



Lisbon School
of Economics
& Management
Universidade de Lisboa

MESTRADO
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
RELATÓRIO DE ESTÁGIO

**O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES:
UM CASO DE ESTUDO**

RUTE ALEXANDRA DA SILVA PINTO

OUTUBRO - 2023

MESTRADO EM
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO

RELATÓRIO DE ESTÁGIO

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES:
UM CASO DE ESTUDO

RUTE ALEXANDRA DA SILVA PINTO

ORIENTAÇÃO:

CARLOS TEOTÓNIO MIRANDA
PEDRO MIGUEL GOMES

RESUMO

O controlo interno é um instrumento disponível ao órgão gestão das entidades, que permite minorar determinados riscos, assumindo, deste modo, particular relevância no contexto de uma organização: é através deste sistema que as empresas conseguem mitigar riscos inerentes à própria atividade, tais como fraude, ineficiências a nível operacional, problemas relacionados com ética profissional e reputacionais.

Adicionalmente, ainda permitirá às entidades a possibilidade de alcançar determinados objetivos/metapas com uma maior eficiência: a definição de controlos adequados tem um efeito positivo na produtividade, uma vez que através deste é possível existir uma otimização dos processos – isto é, a padronização dos processos incrementa a eficiência através da diminuição de tempo, esforço e recursos.

Deste modo, revela-se fulcral para as empresas implementar um Sistema de Controlo Interno (SCI) adequado e específico às suas necessidades.

O presente relatório de estágio tem como principal objetivo aprofundar os conhecimentos no âmbito da temática, providenciando *insights* acerca de um trabalho de controlo interno numa das maiores empresas de auditoria/consultoria. Assim, será explorado o trabalho realizado no contexto do meu estágio na Deloitte & Associados, SROC S.A. em *assurance*, que teve uma duração total de 9 meses, relacionando-os com revisão da literatura. Para tal, selecionei uma empresa do ramo imobiliário, de modo a exemplificar a construção de um SCI.

Palavras-chave: *Assurance*, Sistema de Controlo Interno, Processos

Abstract

Internal control is an instrument, available to the management body of the entities, which allows them to mitigate certain risks, thus assuming particular relevance in the context of an organization: it is through this system that companies can mitigate risks inherent to the industry itself, and to their own activity, such as fraud and / or theft, inefficiencies at the operational level, problems related to professional ethics and reputations.

In addition, it will also allow entities the possibility of achieving certain objectives/goals with greater efficiency: the definition of adequate controls has a positive effect on productivity, since through this it is possible to have an optimization of processes – that is, the standardization of processes increases efficiency through the reduction of time, effort and resources.

In this way, it is crucial for companies to implement an Internal Control System (ICS) appropriate and specific to their needs.

The main objective of this internship report is to deepen the knowledge in the scope of the theme, providing *insights* about an internal control work within one of the largest audit/consulting companies. Thus, we will explore the work done in the context of my internship at Deloitte & Asociados, SROC S.A. in *assurance*, which had a total duration of 9 months, relating them to literature review. For this, I selected a real estate company, in order to exemplify the construction of an SCI.

Keywords: *Assurance*, Internal Control System, Processes

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, gostaria de realizar um especial agradecimento à Deloitte & Associados, SROC S.A, que não só me proporcionou a oportunidade de realizar o estágio curricular na entidade, mas também a toda a experiência inerente ao estágio de onde tirei bastantes conhecimentos técnicos e trouxe bastantes amizades.

Para além disso, o meu grande obrigado ao professor Carlos Teotónio por me ter orientado ao longo deste trabalho e com quem tive a oportunidade de desenvolver discussões críticas acerca da temática.

Por fim, gostaria de deixar um especial agradecimento à minha família e amigos, e a todos os quais, involuntariamente, acompanharam e incentivaram-me durante este meu percurso de dois anos de mestrado. Foram imprescindíveis para a sua conclusão, e, por isso, deixo o meu especial obrigado.

*“Segue o teu destino,
Rega as tuas plantas,
Ama as tuas rosas.
O resto é a sombra
De árvores alheias.*

*A realidade
Sempre é mais ou menos
Do que nos queremos.
Só nós somos sempre
Iguais a nós-próprios. “*

Ricardo Reis

ÍNDICE

| | |
|---------------------------------------------------------|----|
| 1. Introdução | 1 |
| 2. Revisão de Literatura | 2 |
| 2.1. O Controlo Interno..... | 2 |
| 2.1.1. Conceito e relevância para as organizações..... | 2 |
| 2.1.2. Tipologias | 5 |
| 2.1.3. Avaliação e representação de um SCI | 7 |
| 2.1.4. Quadro de normativos aplicáveis às empresas..... | 14 |
| 2.1.5. Limitações do Controlo Interno | 20 |
| 3. O Estágio Curricular | 23 |
| 4. Componente Prática | 24 |
| 5. Conclusão..... | 33 |
| 6. Bibliografia | 36 |

ÍNDICE DE FIGURAS

| | |
|--------------------------------------------------------------------|----|
| Figura 1: O Cubo COSO | 9 |
| Figura 2: Exemplo de uma matriz de riscos e controlos | 12 |
| Figura 3: Ordem de trabalhos realizados. | 25 |
| Figura 4: Exemplo de um flowchart | 32 |

ÍNDICE DE TABELAS

| | |
|------------------------------------------------------------------------|----|
| Tabela 1: Princípios subjacentes às componentes de um SCI | 10 |
| Tabela 2: Levantamento de controlos "as-is" | 26 |
| Tabela 3: Estrutura de uma matriz de controlos. | 29 |
| Tabela 4: Número total de controlos implementados | 31 |
| Tabela 5: Legenda das figuras de um flowchart | 32 |

Lista de Abreviaturas

ASF: Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões

BdP: Banco de Portugal

CI: Controlo Interno

CMVM: Comissão de Mercado e dos Valores Mobiliários

CMVMC: Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas

CLC: Certificação Legal das Contas

COSO: Comittee Of Sponsoring Organizations

CSC: Código das Sociedades Comerciais

DFs: Demonstrações Financeiras

FSEs: Fornecimento e Serviços Externos

GAO: Government Accountability Office

ISA: International Standards of Auditing

RDM: Risco de Distorção Material

RI: Risco Inerente

RC: Risco de Controlo

TC: Tribunal de Contas

UE: União Europeia

SCI: Sistema de Controlo Interno

SIADAP: Sistema Integrado de Gestão e Avaliação do Desempenho na Administração Pública

SROC: Sociedade Revisora Oficial de Contas

1. Introdução

O presente trabalho assume o formato de relatório de estágio, com vista à obtenção do grau de mestre em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais. Assim, procuro descrever, de forma pormenorizada, as atividades desenvolvidas no âmbito do estágio curricular, à luz de um enquadramento teórico e metodológico. O estágio foi realizado na Deloitte & Associados, SROC, S.A – uma entidade com uma elevada notoriedade e relevância no âmbito da auditoria.

A motivação subjacente à realização deste formato de trabalho final de mestrado incidiu sobre o interesse na aplicação prática dos conhecimentos teóricos e capacidades adquiridos/as ao longo deste ciclo académico. Para além disso, esta escolha permitiu-me obter uma experiência profissional e ferramentas fulcrais para o meu desenvolvimento técnico, diferente de outros formatos que pudesse seleccionar. Deste modo, a escolha pareceu-me óbvia: o facto de ter realizado um estágio curricular permitiu-me adquirir uma maior aptidão técnica, necessária para o mercado de trabalho.

O controlo interno assume elevada importância no contexto organizacional das empresas, uma vez que permite alcançar determinados objetivos estratégicos definidos pelo órgão de gestão e mitigar riscos inerentes às operações de uma entidade (tal como fraude, erro humano, etc.). Deste modo, revelei interesse em desenvolver um trabalho que refletisse a importância dos projetos que realizei neste âmbito, como uma mais-valia para o ambiente de controlo de uma empresa.

Este relatório divide-se em quatro capítulos: (i) no primeiro, é efetuada uma revisão de literatura referente à temática a que me proponho explorar; (ii) o segundo, consiste na apresentação da entidade de acolhimento; (iii) o terceiro capítulo, expressa uma relação entre os conceitos teóricos desenvolvidos no primeiro e a aplicação dos mesmos no âmbito do estágio

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

curricular; (iv) por fim, o último capítulo será reservado para as elações finais acerca do trabalho realizado, limitações e investigação futura.

2. Revisão de Literatura

2.1. O Controlo Interno

2.1.1. Conceito e relevância para as organizações

A complexidade inerente ao contexto organizacional das empresas à luz dos dias de hoje, e a permanente exigência por parte dos *stakeholders* face aos níveis de *performance* das organizações, cria uma maior necessidade para a produção de informações financeiras cada vez mais claras, concisas e seguras. Assim, o controlo interno de uma determinada entidade pode ser visto como um conjunto de mecanismos, regras e procedimentos implementados num determinado ambiente organizacional, de modo a garantir a integridade de toda a informação financeira produzida.

Segundo Domnisoru & Vinatoru (2008, p.162), o controlo interno pode ser definido como: “um processo, afetado pelas ações do conselho de administração e de outros níveis da estrutura organizacional da empresa, projetado para fornecer segurança razoável por forma a possibilitar a empresa de atingir os seus objetivos, planos e estratégias.” - é importante salientar que o controlo interno, tal como referido pelos autores, proporciona apenas uma garantia razoável de que potenciais erros serão mitigados, ou seja, nem todos serão detetados ou impossibilitados de ocorrer, apesar de conferir à entidade uma maior segurança ao nível da existência procedimentos adequados.

De igual forma, o normativo presente na *International Standards of Auditing* (ISA) 315 define controlo interno como um: “processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, gerência e outro pessoal para proporcionar segurança razoável

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis. O termo “controles” refere-se a qualquer aspeto de um ou mais dos componentes do controlo interno.”

No considerando do Regulamento da Comissão de Mercado e Valores Mobiliários (CMVM) n.º 3/2008, é percecionado o CI da seguinte forma: “como um processo contínuo e intrínseco aos objetivos estratégicos da gestão — não sendo um fim em si mesmo — as políticas, procedimentos, mecanismos de verificação e outros aspetos que o constituam devem concorrer para estabelecer uma cultura de cumprimento e de gestão de riscos envolvendo todos os colaboradores, áreas de negócio e produtos ou serviços prestados”.

Na obra *Auditing and Assurance Services*, publicada por Arens *et al.* (2016), destaca-se o papel fulcral da intervenção do órgão de gestão para a implementação de controles na organização. Os autores apontam três objetivos por parte do órgão de gestão com a implementação de um Sistema de Controlo Interno (SCI):

- 1. Credibilidade da informação financeira:** o controlo interno promove a fidedignidade das informações financeiras, incrementando a credibilidade e reputação da instituição perante os *stakeholders*; para isso é necessária a implementação de diversos procedimentos tais como: segregação de funções, reconciliação de registos financeiros e revisões regulares para identificar e corrigir erros.
- 2. Promove o cumprimento da legislação em vigor:** as empresas estão sujeitas a leis e regulamentações, muitas das vezes complexas e de difícil interpretação – através do controlo interno, pretende-se assegurar que a empresa esteja em conformidade com a legislação em vigor, uma vez que existe uma maior monitorização da sujeição das empresas a estas leis; assim, através do controlo interno, a empresa poderá evitar o

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

pagamento de coimas – para além de ser um fator diferenciador para garantir a integridade/reputação da empresa em matéria legal.

3. **Eficiência e eficácia operacional:** através do controlo interno é possível incrementar a eficiência e a eficácia das operações mediante a otimização de processos, a definição de um sistema de delegação de funções adequado, a implementação de mecanismos de revisão e monitorização, minimizando potenciais erros.

A criação (e a conseqüente implementação) de um SCI numa organização poderá ainda vir a promover:

1. **A segurança dos ativos da empresa:** a apropriação indevida de ativos ocorre quando “um funcionário rouba ou faz uso indevido de informações da organização ou de recursos” (ACFE, 2012, p.10). O controlo interno poderá impossibilitar potenciais ocorrências de furtos, perdas, uso indevido ou danos dos ativos, através da introdução de medidas/políticas específicas para a promoção da segurança física dos equipamentos (ativos fixos tangíveis), *stocks* (mercadorias) e/ou de ativos intangíveis (ex.: propriedade intelectual), tendo sido realizados diversos estudos sobre o tema:

- i) Yakubu *et al.* (2017), realizaram um estudo acerca da eficácia de um SCI para a segurança de ativos de um Banco, no Gana, através de um modelo econométrico, cuja variável dependente é as ‘causas da fraude’, e, entre as variáveis explicativas incluídas no modelo encontra-se a presença de um fraco SCI. As conclusões retiradas apontavam para que, para garantir a segurança dos ativos, é necessária a garantia da implementação de um bom SCI.
- ii) Segundo o estudo publicado por Koomson *et al.* (2020), cujo incide sobre os determinantes da apropriação indevida de ativos no contexto de uma empresa

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

privada, através da construção de um modelo econométrico concluiu-se que na presença de controlos internos eficientes os indivíduos não têm a propensão para a apropriação indevida de ativos.

2. **Prevenção e deteção de fraudes:** o estudo publicado pela KPMG *Malaysia Fraud, Bribery and Corruption Survey* (2013) revela que a principal causa de fraudes significativas na Malásia é a inexistência de um SCI eficaz. Deste modo, o controlo interno inclui ferramentas para deteção e prevenção de fraudes, através da adoção de procedimentos que dificultam a sua ocorrência, como a implementação de controlos financeiros que detetem transações duvidosas e a segregação de tarefas, de modo a prevenir conflitos de interesse.
3. **Tomada de decisão informada:** um SCI poderá vir a potenciar, tal como já visto, a produção de informações financeiras seguras/confiáveis. Estas poderão ser fulcrais para o processo de tomada de decisão por parte da gestão da empresa. O SCI reforça a precisão dos relatórios e dados internos produzidos, proporcionando aos gestores uma compreensão clara do desempenho e da situação financeira da empresa e capacitando-os para a tomada de decisões informadas e estratégicas.

Em conclusão, o controlo interno é essencial para garantir a integridade, segurança e eficácia das operações comerciais, desempenhando um papel fundamental na eficiência das atividades, no cumprimento das leis, na prevenção de fraudes, na eficiência operacional e na tomada de decisões com base em informações confiáveis.

2.1.2. Tipologias

Segundo Morais & Martins (2007), podemos encontrar 5 tipologias de controlos internos que poderão ser aplicados ao contexto empresarial:

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

1. **Controlos preventivos:** tal como o nome indica, a principal função deste tipo de controlos é acautelar a ocorrência de factos não desejados, isto é, são controlos que são aplicados *a priori* da ocorrência de um determinado acontecimento. Como exemplos desta tipologia destaca-se a restrição de acessos dos trabalhadores a determinadas funções e/ou posições de decisão, a criação de um código de conduta (de modo a estipular os princípios e valores adotados pela organização, assim como os comportamentos aceitáveis no contexto empresarial) e a segregação de funções ou a autorização dupla/múltipla para uma determinada decisão na organização.

2. **Controlos detetivos:** aplicados para identificarem a ocorrência de irregularidades depois destas ocorrerem (*a posteriori*). Apesar de serem controlos necessários/imprescindíveis, não são suficientes no contexto organizacional – ou seja, o controlo interno, numa ótica de suficiência, deverá ter mais controlos preventivos que detetivos, uma vez que o princípio geral deve ser impedir que o facto ocorra *a priori*. Exemplos destes controlos são a verificação de ordens de compra de maior valor, as reconciliações bancárias e a verificação física de *stocks*/ativos da empresa.

3. **Controlos diretivos:** são utilizados de modo a que sejam alcançados determinados resultados e/ou objetivos estabelecidos, isto é, para encorajar a ocorrência de objetivos que a entidade pretenda alcançar. É, novamente, exemplo disso o código de ética da empresa, uma vez que estabelece princípios e valores desejáveis para a organização. De igual modo, poderá se destacar ações de formação, que permitem incutir nos trabalhadores o que será ‘aceitável’ para a entidade, ao nível da cultura de organização.

4. **Controlos corretivos:** permitem retificar situações de inconformidades detetadas. Exemplos deste tipo de controlos são a correção contabilística de *stocks* que foram encontrados em estado obsoleto.

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

5. Controlos compensatórios: controlos que monitorizam a eventual ocorrência de um risco – tal situação ocorre para atividades com riscos elevados, cujo tal é difícil de mitigar. Por exemplo, a instalação de uma *firewall* para impedir o acesso não autorizado a uma rede ou sistema, poderá constituir um controlo compensatório, uma vez que ajuda a evitar que tal ocorra.

2.1.3. Avaliação e representação de um SCI

A avaliação de um SCI consiste no processo de análise e avaliação dos controlos internos de uma organização para determinar a sua eficácia, eficiência e adequação à estrutura da empresa. Este capítulo prende-se, essencialmente, com a explicação do Modelo COSO – referência internacional para a avaliação e representação de um SCI. Para além disso, será explorada outra forma de representar um SCI, nomeadamente através de um fluxograma.

a) Modelo COSO

Originalmente, em 1992, foi publicado pelo *Committee of Sponsoring Organizations*¹ (COSO) o "Internal Control - Integrated Framework.": o principal objetivo inerente à criação deste modelo foi estabelecer uma estrutura/metodologia estratégica, de modo a garantir uma estruturação e avaliação dos diversos controlos num contexto organizacional. Este foi aceite pela comunidade científica, e ainda, aos dias de hoje, é uma referência no âmbito de controlo interno. Para além disso encontra-se em conformidade com a seção 404 da SOX: uma lei norte americana criada em 2002 (após diversos escândalos financeiros, tal como o da *Arthur Anderson*), que emana normativos sobre a avaliação do SCI de uma organização e dos relatórios financeiros.

¹ Instituição americana privada sem fins lucrativos, reconhecida, principalmente, pelo desenvolvimento e promoção de práticas eficazes de controlo interno. Esta ainda estabelece diretrizes e modelos amplamente reconhecidos para auxiliar as empresas, no seu contexto operacional.

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

Desde o primeiro *framework* desenvolvido pela instituição, o ambiente empresarial global sofreu mudanças bastante significativas e tornou-se cada vez mais complexo, criando a necessidade de uma revisão ao modelo inicial. Deste modo, em março de 2013, o COSO atualizou a estrutura conceptual do modelo de 1992 – a versão mais recente explora o impacto das implicações da fraude e das novas tecnologias e sistemas de informação nesta matéria, assim como a implementação de objetivos inerentes ao reporte financeiro e estratégias operacionais.

De acordo com o relatório publicado pelo COSO (2019), existem múltiplos benefícios da introdução desta metodologia ao ambiente organizacional da empresa, entre os quais se destacam:

1. Enfoque em processos, por parte do órgão de gestão, com uma maior probabilidade de alcançar determinados objetivos estratégicos;
2. Reavaliar e fortalecer o SCI da empresa, através da identificação de potenciais *gaps*/falhas ao sistema já existente;
3. Identificação de controlos que potenciem a oportunidade de reduzir ineficiências relativamente ao sistema já implementado;
4. Desenvolvimento de mecanismos de *Corporate Governance* da empresa;
5. Criação de controlos que permitam promover a *cyber* segurança.

No *framework* são identificados 5 fatores fulcrais para o correto funcionamento de um SCI num contexto organizacional:

1. **Ambiente do Controlo Interno:** fator diretamente relacionado com a cultura da organização, assumindo assim o principal pilar. Engloba, por exemplo, o manual de procedimentos internos, a filosofia da gestão da organização, autoridade e responsabilidade;

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

2. **Risco Inerente:** consiste no processo de identificação/determinação dos riscos que poderão comprometer o alcance dos objetivos estratégicos delineados.
3. **Atividades de controlo:** compreendem políticas e procedimentos implementados, de modo a alcançar os objetivos e instruções delineados/as pela gestão (compreende, por exemplo, mecanismos de autorização, controlos físicos, revisão de tarefas, segregação de funções, etc.).
4. **Informação e comunicação:** procedimentos que asseguram um apropriado tratamento da informação, assim como a comunicação formal de funções e responsabilidades de cada membro da organização. Deste modo, poderá contribuir para uma correta segregação de funções.
5. **Monitorização:** avaliação da eficácia e eficiência dos controlos implementados no contexto organizacional, permitindo adotar procedimentos de correção de determinados controlos (caso aplicável).



Figura 1: O Cubo COSO

Fonte: COSO, 2019

A cada uma destas componentes está subjacente um conjunto de princípios (ações/responsabilidades de cada área), os quais orientam as organizações no desenho, implementação e avaliação de controlos internos eficazes e eficientes:

5 Componentes

17 princípios

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

| | |
|---------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Ambiente de Controlo | <p>1. Demonstrar compromisso e integridade perante os valores éticos da empresa;</p> <p>2. Garantir a supervisão de atividades;</p> <p>3. Estabelecer uma matriz de delegação de funções (promovendo autoridade e responsabilidade);</p> <p>4. Demonstrar compromisso e competência;</p> <p>5. Garantir a responsabilização dos indivíduos por cada ação praticada na empresa.</p> |
| Risco Inerente | <p>6. Estabelecimento de objetivos adequados;</p> <p>7. Identificação e análise do risco;</p> <p>8. Avaliação do risco de fraude;</p> <p>9. Identificar e analisar mudanças estruturais significativas.</p> |
| Atividades de Controlo | <p>10. Selecionar e desenvolver atividades de controlo;</p> <p>11. Selecionar e desenvolver controlos direcionados para novas tecnologias;</p> <p>12. Implementar atividades de controlo, através de políticas e procedimentos</p> |
| Informação e comunicação | <p>13. Utilização de informação relevante;</p> <p>14. Comunicações internas;</p> <p>15. Comunicações externas.</p> |
| Monotorização | <p>16. Desenvolver avaliações aos colaboradores;</p> <p>17. Avaliação e comunicação de potenciais <i>gaps</i> identificados no SCI.</p> |

Tabela 1: Princípios subjacentes às componentes de um SCI

Fonte: Construída a partir de COSO, 2019

O relatório COSO (2019) faz ainda menção acerca da forma de documentação dos processos e controlos de uma empresa, identificando 5 etapas para essa finalidade:

1. **Identificar o *scope* dos processos selecionados para documentação:** nem todos os processos de uma entidade são relevantes para a construção de um SCI e, por isso, é importante selecionar os ‘processos-chave’ para o funcionamento de uma organização – nomeadamente aqueles que poderão ter um impacto material nas contas da empresa.

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

2. **Revisão da documentação existente:** a avaliação dos registos da empresa poderá contribuir para que o órgão de gestão e a equipa responsável pelo controlo interno possa ter uma visão geral daquilo que é a estrutura de controlos já existente. É, de igual modo, importante para avaliar o ambiente externo e interno à empresa. Por fim, poderá ser um processo basilar para a identificação das pessoas responsáveis (elementos-chave) de cada departamento para o planeamento de entrevistas (etapa seguinte).
3. **Condução de entrevistas:** a equipa responsável pela construção do SCI deverá entrevistar os responsáveis pelos departamentos incluídos no *scope*, de onde deverão ser obtidas evidências para o levantamento de controlos – é por isso uma etapa fundamental para esta fase. De modo a criar uma maior eficiência na condução destas entrevistas, deverá ser feito um esboço geral das perguntas a colocar durante as entrevistas, assim como de quaisquer lacunas já identificadas nesta fase (identificação preliminar de riscos).
4. **Identificação de riscos, controlos, *gaps* inerentes aos processos da empresa:** tendo em consideração os aspetos levantados durante a segunda e terceira etapas, a equipa responsável pelo planeamento do controlo interno deverá iniciar o processo de identificação de riscos, controlos e *gaps* relativos aos processos da empresa.
5. **Preparar um relatório final com a documentação dos processos:** uma opção de documentação apresentada pelo artigo publicado pelo COSO (2019) é o desenvolvimento de uma matriz de controlos e riscos - consiste numa ferramenta utilizada para identificar, documentar e organizar os controlos internos da empresa.

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

| Exemplo de uma matriz de riscos e controlos | | | | | | | | | |
|---------------------------------------------|----------|-------------|------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-----------------|--------------|-------------------|
| Controlo | Processo | Subprocesso | Objetivo | Risco | Controlo | Frequência | Controlo Chave? | Controlo IT? | Manual/Automático |
| 1.00 | Receita | Meio | Para assegurar um preciso e completo registo contabilístico e cobrança de despesas do paciente | Registo contabilístico incompleto ou impreciso das despesas de um paciente, que poderá implicar insatisfação e/ou perdas | O sistema irá identificar as visitas do paciente com um risco elevado de erros no preenchimento da documentação e monitorizar as visitas do paciente | Contínua | Controlo Chave | Sim | Automático |
| 2.00 | Receita | Meio | Para assegurar um preciso e completo registo contabilístico e cobrança de despesas do paciente | Registo contabilístico incompleto ou impreciso das despesas de um paciente, que poderá implicar insatisfação e/ou perdas | Os especialistas médicos ir ao rever a documentação, de modo a garantir a plenitude e a exatidão da informação para cada documento | Quando necessário | Controlo Chave | Não | Manual |
| 3.00 | Receita | Meio | Para assegurar um preciso e completo diagnóstico ou código processual | Um diagnóstico ou código processual inapropriado ou impreciso aumenta o risco de incumprir com a legislação e/ou regulamentação em vigor | Apenas o departamento responsável pela faturação tem acesso/autorização a realizar este procedimento | Contínua | Controlo Chave | Sim | Automático |

Figura 2: Exemplo de uma matriz de riscos e controlos

Fonte: Baseada em COSO, 2019

b) Fluxograma

Adicionalmente, podemos representar um SCI através de fluxogramas/*flowcharts*: estes consistem numa representação visual, com informações, atividades e controlos num determinado processo ou sistema, de modo a incrementar a eficiência operacional da entidade e a visibilidade de como o SCI irá, na prática, ser implementado na empresa. O principal objetivo da sua construção é garantir o entendimento do cliente no que respeita à implementação dos controlos, nas diferentes fases de uma determinada operação. Na construção de um flowchart, são utilizados diversos símbolos, com diferentes representações. Costa (2017) apresenta dois tipos de representações gráficas, isto é, fluxogramas:

1. **Verticais:** quando são exibidos uma sucessão de procedimentos verticalmente, habitualmente de forma descendente.

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

2. **Horizontais:** quando os procedimentos são dispostos horizontalmente, atravessando duas ou mais colunas – sendo que cada uma destas colunas representa as secções envolvidas.

A representação gráfica do SCI de uma empresa poderá ser um fator fulcral de modo a possibilitar uma compreensão mais fácil do sistema pelo utilizador da informação, tornando-se assim mais simples, clara e sistematizada. Não obstante, existem alguns fatores que deverão ser tidos em conta quando ponderada a utilização desta abordagem (desvantagens), nomeadamente:

- a) Os símbolos utilizados nas representações gráficas nem sempre são universais. Posteriormente, no quarto capítulo, serão explorados os símbolos utilizados nos trabalhos realizados na empresa no estágio da entidade de acolhimento, que, segundo o anterior autor, poderão diferir entre trabalhos;
- b) A elaboração destas representações pode ser complexa, o que poderá requerer um alto grau de abstração e capacidade de síntese. Para além disso, exige que o responsável pela elaboração do diagrama tenha um elevado conhecimento do negócio. Considerando que, em diversas situações, as entidades recorrem a especialistas externos para identificar deficiências e aprimorar a qualidade dos controlos, poderá existir alguma dificuldade na compreensão plena de todos os processos da entidade.

Em síntese, o *flowchart* tem como finalidade última a representação visual de todos os processos e controlos (definidos na matriz de controlos) associados a um determinado processo. Deste modo, será possível garantir que um processo seja integralmente representado e assegurar que todas as fases estão incluídas para cada processo delineado.

2.1.4. Quadro de normativos aplicáveis às empresas

1. A nível nacional

Em Portugal, o controlo interno constitui uma prática recomendada e que deverá ser fomentada para todas as entidades, independentemente de serem públicas ou privadas. Contudo, a obrigatoriedade legal do controlo interno diverge consoante a natureza e a dimensão das entidades em questão.

Ao abrigo da Lei n.º 66-B/2007, de 28 de dezembro, que estabelece o Sistema Integrado de Gestão e Avaliação do Desempenho na Administração Pública (SIADAP), as entidades que integram o setor público administrativo estão obrigadas à implementação de um SCI.

Pese o facto de que, para o direito português, no respeitante ao universo das entidades privadas, não existe uma obrigatoriedade legal da implementação de um SCI para a transversalidade das empresas. Segundo a alínea i), dos art.º (os) 420.º, 423.º-F e 441.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), é da competência do fiscal único e do conselho fiscal, da comissão de auditoria e do conselho geral e de supervisão: “Fiscalizar a eficácia do sistema de gestão de riscos, do SCI e do sistema de auditoria interna, se existentes” - evidenciando que nem todas as entidades se encontram obrigadas a adotar um SCI.

Apenas em entidades financeiras, seguradoras e outras instituições reguladas pelo Banco de Portugal² (BdP), pela Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões (ASF)³ ou pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM)⁴ estão sujeitas a regulamentos específicos que exigem a implementação de controlos internos robustos.

² Aviso do Banco de Portugal n.º 3/2020. Disponível em: <https://www.bportugal.pt/aviso/32020>

³ Documento de consulta pública n.º11/2021. Disponível em: <https://www.asf.com.pt/NR/rdonlyres/7933978E-ACB1-44FB-A432-54B404934886/0/DocumentodeConsultaP%C3%BAblicaProjetoNRSoG.pdf>

⁴ Regulamento da CMVM n.º 9/2020. Disponível em: https://www.cmvm.pt/pt/Legislacao/Legislacaonacional/Regulamentos/Pages/reg_9_2020.aspx

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

Contudo, importa salientar que as Sociedades Revisoras Oficiais de Contas (SROCs) assumem a responsabilidade pela realização das auditorias às Demonstrações Financeiras (DFs) das entidades, encontrando-se sujeitas a normas profissionais que regem a sua atividade. Dentro destas normas, estabelece-se a exigência de avaliar o controlo interno da entidade auditada e obter evidências suficientes acerca da sua eficácia ao longo do processo de auditoria. Neste sentido existem duas normas de auditoria, que importam ser exploradas:

1. ISA 315: Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por Meio do Entendimento da Entidade e do Seu Ambiente;
2. ISA 265: Defeitos no Controlo Interno Detetados Durante a Auditoria.

O fim último da auditoria é apresentar uma apreciação a respeito das DFs da empresa: o trabalho realizado no âmbito de auditoria encontra-se condicionado em função das deficiências reportadas ao órgão de gestão acerca do controlo interno – deste modo, esta temática adquire relevância no contexto da auditoria.

Segundo o Tribunal de Contas (TC) (2016, p.130), a avaliação global de um SCI consiste na “determinação do grau de confiança a depositar no sistema de controlo interno quanto à respetiva capacidade de prevenir e detetar erros e irregularidades, por via da realização de procedimentos de avaliação do risco e de testes aos controlos (procedimentos adicionais de auditoria)”. De acordo com Moraes & Martins (2007, p. 22), a avaliação do controlo interno compreende as seguintes etapas:

- “1 – descrição do sistema a fim de verificar a sua eficiência e se, efetivamente, existe ou não controlo;
- 2 – verificação da descrição do sistema, que consiste na obtenção da prova de que o sistema descrito pelo cliente reflete o que realmente existe (...);
- 3 – realização de testes de conformidade, que consistem na avaliação

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

preliminar da existência efetiva do controlo interno estabelecido em cada um dos subsistemas.”.

O SCI de uma empresa tem uma extensão ampla, com importância para múltiplos utilizadores da informação financeira da empresa – isto é, o controlo interno não só é importante para a empresa em si, como também irá impactar o trabalho de auditoria. Gomes (2014, p.30) salienta que: “a avaliação do Sistema de Controlo Interno servirá de base para o auditor determinar o grau de confiança que nele possa depositar e, a partir daí, fixar a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria a serem aplicados”.

Ao ser avaliado o SCI de uma organização, estamos a tentar verificar se existe um risco inerente de Risco de Distorção Material (RDM), isto é, o risco de as DFs estarem materialmente distorcidas, *a priori*, sendo função de duas componentes:

1. Risco de Inerente (RI): consiste na “susceptibilidade de uma asserção acerca de uma classe de transação, saldo de conta ou divulgação a uma distorção que possa ser material, individualmente ou quando agregada com outras distorções, assumindo que não haja controlos internos relacionados” (ISA 200).

2. Risco de Controlo (RC): é a “susceptibilidade de uma distorção, que possa ocorrer num saldo de conta ou numa classe de transações e que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, não vir a ser evitada ou detetada e corrigida atempadamente pelo sistema de controlo interno” (ISA 200).

O Regulamento (UE) nº 537/2014 e Diretiva 2014/56/EU estabelecem que existem requisitos para a auditoria legal das contas anuais (para empresas de interesse público e/ou respetivas contas consolidadas), e exige que os auditores incluam um relatório de auditoria acerca da eficácia do SCI relevante para a apresentação das DFs, assim como a sua avaliação.

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

O controlo interno é avaliado na fase de planeamento do trabalho de auditoria, segundo a ISA 315. Assim, o auditor deverá direcionar a sua atenção para o conhecimento da entidade e do seu meio envolvente, com especial enfoque no SCI da empresa auditada. Ainda nesta fase o auditor deverá identificar os riscos inerentes ao SCI. Apesar da ISA 315 não proporcionar detalhes acerca da realização da avaliação de um SCI, a norma estabelece princípios gerais e diretrizes que devem ser seguidas para o cumprimento da avaliação de um SCI. Nesta matéria, a norma estabelece o seguinte:

1. O auditor deverá obter um entendimento do SCI relevante para o trabalho de auditoria, de modo a identificar e avaliar o RDM subjacente às DFs— esta fase envolve a compreensão da estrutura de controlo interno existente, das políticas e dos procedimentos adotados pela empresa;

2. Deverá ser realizada uma avaliação do risco, isto é, com base no entendimento obtido acerca do SCI, o auditor deverá avaliar a eficácia dos controlos na prevenção ou deteção e correção de possíveis distorções materiais relevantes para as DFs – ou seja, avaliar se os controlos existem e estão a ser corretamente implementados;

3. Por fim, deverá ser realizada a documentação do entendimento obtido sobre o SCI da empresa e a avaliação final do mecanismo de controlos encontrado. Esta documentação, tal como visto anteriormente, é um fator fulcral para o planeamento e para a execução da auditoria.

A ISA 265 faz menção aquando da responsabilidade do auditor perante uma situação onde os sistemas de controlo interno sejam deficitários: parte do auditor identificar e comunicar qualquer problema relacionado com a temática aos responsáveis pela gestão da empresa. Deste modo, desta comunicação escrita destacam-se as seguintes considerações:

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

1. Esta deverá conter uma descrição das deficiências significativas encontradas e consequente explicação dos seus potenciais efeitos. Segundo a norma, estes serão alguns dos temas aos quais o auditor deverá ter em consideração, na avaliação de deficiências significativas:

- “A probabilidade de as deficiências conduzirem a distorções materiais nas demonstrações financeiras no futuro;
- A suscetibilidade do ativo ou passivo a fraude ou a perda;
- A subjetividade e complexidade na determinação de quantias estimadas, tais como estimativas contabilísticas de justo valor;
- A importância dos controlos para o processo de relato financeiro, por exemplo:
 - (...);
 - Controlos sobre o processo de relato financeiro de fecho (tais como controlos sobre registos contabilísticos não recorrentes). “

2. O auditor poderá vir ainda acrescentar considerações acerca de outras deficiências não significativas ao nível do controlo interno identificadas, que poderão merecer algum cuidado por parte do órgão de gestão – tendo em linha de conta a probabilidade de impactar as DFs como um todo. Por exemplo, o efeito agregado de pequenos erros de documentação de processos internos que não afetem diretamente as DFs (individualmente), pode acabar por afetá-las no final.

Deste modo, existe alguma segurança de que as entidades sujeitas a um trabalho de auditoria têm um maior estímulo para implementar um SCI mais robusto, uma vez que a sua ausência será refletida na Certificação Legal das Contas (CLC). No entanto, é importante salientar que nada disso constitui uma garantia de que as empresas irão efetivamente

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

implementar um SCI, uma vez que tal não surge de uma imposição legal, mas sim de uma recomendação para que o seja efetuado. É de salientar que o tecido empresarial português é predominantemente composto por pequenas e médias empresas, as quais, como já visto, apresentam maiores dificuldades neste âmbito.

Em síntese, e uma vez que a implementação de um SCI eficaz é amplamente recomendada e esperada como parte das boas práticas de *governance* e gestão de riscos, seria de extrema relevância que a legislação portuguesa refletisse essa importância, estabelecendo, para o conjunto de entidades existentes (em especial aquelas que alcançam um volume de negócios significativo) normas que as obriguem a implementar um SCI eficiente.

2. A nível europeu

A União Europeia (UE) tem tentado promover medidas que incrementem a uma maior transparência e fiabilidade das DFs. Existem dois normativos transpostos para a legislação portuguesa:

1. **Diretiva 2013/34/EU:** aplicável a entidades de interesse público⁵, a norma estabelece que os requisitos mínimos para a elaboração das DFs anuais e consolidadas - neste sentido, as empresas estão obrigadas a estabelecer SCI adequados, de modo a garantir a integridade das DFs. As empresas estão, ainda, obrigadas a realizar, no relatório de gestão, uma declaração sobre a governação da sociedade, onde é incluída uma descrição dos principais elementos dos sistemas de controlo interno e de gestão de riscos da empresa relativamente ao processo de relato financeiro.

⁵ Entidades de interesse público são empresas privadas, com fins lucrativos, que por efetuarem poderes públicos ou por se encontrarem submetidas a uma fiscalização especial da Administração Pública, estão sujeitas a um regime jurídico específico delineado pelo Direito Administrativo. No artº 2.º do Decreto-Lei nº 225/2008 de 20-11-2008, encontra-se uma lista extensiva de entidades abrangidas por esta definição.

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

- 2. Regulamento (UE) nº 2016/1011:** estabelece requisitos para índices de referência financeiros; deste modo, as empresas deverão implementar um SCI robusto, de modo a garantir a confiança no reporte financeiro realizado.

2.1.5. Limitações do Controlo Interno

Tal como visto na primeira secção deste capítulo, o controlo interno visa mitigar a ocorrência de determinados comportamentos/ocorrências no contexto de uma organização, nomeadamente em matéria de fraude ou erros contabilísticos, com um nível de segurança razoável. Contudo, estes poderão ser falíveis: isto é, não estão isentos de erros e/ou ocorrência de potenciais distorções. Existe, por isso, uma limitação inerente aos controlos implementados, pelo que estes não são totalmente eficazes.

A primeira limitação inerente a um SCI é que a eficácia de um determinado controlo dependerá sempre da competência de quem o implementa e/ou do utilizador do controlo. A instituição americana GAO (2014, p.5), inclusivamente, define o conceito de controlo interno como: “um processo realizado pelo órgão de supervisão da entidade, pela gestão e por outros funcionários, que fornece uma garantia razoável de que os objetivos da entidade serão alcançados”. Para além disso os autores, Shin & Park (2020, p.5) salientam que: “gestores que tenham conhecimentos acerca de controlo interno e tenham servido por períodos mais longos na empresa, possuem mais conhecimento sobre a estrutura e processos operacionais da empresa, e, portanto, utilizam os recursos internos da empresa de forma mais eficiente para alcançar um desempenho superior da empresa.” Assim, o papel da gestão e dos funcionários da empresa na garantia da implementação dos controlos é um fator crucial para o seu sucesso – caso tal não ocorra, este facto poderá constituir uma insuficiência inerente aos SCI.

É, de igual modo, importante salientar que o sucesso de um SCI está bastante dependente da ética e profissionalismo dos funcionários da empresa. Estes dois fatores são fulcrais para o

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

correto funcionamento de um SCI, contribuindo substancialmente para o seu sucesso: por exemplo, poderão ocorrer situações em que os funcionários da organização que detenham determinados poderes de autorização de operações possam utilizá-los de forma arbitrária/abusiva. Neste sentido, Rae & Subramaniam (2008, p.110) referem que: “os valores éticos podem ser comunicados por exemplo, através da liderança e de consequências aplicadas pela gestão àqueles que violam os padrões éticos ou o código de conduta da empresa. Portanto, espera-se que os funcionários em organizações com altos padrões de integridade e ética sejam mais propensos a adotar e aplicar um processo de controlo interno de elevada qualidade.” – mais uma vez, aqui se destaca a importância da gestão da empresa para a eficiência/eficácia do controlo interno. Neste estudo (com uma amostra de 779 empresas americanas), os autores criam diversas hipóteses através de modelos de regressão econométricos para a influência da ética profissional no SCI, sendo que uma das hipóteses (H2) é a seguinte: “Existe uma relação positiva entre o ambiente ético da organização e a qualidade dos procedimentos de controlo interno” – os resultados apontam para uma correlação positiva entre estes dois fatores. Deste modo, é bastante importante que as organizações continuem a apostar na formação contínua dos trabalhadores em matérias de ética profissional e ações de sensibilização neste âmbito – caso contrário, tal poderá constituir uma limitação aos SCI.

A gestão, muitas das vezes responsável pelo desenho e implementação dos controlos, pode não estar interessada na correta aplicação dos mesmos e, assim, ultrapassar as técnicas de por si implementadas. Araújo (1998) reforça que, em muitos casos, não existe um interesse por parte do órgão de gestão em garantir a manutenção de um SCI eficiente: quer seja por não considerar relevância na adoção de procedimentos e normas recomendadas para a qualidade de um SCI, ou porque impossibilita a concretização de certas operações/transações de carácter duvidoso – aqui, mais uma vez, reforça-se que é importante promover a ética/profissionalismo

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

dos funcionários da organização (em particular, daqueles que estão responsáveis pela gestão da empresa).

A segregação de funções poderá ser um fator difícil de implementar no contexto organizacional, uma vez que apesar deste controlo impossibilitar, por exemplo, a ocorrência de transações não desejadas, não garante que não existam situações de conluio ou cumplicidade entre os funcionários da empresa. Gramling, *et al.* (2010) realçam a importância da segregação de funções, definindo este fator como fulcral para correto funcionamento de um SCI: contudo, assumem que este poderá ser difícil de implementar, sobretudo em empresas com uma menor dimensão - onde a estrutura organizacional é informal e, muitas das vezes, não se encontram obrigadas aos deveres das instituições de maior dimensão

Uma outra insuficiência, neste âmbito, prende-se com o facto de que os recursos técnicos e financeiros potencialmente reservados para a construção de um SCI próprio, *a priori*, possam não serem suficientes: o processo de controlo interno é, normalmente bastante dispendioso para as organizações, dado a que, muitas das vezes, têm de recorrer a serviços terceiros para desenhar determinados controlos e estes são difíceis de implementar. Nabais (1988), realça que a implementação de um SCI está diretamente dependente da dimensão da empresa, de técnicas e meios de trabalho utilizados: ou seja, o autor destaca que empresas de maior dimensão (médias e grandes empresas) terão a possibilidade de dispor de mais recursos, de forma a garantir um SCI mais eficiente.

Por fim, alterações no ambiente de negócios e/ou regulatório poderão colocar entraves à compreensão das empresas neste âmbito - estas mudanças poderão traduzir-se em novos desafios às instituições. Deste modo, as empresas deverão garantir um trabalho contínuo no que respeita à permanente atualização acerca de novas normas, regulamentos e/ou diretrizes nestas matérias. Tal poderá ser uma dificuldade em micro/pequenas empresas, porque, como

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

já foi visto, organizações que sejam de menor dimensão, normalmente, dispõem de menos recursos financeiros e humanos.

3. O Estágio Curricular

Este capítulo do relatório visa, de modo genérico, introduzir em que consistiu o estágio curricular: foi realizado na Deloitte & Associados, SROC, S.A, localizada na Avenida Duarte Pacheco, 7, em Lisboa, tendo tido início no dia 1 de setembro de 2022 e findado a 31 de maio de 2023 (duração total de 9 meses).

O processo de formalização do estágio deu lugar a um protocolo de colaboração entre o ISEG, a SROC e a aluna, assente no plano de estágio, elaborado pelo orientador da SROC e aprovado pela comissão científica e pedagógica do mestrado. O estágio decorreu no escritório da SROC e nas instalações dos clientes.

Durante o trabalho de campo (cuja duração foi de nove meses), estive em contacto com diferentes clientes (*engagements*) e fui integrada em diversas equipas, tendo assim a oportunidade de trabalhar com colegas com diferentes contextos e níveis de experiência profissional – tanto no âmbito de auditoria, quanto de *assurance* (em controlo interno). A duração de cada projeto foi variável (entre duas a dez semanas), dependendo da dimensão do cliente ao qual estava alocada. Tal conjuntura, isto é, a mudança constante de projeto e equipa, exigiu uma grande capacidade adaptação e trabalho em equipa.

Uma vez que fui classificada como *trainee*, foram-me atribuídas áreas que acarretam um menor risco, uma maior análise documental e recolha de informação.

A empresa utiliza, atualmente, 2 softwares para a realização do trabalho de auditoria:

1. **EMS:** ferramenta que permite trazer mais eficiência ao trabalho de auditoria, uma vez que confere aos utilizadores a capacidade de criar, conduzir e documentar os *engagements*, e é aplicado a entidades cujo volume de negócios seja bastante elevado.

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

2. Levvia: programa desenvolvido de forma a executar trabalhos de auditoria menores e menos complexos – acrescenta algumas vantagens face ao anterior software, nomeadamente porque tem um menor grau de complexidade associado e é mais intuitivo na utilização.

4. Componente Prática

De forma a introduzir a metodologia/revisão bibliográfica do presente relatório na componente prática, selecionei um projeto de controlo interno ao qual fui alocada durante o estágio curricular. Esta empresa é parte integrante do universo que compõe a carteira de clientes da SROC. Por motivos inerentes à confidencialidade, não será revelado, neste presente relatório, a empresa à qual estive alocada no âmbito deste trabalho. Assim, daqui em diante, a empresa será designada como “Xpto, Lda.”, da qual serão descritas características genéricas.

A empresa “Xpto, Lda.” é uma empresa que atua em diversas áreas no âmbito do mercado imobiliário, nomeadamente no que toca à promoção imobiliária, construção, gestão de imóveis e exploração hoteleira. Os principais ramos de negócio da empresa prendem-se com a venda direta de imóveis ainda em construção e com o *sales leaseback* – isto é, a empresa vende um imóvel ao cliente e, simultaneamente, celebra um contrato de locação para continuar a exploração do ativo. É de ressaltar que os principais clientes inerentes à empresa são estrangeiros.

Apesar de ser uma empresa de menor dimensão a nível económico face a outros clientes que compõem o universo da SROC, este trabalho foi realizado através do programa EMS, pois, no que respeita a trabalhos na área de *assurance*, o Levvia ainda não está preparado para comportar esta tipologia de trabalhos.

Devido à complexidade inerente ao negócio, e à sua crescente e exponencial expansão no mercado português, a “Xpto, Lda.” viu-se forçada a recorrer aos serviços da Deloitte,

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

nomeadamente no que respeita à avaliação do controlo interno da empresa, isto é, procedimentos que concretizassem uma maior assertividade na continuidade, eficácia e eficiência das operações. A principal dificuldade sentida pela empresa, e o grande motivo pelo qual sentiu a necessidade de recorrer aos serviços de consultoria da SROC para uma avaliação do controlo interno foi, sobretudo, a complexidade associada ao negócio, cuja é refletida, de igual modo, nos registos contabilísticos da organização.

Uma vez que este tipo de trabalhos (*assurance*) é feito no departamento de *Audit and Assurance*, muitas das *expertises* no âmbito dos trabalhos relativos a controlo interno advêm de um contexto bastante vincado de auditoria e consequente aplicação das normas e conhecimentos técnicos desta área.

A ordem de trabalhos para este cliente foi a seguinte:



Figura 3: Ordem de trabalhos realizados.

Fonte: Apresentação ao cliente, no âmbito da ordem de trabalhos

1. Setup do projeto – fase 1: esta fase consistiu na realização de um *kick-off* com o cliente (onde foi apresentada a proposta), na definição da equipa de trabalho e responsabilidades de cada elemento, na programação e calendarização das reuniões (cronograma de execução do projeto) e entrevistas a realizar para levantamento/entendimento do atual processo (identificação de processos) e na recolha de informação inicial de suporte (lista de pedidos de informação).

Foram identificadas 4 áreas de atuação, no âmbito dos trabalhos realizados: rédito, gestão de imóveis, tesouraria e fecho contabilístico. A escolha destas áreas não é de todo casual:

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

tal como visto na ISA 265, estas são áreas suscetíveis a deficiências significativas (isto é, com grande probabilidade de impactar materialmente as DFs), e, por isso, requerem um maior cuidado.

2. Entendimento do processo – fase 2: nesta fase foi efetuado um levantamento dos processos indicados, a identificação dos riscos inerentes (por exemplo, fraude, erros produzidos involuntariamente, etc.) aos processos e a identificação de controlos “as-is” implementados nos processos, isto é, controlos existentes ou atuais num determinado processo/sistema; para tal foram realizadas diversas *meetings* com os responsáveis dos departamentos jurídico, financeiro e operacional, de modo a alcançar esta finalidade.

| Controlos | Existente | Parcial |
|----------------------|-----------|---------|
| Rédito | 1 | 12 |
| Gestão de Imóveis | 0 | 1 |
| Tesouraria | 0 | 6 |
| Fecho Contabilístico | 0 | 0 |
| Total | 1 | 19 |

Tabela 2: Levantamento de controlos "as-is"

Fonte: Elaboração própria.

Entenda-se como controlos existentes aqueles que foram classificados como já presentes na estrutura de controlos da empresa, e cuja eficiência/eficácia do controlo é adequada ao objetivo a que o este serve, e controlos parciais aqueles que foram classificados como já presentes na estrutura de controlos da empresa, mas que não cumprem os objetivos pelo qual o controlo foi desenhado. Um exemplo de um controlo existente na empresa foi em matéria de crédito e custo das vendas, nomeadamente no preenchimento de uma Lista de Reservas para a venda de imóveis (tanto pela equipa comercial, como pela financeira) – este é um processo necessário para alocar a informação do cliente ao sistema, e que já vigorava na empresa, contribuindo para a correta alocação de custos e reconhecimento do proveito; contudo, tal processo necessita de uma revisão (uma vez que podem ocorrer erros no

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

preenchimento desta lista, dado a que é um processo manual) – deste modo foi sugerido um controlo de revisão desta ficha inserida em sistema.

3. Identificação de melhorias - fase 3: foi realizada uma identificação de lacunas e a produção de sugestões para melhorias a serem implementadas (com base nas entrevistas realizadas na fase anterior), garantindo a realização de melhores práticas face a controlos existentes e, por outro lado, a criação de novos controlos. Deste modo, foram preparados os seguintes trabalhos:

1. Matriz de controlos: tal como sugerido pelo modelo COSO (2017), para a documentação dos controlos da empresa, foi realizada uma matriz de controlos. A matriz definida pela equipa teve a seguinte estrutura:

a) Processo: onde é identificada a área a que respeita determinado controlo;

b) Código do controlo: de modo a diferenciar os diferentes controlos;

c) Existência: no caso dos controlos da “Xpto, Lda.”, as classificações atribuídas relativas à existência de determinado controlo na empresa foram existentes, parcial ou não existentes; a cada uma destas classificações era associado um código de cor (verde, amarelo e vermelho, respetivamente);

d) Controlo: atribuição de uma designação ao controlo;

e) Descrição da atividade de controlo: isto é, a descrição pormenorizada do controlo, através da apresentação de processos ou ações realizadas para atestar que um objetivo ou requisito específico seja alcançado; o intuito é de que exista uma garantia que o controlo seja projetado e executado de modo a mitigar os riscos para o qual foi desenhado e garantir a sua conformidade com políticas e regulamentos;





d) Frequência: ou seja, se o controlo é de aplicação semanal, mensal, trimestral, semestral, anual, *ad-hoc* (para cumprir uma necessidade específica) ou apenas quando aplicável.

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

e) **Output:** um suporte documental em como tal controlo foi implementado/ocorreu e de modo a garantir que o procedimento está a ser devidamente executado;

f) **Owner:** quem é o responsável por executar o controlo;

g) **Conclusão:** neste caso, nesta coluna era realizada uma classificação dos controlos consoante a necessidade de serem implementados, melhorados ou a manter.

| Processo | Código | Existente? | Controlo | Descrição da atividade de controlo | Frequência | Output | Owner | Conclusão |
|----------------------------|-----------|-------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------|--------------------|
| Gestão de Imóveis - Rendas | I-RSTT-8 |  | Cálculo Automático da Renda | Com base na entrada de dados em sistema (por exemplo, a data de início e término do contrato de arrendamento, valor do reembolso), o valor da renda periódica de cada inquilino é calculado automaticamente e registado no balancete geral. | Quando aplicável | Gerado pelo Sistema | Sistema | A ser implementado |
| Tesouraria | I-TRSR-4 |  | Revisão dos valores da taxa de câmbio | No caso de qualquer transação internacional em moeda estrangeira, a administração aprova o relatório mensal inerente às taxas de câmbio | Mensal | Relatório de Análise Cambial, assinado pelo revisor. A maioria contém no mínimo a assinatura de um gestor. | Gerência | A ser implementado |
| Tesouraria | M-TRSR-1 |  | Reconciliação de extratos bancários | Os extratos bancários são reconciliados com o balancete periodicamente e as diferenças são investigadas e resolvidas periodicamente. | Mensal | Reconciliação dos extratos bancários com comprovativo da data realizada e com a assinatura de quem realizou o movimento. | Responsável pela Tesouraria | A ser implementado |
| Rédito e Custo das Vendas | M-CTRM-20 |  | Cálculo de comissões mensais | Mensalmente é realizado o cálculo da comissão e aciona o retorno da comissão necessária para aquele mês | Mensal | 1) Mapa de cálculo da comissão mensal com registos de data e de quem preparou 2) Registos contabilísticos necessários. | Responsável pelo Processamento das Comissões | A ser implementado |

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO


| | | | | | | | | |
|----------------------|----------|-----------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|----------------------------------|------------------------------------------|-----------|
| Fecho Contabilístico | I-FCLS-3 |  | Reconciliação entre a Contabilidade Analítica e Geral | Mensalmente o responsável pelo departamento financeiro prepara uma reconciliação entre a Contabilidade Analítica e a Contabilidade Geral. | Mensal | Ficheiro de reconciliação mensal | Responsável pelo Departamento Financeiro | Existente |
|----------------------|----------|-----------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|----------------------------------|------------------------------------------|-----------|

Tabela 3: Estrutura de uma matriz de controlos.

Fonte: Elaboração própria.

É através deste trabalho, isto é, da construção da matriz de controlos que foi realizada uma descrição das sugestões a aplicar aos que necessitavam de algumas melhorias: no exemplo do ponto anterior, foi realizada uma recomendação ao controlo associado ao preenchimento da Lista de Reservas em sistema; muitos outros foram sugeridos com base em atividades já praticadas pela empresa, mas cuja eficiência/eficácia do controlo era deficitária: por exemplo, com base nas reuniões identificámos que, na área de tesouraria, já se efetuava a aprovação de determinadas despesas – no entanto, este processo era bastante primário e poderia ser realizado tanto pela equipa financeira, como pela gestão, não existindo uma segregação de funções, tendo sido sugerida a criação de uma matriz de aprovação com os seguintes, através da seguinte forma:

- a) quaisquer pagamentos abaixo do valor de 1.000 Euros (sugerido) necessitam da aprovação apenas do chefe do Departamento Financeiro (*Controller* Financeiro).
- b) pagamentos acima do valor anterior e abaixo de 10.000 Euros (sugerido) precisam da assinatura de um gestor.
- c) pagamentos acima do valor anterior necessitam da aprovação de duas assinaturas de gestores diferentes.

Deste modo é possível garantir a adequada autorização e controlo das transações financeiras. É de ressaltar que este controlo teve em linha de conta as necessidades da própria empresa, isto é, transações de valores com menor importância estão normalmente associados a

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

compras com impactos pouco significativos e, por isso, não existe a necessidade de passar pela gestão da empresa, pois visam cumprir necessidades pontuais. Já gastos com valor de montante significativo necessitam da aprovação da gestão. O controlo interno, em matéria de projetos de consultoria tem sempre em consideração a estrutura e exigências da empresa, não sendo estáticos no tempo – ou seja, no caso do exemplo anterior, com o crescimento da estrutura da empresa, poderá existir uma necessidade da revisão do controlo, aplicando-se isto à transversalidade dos controlos identificados/criados.

Tratando-se de uma organização com uma elevada deficiência no que respeita ao controlo interno, foram sugeridos controlos que não existiam no contexto da empresa. Por exemplo, o primeiro controlo da Tabela 2 consiste no apuramento automático do valor da renda em sistema – controlos automáticos são privilegiados face a controlos manuais, uma vez que são mais eficientes, consistentes e precisos, reduzindo a probabilidade de erro. Contudo, não existia qualquer controlo, quer fosse manual, quer fosse automático, para o procedimento do cálculo da renda, impactando a organização como um todo:

1. Em termos de registos contabilísticos, permitia a que ocorressem erros significativos na mensuração do rédito, dado a que uma das principais atividades da empresa incide sobre operações de *leaseback*;
2. Potencia a que exista a ocorrência de fraude, ou seja, que, por exemplo, um funcionário alterasse manualmente de forma indevida e intencional o valor da renda;
3. Poderá existir um desajustamento no que respeita à avaliação do imóvel, o que poderia resultar num valor da renda aplicada inferior ao expectável;
4. Existe um risco aumentado de a empresa não estar em conformidade com a regulamentação aplicável, o que pode levar um incumprimento legal e danos à sua reputação.

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

Aplicando a uma escala global, isto é, a todo o contexto operacional das empresas como um todo concluímos que, para cada transação/operação realizada, tal irá acarretar inúmeros riscos: através deste exemplo, contemplamos diversos fundamentos para a importância de um bom SCI no contexto de uma organização. O controlo interno é um fator elementar para a melhor *performance* de uma empresa. Cada operação com um impacto material para uma entidade deverá ter por detrás um controlo, de modo a salvaguardar que não ocorram situações que coloquem em causa a integridade (ou até mesmo da continuidade da atividade da empresa), diminuindo assim a existência de distorções, com impacto no desempenho da organização.





No total, foram sugeridos 69 novos controlos a adicionar à estrutura da empresa. Assim, o total de controlos por área foi o seguinte:

| Controlos | Existente | Parcial | Não Existente |
|----------------------|-----------|---------|---------------|
| Rédito | 1 | 12 | 12 |
| Gestão de Imóveis | 0 | 1 | 25 |
| Tesouraria | 0 | 6 | 19 |
| Fecho Contabilístico | 0 | 0 | 13 |
| Total | 1 | 19 | 69 |

Tabela 4: Número total de controlos implementados

Fonte: Elaboração própria.

1. **Flowchart:** para a construção do *flowchart* importa clarificar que foram utilizados os seguintes símbolos:

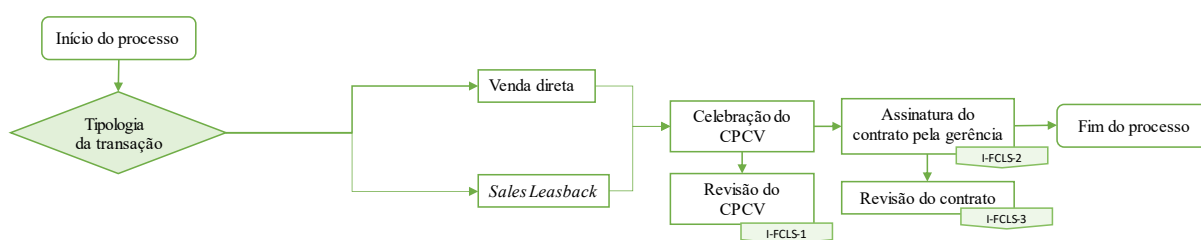
| Tipo | Descrição |
|-------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|  | Seta: representam a direção do fluxo das atividades. |
|  | Retângulos: representam atividades ou processos, ou a descrição de um processo. |
|  | Retângulos de 'pontas arredondadas': simbolizam o início ou final de um determinado processo. |
|  | Losango: representativo de um momento de decisão no processo. |

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

| | |
|--|------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | Polígono: simboliza um controlo aplicável (com a identificação numérica dada na matriz) |
|--|------------------------------------------------------------------------------------------------|

Tabela 5: Legenda das figuras de um *flowchart***Fonte:** Elaboração própria.

Neste caso, realizou-se um *flowchart* por cada área de atuação anteriormente definida (rédito, gestão de imóveis, tesouraria, fecho contabilístico), de igual modo com base nas reuniões tidas com o cliente na segunda fase do trabalho – em formato vertical. Abaixo, deixo um exemplo do que será um *flowchart* relativo ao processo de venda de um imóvel, de forma simplificada e a título ilustrativo (sendo a sigla CPCV referente ao Contrato-Promessa de Compra e Venda):

**Figura 4:** Exemplo de um *flowchart***Fonte:** Elaboração própria.

Para além disso, nesta terceira fase do projeto também realizámos reuniões com o cliente de modo a compreender a adequabilidade dos controlos/ciclos sugeridos ao negócio da empresa e de potenciais omissões dentro de cada ciclo

4. Comunicação e reporte - fase 4: por fim, esta última fase tem como objetivos a disponibilização do relatório de conclusões de análise ao processo atual, e sugestões de melhoria em versão *draft*, a realização de reunião para apresentação do *draft* do relatório de conclusões e sugestões de melhoria, a recolha de comentários dos interlocutores do cliente e a disponibilização do relatório de conclusões em versão final. Foi elaborado um *Powerpoint* com a recolha de todo o trabalho realizado pela equipa, e os efeitos na melhoria do controlo interno da empresa.

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

Como pontos a salientar da intervenção da Deloitte na melhoria dos SCI do cliente, salienta-se a o contributo com o objetivo de assegurar que são realizados todos os registos contabilísticos de forma correta e de acordo com as normas contabilísticas, através de um *framework* de riscos e controlos claro e de fácil compreensão e uma maior eficácia e/ou eficiência dos controlos identificados.

5. Conclusão

O controlo interno é uma componente com bastante relevância para as organizações, de um modo geral. É através deste que as empresas poderão avaliar riscos de fraude e distorções materiais, de modo a garantir a integridade de toda a informação financeira produzida. À luz da realidade atual, e com uma exigência crescente por parte dos *stakeholders* das empresas, o controlo interno é um fator imprescindível ao sucesso de qualquer organização - a sua importância foi uma componente que foi bastante explorada ao longo deste trabalho. Neste sentido, o trabalho de consultoria poderá ser bastante relevante para a implementação e/ou melhoria de um SCI.

Através deste relatório de estágio, consegui providenciar um *insight* acerca de um trabalho de controlo interno no âmbito de uma das maiores empresas de auditoria/consultoria, em Portugal – atingindo o propósito último deste trabalho. Adquiri conhecimentos técnicos relevantes para a execução de trabalhos nestas matérias, conseguindo relacionar os conceitos teóricos compreendidos com as práticas realizadas no âmbito dos trabalhos de *assurance*. O facto da empresa “Xpto, Lda.” ser uma empresa de uma dimensão já considerável (dentro da realidade do tecido empresarial português), permitiu explorar a real necessidade que as empresas têm de um SCI eficiente.

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

De igual modo, e uma vez que também realizei trabalhos de controlo interno no âmbito de auditoria, consegui explorar esta vertente ao longo deste trabalho. O controlo interno assume, de igual modo, uma importância relevante para a auditoria uma vez que:

- i) Possibilita aos auditores obter um maior entendimento do ambiente operacional e financeiro da empresa, identificando áreas críticas para análise (onde o RDM seja superior).
- ii) Contribui para uma maior eficiência dos processos de auditoria, uma vez que, caso sejam encontrados controlos efetivos, serão obtidas evidências que permitem limitar a extensão de procedimentos adicionais de auditoria

Uma elação crítica que retiro sobre o trabalho desenvolvido neste âmbito prende-se com o facto de, sendo Portugal um país maioritariamente constituído por pequenas e médias empresas, muitas delas com uma gestão primária/deficitária e sem recursos financeiros ou conhecimentos práticos sobre gestão para identificar estes riscos, poderemos de aqui retirar que nem os controlos mais elementares, de forma generalizada, se encontram adequadamente definidos/desenhados e implementados no contexto das organizações a nível nacional, em matéria de controlo interno. Também carece algumas dúvidas relativamente à sua eficiência. Identifiquei, igualmente, noutros projetos onde estive alocada (sobretudo no contexto de auditoria) uma grande deficiência a nível de controlos das empresas, mesmo até em clientes de elevada dimensão, nomeadamente no que se refere à documentação/evidência da sua realização.

No caso que explorei na componente prática, por exemplo, o controlo sobre o cálculo das rendas é crucial para o reconhecimento do rédito da empresa, sendo que, se não fosse pelos serviços de consultoria, tal ainda estaria, potencialmente, por identificar (com as inúmeras consequências aqui já discutidas). Como possível sugestão de temática para um estudo

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

subsequente nesta matéria, proponho a reflexão sobre as consequências das deficiências do controlo interno no contexto português. Tal também poderá ser devido à falta de exigências legais, por parte da União Europeia, nesta matéria (tal como foi explorado na revisão de literatura).

De igual modo, o controlo interno em Portugal é um tema que carece da existência de quadro normativo com um nível mais elevado de exigência e abrangência em relação às demais entidades, para além das empresas financeiras - como explorado neste trabalho, a implementação de um SCI não é transversal à totalidade das empresas. Para além disso, a elaboração de um SCI é meramente sugerida, à luz da legislação portuguesa para a maioria das empresas. Assim, por exemplo, deveriam ser criadas exigências, ao nível do estabelecimento de equipas de *compliance* com as competências necessárias para a criação de um SCI consolidado e de uma certificação por parte de uma entidade externa, para entidades de média e grande dimensão, ou, por exemplo, para as entidades de interesse público.

No que respeita às limitações deste trabalho, a criação de um SCI, *per si*, não garante a sua eficácia. De modo a garantir a eficiência do SCI sugerido na componente prática, terá de ser realizado um acompanhamento da implementação dos controlos recomendados e uma avaliação contínua da sua relevância e/ou necessidade de uma nova adaptação do SCI, no futuro. Em termos de conclusão, considero que o propósito último deste trabalho/estágio foi cumprido, tendo sido complementar ao conhecimento já adquirido através da formação académica. Este estágio proporcionou-me uma melhoria bastante significativa dos meus conhecimentos técnicos, obtenção de experiência profissional e o desenvolvimento de relações sociais. Tive a oportunidade de ter contacto com técnicas e metodologias de trabalho que, até então, eram-me estranhas, sendo isto uma mais-valia para o meu percurso profissional futuro.

6. Bibliografia

- ACFE (2012). Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse: 2012 Global Study. Disponível em: <https://www.acfe.com/media/files/acfe/pdfs/2012-report-to-nations.ashx> [Acesso em: 31-05-2022]
- Araújo, F. J. de. (1998). A estruturação dos controles internos e a independência da auditoria interna. Vitória-ES. COBRAI (Congresso Brasileiro de Auditoria Interna).
- Arens, A., Beasley. M. S., Elder, R. J., (2016), Auditing and Assurance Services, 16ª Ed. Londres: Pearson.
- Costa, C. B. da (2017). Auditoria Financeira: Teoria e Prática. 12ª Ed. Lisboa: Rei dos Livros.
- COSO. (2013). Internal Control-Integrated Framework. Disponível em: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/2750-New-COSO-2013-Framework-WHITEPAPER-V4.pdf> [Acesso em: 31-05-2023].
- COSO. (2019). Internal Control-Integrated Framework:An Implementation Guide for the Healthcare Provider Industry. Disponível em: <https://www.coso.org/Shared%20Documents/CROWE-COSO-Internal-Control-Integrated-Framework.pdf> [Acesso em: 31-05-2023].
- Domnisoru, S., & Vinatoru, S.-S. (2008). Auditor independence, Audit Committee Quality and Internal Control Weaknesses. Annals of the University of Petroșani, Economics, 8 (1), 161–166.
- Gramling, A. A. ; Hermanson, D. R. ; Hermanson, H.M. ; Zhongxia, S. Y. (2010). Addressing Problems with the Segregation of Duties in Smaller Companies. CPA Journal, 80 (7), 30-34.
- Gomes, E. (2014). A importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria. Revista

O CONTROLO INTERNO NO CONTEXTO DAS ORGANIZAÇÕES: UM CASO DE ESTUDO

- Revisores e Auditores, 1 (1), 9-31 Disponível em: <https://silo.tips/download/a-importancia-do-controlo-interno-continuidade-no-planeamento> [Acesso em: 03-04-2023].
- KPMG. (2013). Malaysia Fraud, Bribery and Corruption Survey, 1–72.
- Koomson, T. A. A.; Owusu, G. M. Y.; Bekoe, R. A.; Oquaye, M. (2020). Determinants of asset misappropriation at the workplace: the moderating role of perceived strength of internal controls. *Journal of Financial Crime*, 27 (4), 1191-1211.
- Morais, G. & Martins. I. (2007). Auditoria Interna - Função e Processo. 3ª Ed. Lisboa: Áreas Editora.
- Nabais, C. (1988). Noções Práticas de Auditoria. 2ª Ed. Lisboa: Editorial Presença.
- Rae, K., & Subramaniam, N. (2008). Quality of internal control procedures. *Managerial Auditing Journal*, 23 (2), 104–124.
- Shin, H., & Park, S. (2020). The internal control manager and operational efficiency: evidence from Korea. *Managerial Auditing Journal*, 35 (7), 976-1006.
- GAO (2014). Standards for Internal Control in the Federal Government. Disponível em: <https://www.gao.gov/assets/gao-14-704g.pdf> [Acesso em: 31-05-2023].
- Tribunal de Contas (2016). Manual de auditoria e procedimentos. Disponível em: https://www.tcontas.pt/pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/mapf_20161107.pdf [Acesso em: 08-06-2023].
- Yakubu, I. N.; Mohammed, M.; Iddrisu, N. A.; Adam, J.; Sumaila, M. R. (2017). The Effectiveness of Internal Control System in Safeguarding Assets in the Ghanaian Banking Industry. *International Journal of Management and Commerce Innovations*, 5 (1), 544-557.