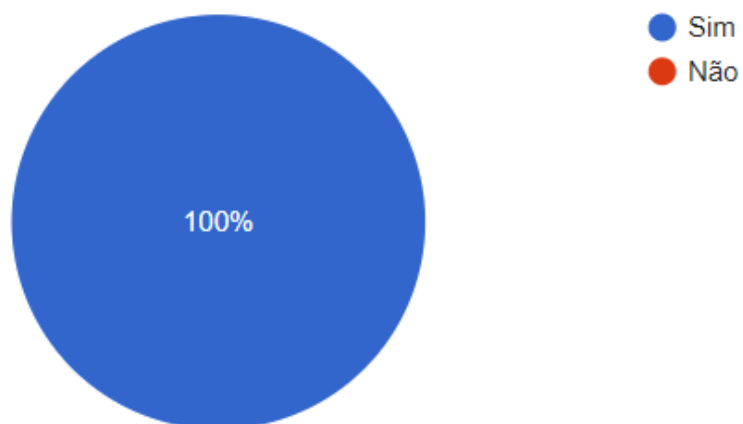
3 respostas



Nota: As respostas à 2.1 são todos "Sim", pois houve um engano na resposta de um dos portos, algo que me foi avisado posteriormente.

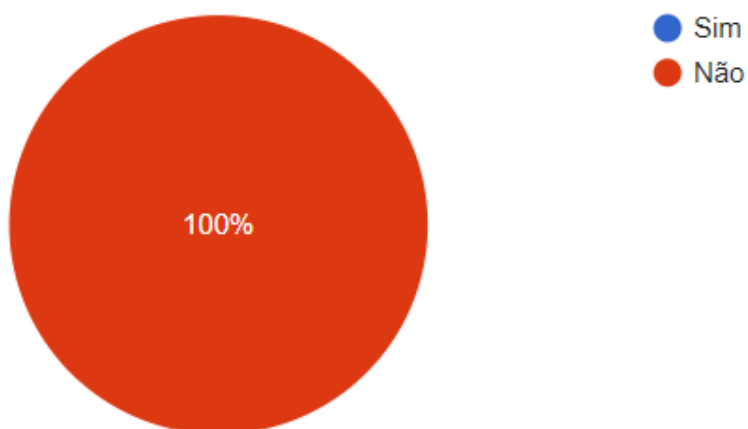
2.1.1 Se não, pensa-se em implementar numa data futura?

1 resposta



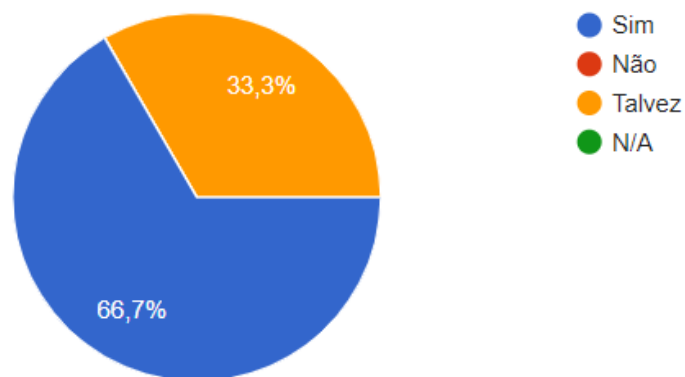
2.2 Existem procedimentos para verificar a qualidade do trabalho realizado?

3 respostas



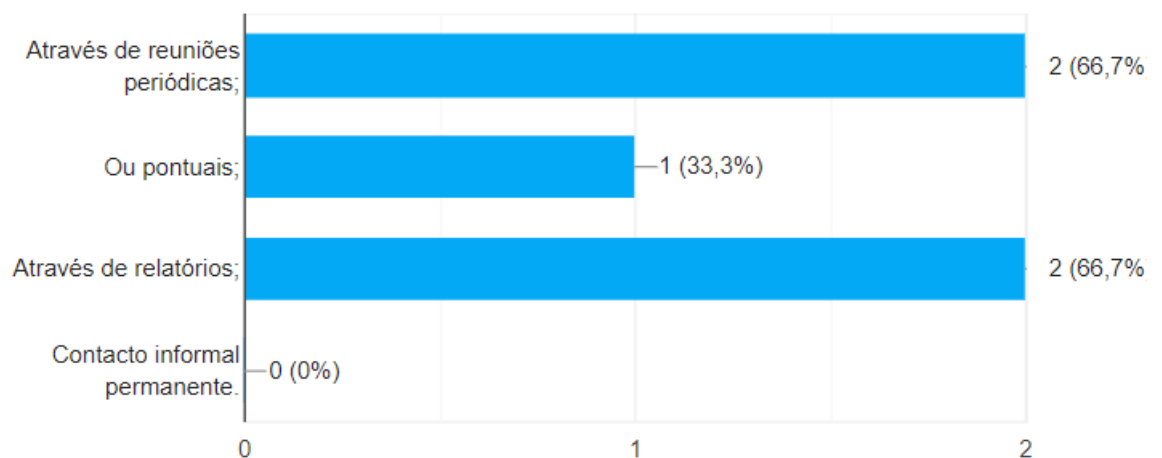
2.3 A AI tem um papel importante na monitorização do controlo interno?

3 respostas



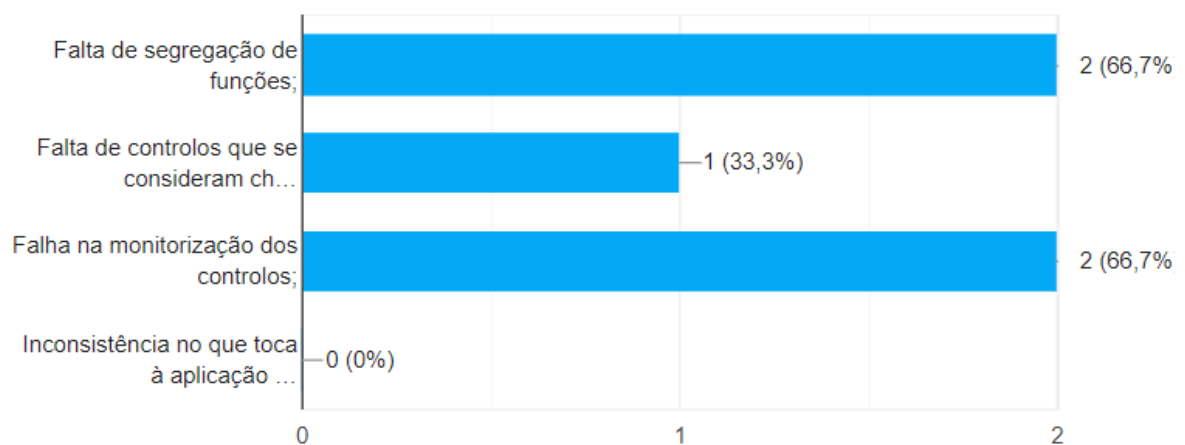
2.4 Como é executado o sistema de controlo interno?

3 respostas



2.5 Quais poderão ser os maiores obstáculos ao nível de SCI:

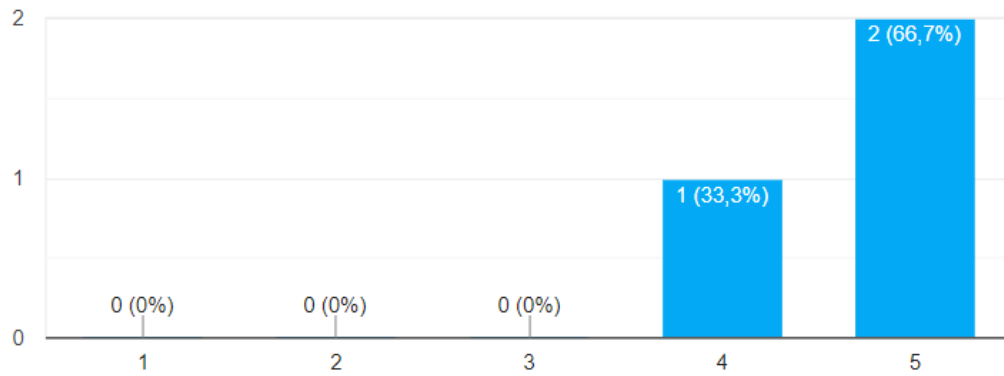
3 respostas



3. Considera que a AI tem benefícios para o planeamento de uma estratégia do Porto em:

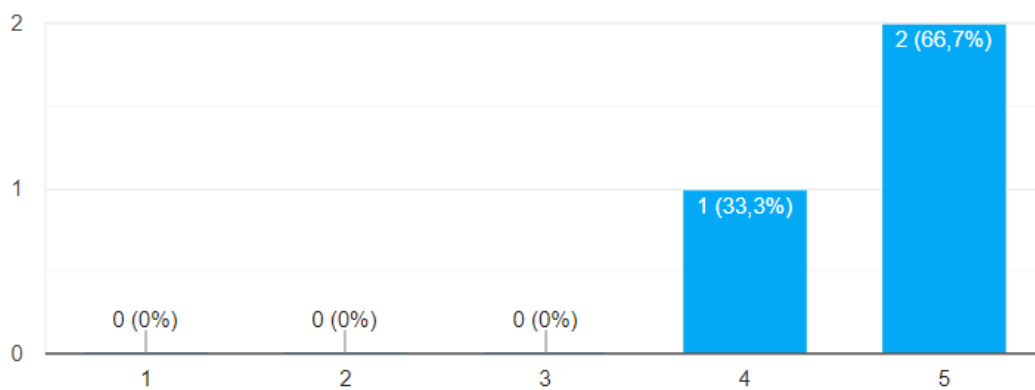
3.1 Identificar e gerir os riscos de negócio.

3 respostas



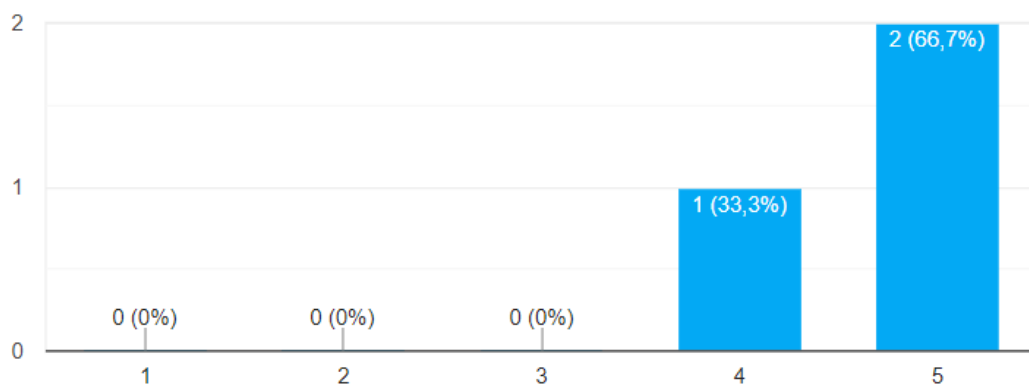
3.2 Combater a ocorrência de fraudes.

3 respostas



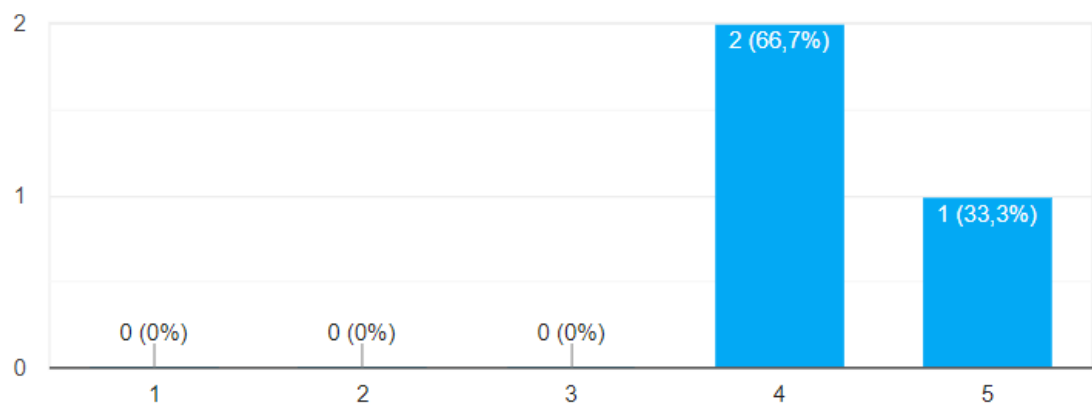
3.3 Acompanhar a implementação de ações corretivas

3 respostas



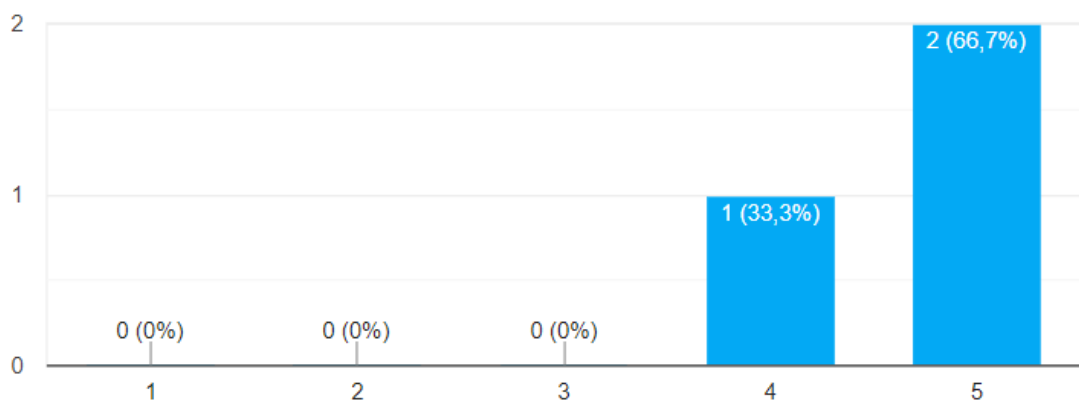
3.4 Apoiar decisões tomadas pela gestão.

3 respostas



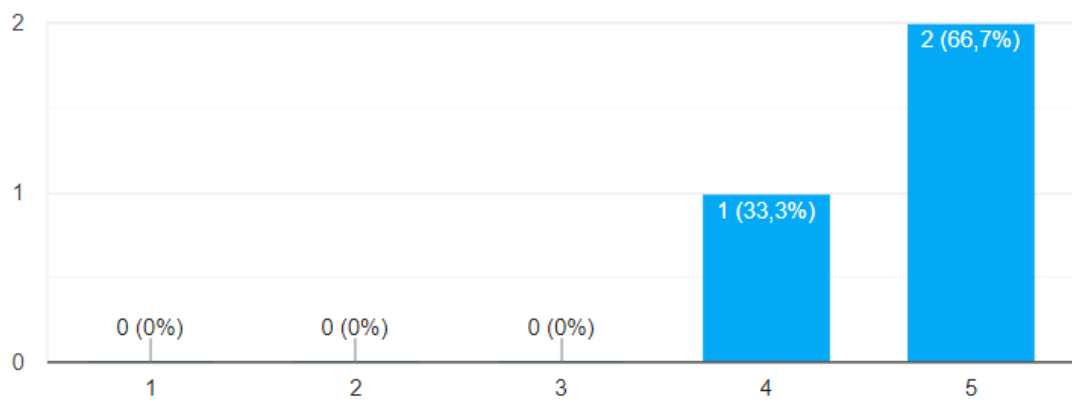
3.5 Conferir maior qualidade às operações realizadas no Porto.

3 respostas



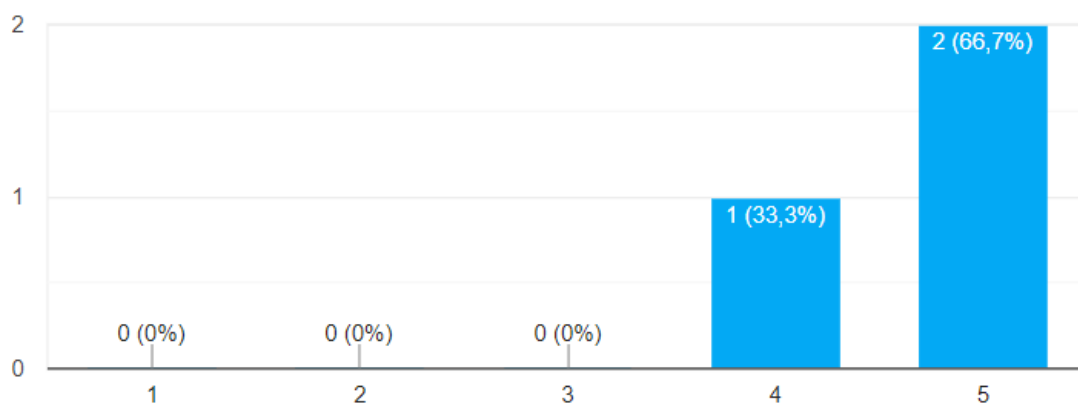
3.6 A AI contribui para uma maior eficácia dos sistemas de controlo interno.

3 respostas



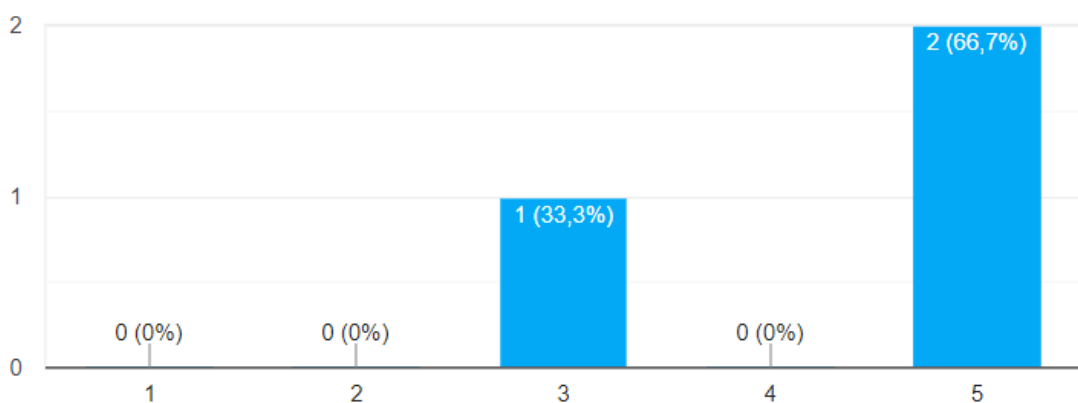
3.7 Um bom SCI leva a uma auditoria de qualidade.

3 respostas



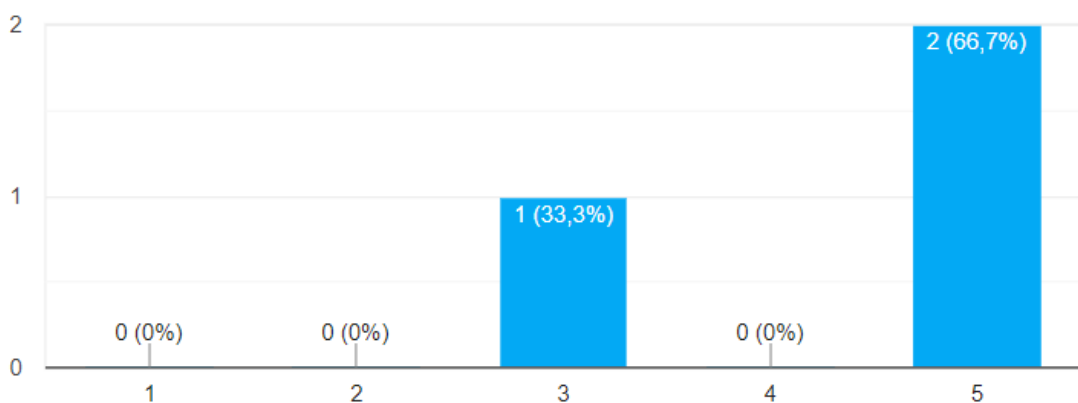
3.8 Quanto mais fiável o SCI, em grande parte, melhor será a fiabilidade das demonstrações financeiras.

3 respostas



3.8 Quanto mais fiável o SCI, em grande parte, melhor será a fiabilidade das demonstrações financeiras.

3 respostas



Anexo 2: Questionário do Cais Comercial-Armazém/Oficina

Tema - Inventários (gasóleo)					
Nº	Questão	Sim	Não	N/A	Obs.
1	Existe um cuidado na armazenagem relativamente às condições de preservação dos inventários	X			
2	Os artigos estão devidamente identificados?	X			
3	As diferentes saídas e entradas de armazém são devidamente justificadas e apoiadas com documentos internos como por exemplo ordens de expedição?	X			
4	Estas são assinadas por um responsável?	X			
5	É de seguida emitida uma guia de saída de armazém?	X			
6	Ou, usa-se a guia de remessa?		X		
7	É usado um sistema de inventários permanente?		X		
8	Em caso negativo, há controlo sobre as quantidades?	X			
9	Existe uma contagem física dos inventários permanente?		X		
10	Com que periodicidade?				a)
11	São elaboradas instruções escritas sobre as contagens físicas, com os seguintes dados: -datas e locais de contagem? -Artigos a serem contados? -Procedimentos? -Forma de e realizar a contagem? -Anotação das contagens? -"corte" de operações?				a)
12	São feitos ajustamentos, se necessário, a possíveis diferenças detetadas e aprovadas por um responsável?	X			
13	A equipa de contagem é constituída por: -Trabalhador do próprio armazém? -Alguém da secção da contabilidade?		X		Equipa constituída por dois colaboradores da oficina
14	Após a recebida a ordem de compra de gasóleo, são confirmadas as existências em armazém para evitar armazenagem?	X			

Tema - Prestação de serviços e compras					
Nº	Questão	Sim	Não	N/A	Obs.
1	É demonstrada a necessidade de "reabastecer" os stocks à secção de compras pelo gestor de stocks?		X		É feita a requisição diretamente
2	É emitida uma nota de encomenda devidamente aprovada?	X			
3	Aquando a receção, é feita a contagem quantitativa e confirmada com as quantidades presentes na guia de remessa?	X			
4	Após conferir a contagem, é emitida uma guia de receção ou de entrada?		X		
5	Ou esta é substituída por um carimbo na guia de remessa do fornecedor?	X			

Anexo 3: Questionário da Faturação do Cais Comercial- Faturação das embarcações de carga

Tema - Faturação					
Nº	Questão	Sim	Não	N/A	Obs.
1	As pessoas responsáveis pela elaboração das faturas, têm acesso às contas correntes dos clientes?		X		
2	Antes da fatura ser enviada ao cliente, são confirmados todos os dados nesta inseridos por outra pessoa?	x			
3	As notas de crédito são acompanhadas e justificadas com a devida documentação?	X			
4	As notas de crédito são aprovadas por um responsável?	x			
5	É necessária alguma aprovação quanto à anulação de saldos, concessão de descontos excepcionais ou possíveis alargares de limites de prazo de concessão de crédito?	x			
6	Existe um manual de procedimentos com o processo de prestação de serviço todo descrito?		x		

Anexo 4: Questionário dos Recursos Humanos

Tema - Pessoal					
Nº	Questão	Sim	Não	N/A	Obs.
1	Existe alguma ficha individual para cada trabalhador com todos os dados essenciais resumidos?	X			
2	Existe algum controlo sobre a assiduidade e presença dos trabalhadores?	X			
3	Existem fichas individuais com o número de horas efetivamente trabalhadas nos diferentes serviços?	X			
4	Existe uma conciliação mensal entre estes dois últimos registos atrás mencionados?	X			
5	É feito o registo das quantias a pagar segundo o número de horas trabalhadas, numa folha de remunerações?	X			
6	Esta folha é depois aprovada pelo chefe de secção de pessoal?	X			
7	A realização e horas extraordinárias estão sujeitas a prévia autorização?	X			
8	Estes pagamentos são feitos através de transferência bancária e/ou cheques?	X			
9	Existem ainda casos em que os pagamentos são através de dinheiro?		X		
10	Existe algum tipo de segregação de funções entre as diversas tarefas? -Preparação das folhas de remunerações -Emissão de cheques e transferências bancárias		X		
11	Existe uma conta exclusiva para o pagamento das remunerações?		X		
12	Existe uma política bem definida para a concessão de adiantamentos ou "vales"?		X		
13	As folhas de remunerações são conferidas e aprovadas por um trabalhador responsável?	X			
14	Existem copias dos documentado o cumprimento do pagamento das remunerações?	X			
15	A declaração mensal de remunerações é entregue dentro do prazo?	X			
16	Elabora-se anualmente o Relatório Único exigido pela Portaria nº55/2010, de 21 de janeiro?	X			
17	A empresa cumpre com as disposições do Regulamento Geral de Proteção de Dados?	X			

Anexo 5: Questionário da Tesouraria

Tema - Meios Financeiros Líquidos					
Nº	Questão	Sim	Não	N/A	Obs.
1	Tem-se por costume fazer pagamentos a terceiros em dinheiro?		X		
2	Para satisfazer pequenas despesas existe um fundo fixo de caixa?	X			
3	Existe controlo restrito sobre este fundo?	X			
4	Existe um registo dos pagamentos feitos através deste fundo e as respetivas autorizações?	X			
5	Efetuem-se inspeções físicas aleatoriamente ao fundo de caixa?	X			
	Ao repor o fundo fixe aplica-se um carimbo de "PAGO" nos respetivos documentos?	X			
6	Os pagamentos feitos através de cheques são devidamente suportados com os respetivos documentos?	X			
7	Os cheques em branco são devidamente guardados num local seguro?			X	
8	A maioria dos pagamentos são feitos através de transferências bancárias?	X			Todos
9	Existe o cuidado de serem depositados diariamente todos os cheques recebidos?			x	
10	São feitos pagamentos com cheques recebidos?		X		
11	Os cheques são registados por alguém da secção da contabilidade ou da Tesouraria?	x			Se for pelo correio são registados no registo por correspondência, Se são pagos à boca do cofre são aqui na tesouraria
12	É feito um registo detalhado sobre os cheques recebidos?		X		
13	Há um controlo específico para os cheques devolvidos pelos bancos?			X	
14	Esta lista é conferida pelo Diretor Financeiro e pela secção da contabilidade?			X	
15	Fica-se com uma cópia de todos os cheques emitidos?			X	

16	Existe um registo e uma atualização diária das transferências bancárias?	x			É logo transformado em recibo na tesouraria
17	As reconciliações bancárias são feitas com que periodização? Mensalmente?	X			
18	Estas são feitas pela mesma pessoa que assina os cheques ou manuseie numerário?		X		
19	São feitos recebimentos diretamente na Tesouraria?	X			
20	Existe algum responsável que proceda mensalmente a uma reconciliação das contas de depósitos à ordem?	X			
21	A reconciliação é posteriormente verificada pelo Chefe da Contabilidade e/ou pelo Diretor Financeiro?	X			
22	Faz-se periodicamente uma contagem dos recibos já emitidos em carteira?		X		
23	Existe algum controlo sobre pagamentos por conta?			X	
24	Elabora-se mensalmente e analisa-se o balancete de clientes?		X		Só no final do ano
25	Existe algum cuidado em confirmar os saldos de clientes juntos dos mesmos?	X			
26	Está definida alguma política relativa a pagamentos de clientes em atraso?	X			São feitas múltiplas insistências através de cartas
27	É necessária alguma aprovação quanto ao alargamento do prazo de recebimento de créditos?	X			
28	Existe algum controlo sobre "outras contas a pagar" (como financiamentos obtidos, juros, entre outros)?(está no questionário do arménio)			x	

Anexo 6: Questionário da Contabilidade

Tema - Acréscimos e Diferimentos					
Nº	Questão	Sim	Não	N/A	Obs.
1	São divulgadas em anexo as informações pertinentes sobre os acréscimos e diferimentos ativos?	x			
2	São divulgadas em anexo as informações pertinentes sobre os acréscimos e diferimentos passivos?	x			

Tema - Ativos Fixos Tangíveis e Ativos Intangíveis					
Nº	Questão	Sim	Não	N/A	Obs.
1	Existe algum controlo sobre novas aquisições tendo por base o orçamento de investimentos devidamente aprovado?	x			
2	Está estruturada alguma política para definir quais AFT que são capitalizáveis e quais são tomados como gastos?	x			
3	Existe um registo individual detalhado para cada ativo?	x			
4	Ou de alguns mais relevante para a atividade da empresa?				
5	É verificada a sua existência física, quando possível, periodicamente?			x	
6	As imparidades e as amortizações dos ativos são testadas periodicamente ao longo do ano?		x		
7	Ou é feito uma única vez no final do ano?	x			
8	São periodicamente confrontados estes últimos registos com os do Razão?	x			
9	Existe uma política estruturada quanto à definição da vida útil de cada ATF?	x			
10	E quanto as ativos intangíveis?	x			
11	Ou segue-se o critério fiscal? -AFT -AI	x			
12	As concessões são tratadas corretamente contabilisticamente como AFT, ou ativos intangíveis em contrapartida dos rendimentos provenientes da concessão até à data da reversão?	x			
13	Existe controlo e a devida aprovação quanto a abates destes ativos?	x			
14	Existe um manual de procedimentos contabilísticos para estes ativos?	x			
15	E um manual (manual de procedimentos) com as medidas de controlo interno?		x		

Tema - Provisões e Passivos Contingentes					
Nº	Questão	Sim	Não	N/A	Obs.
1	Os passivos contingentes são descritos em anexo às contas?	x			
2	E são continuamente avaliados?		x		
3	São revistas e analisadas periodicamente as condições associadas a possíveis provisões previstas?		x		

Tema - Capital Próprio					
Nº	Questão	Sim	Não	N/A	Obs.
1	Os movimentos ocorridos nas contas do CP estão devidamente documentados e autorizados por órgãos responsáveis?	x			

Tema - Prestação de serviços e compras					
Nº	Questão	Sim	Não	N/A	Obs.
1	Existe registo dos vários fornecedores para os diferentes tipos de artigos?	X			
2	Abrem-se concursos públicos para compras de elevadas quantias? A partir de que valor (Obs.)?	X			5.000€
3	Todos os bens de uma compra são rececionados com uma cópia da ordem de compra?	X			
4	Nessa cópia da ordem de compra destinada à receção, são mencionadas as quantidades?	X			
5	As faturas dos fornecedores são encaminhadas para a secção da Contabilidade?	X			
6	Tem-se o cuidado de conferir todos os dados presentes na fatura com base nos documentos de suporte (ordem de compra, guia de remessa, guia de receção/guia de entrada)?	X			
7	Existe controlo sobre: -Devoluções? -Adiantamentos? -Descontos obtidos?	X			
8	Existe algum controlo/tipo de aprovação pela Direção Financeira sobre compras valores elevados?	X			
9	É respondido com prontidão aos pedidos de confirmação de saldos dos fornecedores?	X			
10	É confrontado mensalmente o registo dos títulos a pagar com os registos na conta do Razão?				
11	Existe alguma política sobre consequências resultantes de eventuais situações de fraude ou desvios?	X			
12	Existe algum controlo sobre "outras contas a pagar" (como financiamentos obtidos, juros, entre outros)?(tesouraria)				
13	Existe um manual de procedimentos com o processo de compra/venda de bens/serviços todo descrito?	X			
14	Existe algum controlo sobre o atraso no recebimento dos clientes?	X			

Anexo 7: Questionário da Faturação Marina de Recreio

Tema - Faturação					
Nº	Questão	Sim	Não	N/A	Obs.
1	As pessoas responsáveis pela elaboração das faturas, têm acesso às contas correntes dos clientes?		X		
2	Antes da fatura ser enviada ao cliente, são confirmados todos os dados nesta inseridos por outra pessoa?	X			
3	As notas de crédito são acompanhadas e justificadas com a devida documentação?	X			
4	As notas de crédito são aprovadas por um responsável?	X			
5	É necessária alguma aprovação quanto à anulação de saldos, concessão de descontos excecionais ou possíveis alargares de limites de prazo de concessão de crédito?	X			
6	Existe um manual de procedimentos com o processo de prestação de serviço todo descrito?		x		