

**SISTEMA DE CONTROLO INTERNO DE REPORTE  
FINANCEIRO (SCIRF) NO GRUPO EDP – ENERGIAS DE  
PORTUGAL**

Luís Filipe Bronze Rocha

Projecto de Mestrado  
em Contabilidade

Orientador(a):

Dra. Maria Ester de Carvalho Ferreira, Directora da Área de Controlo Interno na Direcção de  
Auditoria Interna da EDP – Energias de Portugal

Co-orientador(a):

Professor Doutor Vítor Franco, Prof. Catedrático, ISCTE Business School  
Departamento de Contabilidade

Dezembro de 2009

## **AGRADECIMENTOS**

À Direcção de Auditoria Interna da EDP – Energias de Portugal, S.A., na  
pessoa da sua Directora Corporativa, Dra. Azucena Viñuela Hernandez, e  
da minha orientadora, Dra. Maria Ester de Carvalho Ferreira

## **RESUMO**

O Grupo EDP, consciente da crescente preocupação em matéria de reporte financeiro para os diversos *stakeholders*, resultante dos escândalos financeiros ocorridos na última década, implementou um sistema de Controlo Interno, assente nos modelos de referência COSO e CobiT, com o objectivo de garantir, com um razoável grau de certeza, a fiabilidade da informação financeira produzida e do respectivo processo de reporte. Ainda que este processo se tenha iniciado em 2003, com a necessidade de responder às exigências de empresa com títulos transaccionados no *Securities and Exchange Commission* (SEC) dos EUA, a decisão de cessar o registo na bolsa de Nova Iorque (NYSE) em 2007 não alterou este compromisso.

O Sistema de Controlo Interno de Reporte Financeiro (SCIRF), de aplicação a toda a extensão do Grupo EDP, assenta na realização de um ciclo anual. Através de critérios tanto quantitativos (materialidade) como qualitativos (julgamento), procede-se à definição do âmbito de aplicação do modelo, sobre o qual dever-se-á avaliar a existência de processos e controlos, adequadamente desenhados e a operar eficazmente.

Constatou-se um excessivo enfoque na aplicação de critérios quantitativos para a definição deste âmbito de aplicação, de forma a garantir o cumprimento de níveis de cobertura definidos. Esta observação resulta na utilização de recursos da organização em processos que não apresentam um risco significativo para o reporte financeiro. Adicionalmente, constatou-se a inexistência de programas anti-fraude a operar eficazmente. O presente projecto tem, por objectivo, apresentar uma solução para as oportunidades de melhoria identificadas, tornando o modelo, do ponto de vista do autor, mais eficiente para o Grupo EDP.

Palavras-chave: Controlo Interno, Reporte Financeiro, Avaliação de Risco, Programa Anti-Fraude

Classificação J.E.L.: M41, M42

## **ABSTRACT**

The EDP Group, conscious of the increasing concern regarding the financial reporting by the *stakeholders*, as a consequence of the financial scandals occurred in the last decade, implemented an Internal Control system, based on COSO and CobiT frameworks, with the objective to provide, at a level of reasonable assurance, the reliability of the financial information and its preparation process. Even though this process began in 2003, due to EDP Group reporting obligations as a company with stocks in the *Securities and Exchange Commission* (SEC) in USA, the decision of de-listing from the New York stock market (NYSE) in 2007 did not change this commitment.

The System of Internal Control over Financial Reporting (SCIRF), applied in all extension of the EDP Group, is based on the performance of an annual cycle. By the application of quantitative (materiality) and qualitative (judgment) factors, the scope of the model is identified, for which the existence of processes and control activities, adequately designed and effectively operating, should be evaluated.

It was observed an excessive focus on the application of quantitative factors to determine the scope of the model, to ensure compliance with materiality coverage criteria. This fact results in the use of the company resources in processes which may not represent significant risk to financial reporting. Additionally, it was observed the inexistence of anti-fraud programs effectively operating. This project presents a solution for the identified improvement opportunities, resulting in a more efficient model for the EDP Group in the author point of view.

Key-words: Internal Control, Financial Reporting, Risk Assessment, Anti-Fraud Program

J.E.L. Classification: M41, M42

## ÍNDICE

<b>SUMÁRIO EXECUTIVO .....</b>	<b>V</b>
<b>1. CONTROLO INTERNO SOBRE O REPORTE FINANCEIRO .....</b>	<b>1</b>
1.1. Contextualização da Problemática do Controlo Interno sobre o Reporte Financeiro .....	1
1.2. Modelos de Referência de Controlo Interno .....	3
1.2.1. Modelo “Enterprise Risk Management - Integrated Framework” do Committee of Sponsoring Organizations da Tradeway Commission (COSO).....	3
1.2.2. Modelo “Control Objectives for Information and related Technology” (CobIT).....	7
1.3. A Lei Sarbanes-Oxley .....	10
<b>2. CASO EDP - ENERGIAS DE PORTUGAL .....</b>	<b>15</b>
2.1. A Empresa .....	15
2.2. Obrigações Legais em matéria de Controlo Interno e Reporte Financeiro .....	18
2.3. SCIRF - Sistema de Controlo Interno de Reporte Financeiro.....	20
2.3.1. Do SOX ao SCIRF: Breve Evolução Histórica do Modelo .....	20
2.3.2. Objectivo e Aplicação do Modelo .....	20
2.3.3. Modelos de Referência Adoptados .....	21
2.3.4. Estrutura de Responsabilidades .....	22
2.3.5. Ciclo Anual do SCIRF .....	23
<b>3. ANÁLISE DO MODELO ADOPTADO .....</b>	<b>40</b>
3.1. Considerações sobre o Modelo Adoptado .....	40
3.2. Focalização no Risco na Definição do Âmbito do Modelo .....	43
3.2.1. Desenvolvimento de Avaliação de Risco .....	43
3.2.2. Desenvolvimento de Programas Anti-Fraude .....	50
3.3. Plano de Implementação das Oportunidade de Melhoria Identificadas .....	54
3.3.1. Desenvolvimento de Avaliação de Risco.....	55
3.3.2. Desenvolvimento de Programas Anti-Fraude .....	58
<b>4. CONCLUSÃO .....</b>	<b>61</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>63</b>

**ANEXOS:**

Anexo 1 – Organigrama do Grupo EDP.....	65
Anexo 2 – Matriz de Modelo de Responsabilidades SCIRF.....	66
Anexo 3 – Critérios para a determinação do Modelo de Âmbito do SCIRF.....	67
Anexo 4 – Mapeamento dos processos-chave prioritários pelas 12 categorias da APQC.....	69
Anexo 5 – Grupos de Processo e respectivos Processos de acordo com SCIRF.....	71
Anexo 6 – Exemplo de Mapeamento de Rubricas Contabilísticas e Elementos do Reporte Financeiro com Grupos de Processo de acordo com SCIRF.....	73
Anexo 7 – Avaliação de Risco e Priorização de Sub-Processos para SCIRF.....	75
Anexo 8 – Questionário de Identificação de Incentivos e Pressões, Oportunidades e Atitudes e Motivos para a prática de Fraude de acordo com SCIRF.....	76
Anexo 9 – Risco da Prática de Fraude em Processos de Suporte e de Negócio de acordo com SCIRF ....	78

## ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Volume de Negócios por Actividade e Mercado Geográfico (em milhares de euros) ..	17
Tabela 2: Principais Indicadores Financeiros.....	17
Tabela 3: Procedimentos a realizar no SCIRF em função do resultado do âmbito.....	27
Tabela 4: Controlos Globais por Categoria de Controlo do Modelo COSO .....	28
Tabela 5: Atributos dos Controlos Aplicacionais .....	30
Tabela 6: Classificação do Impacto de Erros nas Demonstrações Financeiras.....	37
Tabela 7: Macroprocessos do Modelo Comum de Governo para a Gestão de Processos do Grupo EDP.....	55
Tabela 8: Grupos de Processo de acordo com SCIRF.....	56
Tabela 9: Sub-Processos com Prioritização “A” de acordo com Exemplo Ilustrativo.....	58
Tabela 10: Documentação das Actividades de Controlo por Risco de Fraude .....	60

## ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Estrutura Conceptual do Modelo COSO “Enterprise Risk Management - Integrated Framework” .....	4
Figura 2: O cubo do CobiT .....	9
Figura 3: Workflow do Modelo CobiT .....	10
Figura 4: Inter-ligação do COSO e dos objectivos do CobiT com a lei Sarbanes-Oxley .....	14
Figura 5: Estrutura Orgânica do Grupo EDP .....	15
Figura 6: A EDP no Mundo.....	16
Figura 7: Ciclo Anual do SCIRF.....	23
Figura 8: Representação Esquemática da Actual Metodologia de Definição de Âmbito.....	43
Figura 9: Representação Esquemática do Modelo SCIRF .....	54

## **LISTA DE ABREVIACÕES**

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
APQC	American Productivity and Quality Center
CEO	Chief Executive Officer
CFO	Chief Financial Officer
CMVM	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
CobiT	Control Objectives for Information and related Technology
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
DAI	Direcção de Auditoria Interna
IIA	Institute of Internal Auditors
ISACA	Information Systems Audit and Control Association
ITGI	IT Governance Institute
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
SAS	Statement on Auditing Standards
SCIRF	Sistema de Controlo Interno de Reporte Financeiro
SEC	Securities and Exchange Commission
SOX	Sarbanes-Oxley Act of 2002
TI	Tecnologias de Informação



## SUMÁRIO EXECUTIVO

Em 2002, a publicação da *Sarbanes-Oxley Act of 2002*, em consequência de diversos escândalos de natureza contabilística (e.g. *Enron*, *Tyco International* e *WorldCom*), resultou na definição de uma série de normas e procedimentos de aplicação, nomeadamente, em empresas com títulos transaccionados na *Securities and Exchange Commission* (SEC). O Grupo EDP, então cotado na bolsa de Nova Iorque (NYSE), foi abrangido pela aplicação da referida lei, tendo implementado uma estrutura de Controlo Interno e procedimentos de reporte financeiro.

Posteriormente, o Grupo EDP decidiu efectuar um estudo sobre o impacto que a saída da NYSE teria na liquidez do título EDP. Concluído que este impacto seria reduzido, o Grupo EDP optou por passar a ter os seus títulos transaccionados exclusivamente na EURONEXT, tendo-se decidido, no entanto, manter voluntariamente o Sistema de Controlo Interno de Reporte Financeiro (SCIRF), com o objectivo de assegurar a fiabilidade do reporte de informação financeira para todos os *stakeholders*, reforçando a sua confiança e credibilidade e, simultaneamente, melhorar a eficácia e eficiência dos processos envolvidos.

O SCIRF foi conceptualizado, desenvolvido e implementado tendo por base os modelos de referência COSO e CobiT, extensivo a todas as geografias e empresas abrangidas pelo modelo de âmbito. O ciclo de manutenção e monitorização do SCIRF tem início com a definição do modelo de âmbito, identificado a partir de quatro pilares estruturantes. O primeiro é constituído pelo critério de materialidade aplicado sobre as demonstrações financeiras consolidadas do Grupo, reportadas ao fecho de contas de cada exercício. O segundo pilar tem por base a análise de cobertura mínima aplicada a cada conta identificada na análise quantitativa. Em terceiro lugar efectua-se uma abordagem *top-down* e *bottom-up*, concluída com uma análise de risco tendo por base julgamento profissional, a partir da qual poderão ser incluídas ou excluídas empresas e processos. As empresas e processos seleccionados são objecto de levantamento, revisão e documentação pelos respectivos responsáveis, sendo seleccionados testes de desenho e eficácia dos mesmos pela Direcção de Auditoria Interna. O ciclo encerra com o processo de auto-certificação através do qual cada responsável envolvido assume a responsabilidade pela qualidade do trabalho efectuado, culminando com a Certificação Global de Conformidade emitida pelo CEO e CFO do Grupo EDP.

Resultado de um trabalho de identificação das melhores práticas em matéria de Controlo Interno sobre o reporte financeiro, sobretudo de bibliografia emitida por multinacionais de auditoria/ consultoria para aplicação da *Sarbanes-Oxley Act of 2002*, e tendo sempre presente os *frameworks* de referência COSO e CobiT, este projecto teve por objectivo identificar potenciais oportunidades de melhoria para aplicação no actual modelo conceptual do SCIRF.

Observou-se que a actual forma de definição do modelo de âmbito encontra-se sobretudo assente em critérios quantitativos e no conceito de materialidade/ níveis de cobertura, complementada por critérios baseados no julgamento profissional do avaliador. Este método de definição resulta no levantamento e documentação de actividades de controlo sobre processos que, potencialmente, não apresentam um risco significativo para o reporte financeiro. A metodologia objecto deste projecto propõe a predominância da análise de risco sobre a aplicação de critérios de materialidade sobre processos e sub-processos com impacto no reporte financeiro, relativamente às demonstrações financeiras consolidadas. Esta solução resultaria, potencialmente, numa utilização mais eficiente dos recursos da organização, permitindo o seu enfoque nos processos e sub-processo que, efectivamente, apresentem um risco significativo para o reporte financeiro e, sobre os quais, existe a necessidade de proceder à identificação de actividades de controlo e, eventualmente, à sua implementação quando não se encontrem presentes.

Adicionalmente, observou-se que a avaliação e mitigação de riscos de fraude no SCIRF, parte integrante e fundamental de um sistema desta natureza, requer uma metodologia sistemática de acompanhamento e monitorização que se pretendeu analisar e aprofundar. A solução apresentada tem por objectivo a aplicação de um programa anti-fraude, em toda a sua extensão, no modelo conceptual do SCIRF, garantido que os riscos desta natureza se encontram identificados e adequadamente mitigados.

O presente projecto corresponde a uma reflexão, tendo por base o julgamento profissional fundamentado nas melhores práticas instituídas sobre esta matéria, de apresentação de potenciais oportunidades de melhoria no actual modelo conceptual do Sistema de Controlo Interno de Reporte Financeiro do Grupo EDP, face à permanente mutação e evolução da organização e da sua envolvente externa.

## **1. CONTROLO INTERNO SOBRE O REPORTE FINANCEIRO**

### **1.1. Contextualização da Problemática do Controlo Interno sobre o Reporte Financeiro**

As organizações, independentemente da sua forma legal ou sector actividade onde actuam, são constituídas com um propósito específico, o cumprimento de objectivos de negócio, os quais podem ser de diferentes naturezas. Os objectivos podem ser de natureza económica (e.g. a obtenção de lucro para remunerar os detentores do capital investido), social ou cultural. Contudo, as organizações estão sujeitas a uma série de factores internos e externos que podem condicionar os objectivos definidos. De que forma podem garantir, com um razoável grau de segurança, o cumprimento dos objectivos a que se propõem?

Foi neste contexto que se desenvolveu o Controlo Interno, tendo em vista minimizar os riscos que ameaçam o cumprimento dos objectivos das organizações. De que forma podem minimizar os riscos identificados? Colocando em prática um conjunto de acções que mitiguem a probabilidade de ocorrência dos riscos identificados e, dessa forma, reduzir o seu impacto nos objectivos definidos.

O Controlo Interno é frequentemente definido como um processo, conduzido pela gestão de topo e realizado por qualquer dos colaboradores de uma organização, desenhado de forma a obter garantias de cumprimento de objectivos nas seguintes categorias:

- Eficácia e eficiências das operações;
- Fiabilidade do reporte financeiro; e
- Cumprimento com leis e regulamentação aplicável.

A sua génese data do século XX, embora durante um longo período estivesse exclusivamente associado a objectivos de natureza financeira. Em 1972, o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), definiu o conceito de Controlo Interno, nas suas vertentes de controlo administrativo (autorização das transacções pela gestão) e controlo contabilístico (salvaguarda dos activos e confiança nos registos financeiros). Contudo, na década de 80, o *Institute of Internal Auditors* (IIA) através do “*Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*”, complementado pelo “*Statement on Internal Auditing Standards (SIAS) n.º 1*” em 1983 e pela monografia “*Control: Its Meaning and Implications for the*

*Professional Practice of Internal Auditing*” em 1985, alargou o âmbito inicial, identificando cinco objectivos primordiais do Controlo Interno:

- Confiança e integridade na informação;
- Conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- Salvaguarda dos activos;
- Utilização económica e eficiente de recursos;
- Realização dos objectivos estabelecidos para as operações ou programas.

Em 1985, cinco organizações patrocinaram formação da *National Commission on Fraudulent Financial Reporting*, igualmente conhecida como a *Tradeway Commission*. Esta comissão sugeriu, dois anos depois (1987), a definição de um comité que se dedicasse ao estudo do Controlo Interno, tendo resultado no nascimento do *Committee of Sponsoring Organizations (COSO)*. Finalmente, em 1992, este comité emitiu o modelo “*Internal Control – Integrated Framework*”, de onde provêm a actual definição de Controlo Interno.

Mas se o risco sempre esteve presente na “equação” do cumprimento de objectivos, a conjugação de uma série de factores recentes aumentaram exponencialmente a sua importância nas organizações. A globalização, apesar de ter aberto uma “janela” de oportunidades, promoveu um aumento substancial da exposição das empresas nos mercados internacionais. A rapidez da mudança no actual contexto económico e financeiro veio, por outro lado, enfatizar a necessidade de agilizar processos, normalizar procedimentos e dispor dos recursos necessários à tomada de decisões de uma forma eficiente e eficaz. Adicionalmente, acontecimentos como os escândalos financeiros já referidos e, mais recentemente, na *Merrill Lynch*, *LeHman Brothers* e *Morgan Stanley*, vieram alertar para a necessidade, uma vez mais, de se proceder a uma adequada identificação de riscos e controlos.

Ainda que a eficácia e eficiência das operações, assim como o cumprimento com leis e regulamentação aplicável, sejam categorias de objectivos fundamentais à sobrevivência de uma organização, no contexto acima descrito, a fiabilidade da informação financeira produzida passou para a “linha da frente” das preocupações das administrações e da gestão de topo...

## 1.2. Modelos de Referência de Controlo Interno

Existem vários modelos de Controlo Interno, apesar dos seus objectivos finais serem semelhantes: providenciar um método para avaliação dos controlos existente sobre diferentes perspectivas ou dimensões de uma organização.

Como modelos mais utilizados destacam-se o COSO, o CoCo (*“Guidance on Assessing Control”* do *Canadian Institute of Chartered Accountants*) e o Turnbull Report (*“Internal Control: Guidance for Directors on the Combined Code”* do *Institute of Chartered Accountants in England and Wales*), bem como o CobiT na vertente de tecnologias de informação. Não obstante, por serem considerados como modelos de referência, nomeadamente sendo sugerida a sua utilização pela bibliografia de apoio à implementação da lei Sarbanes-Oxley (ver ponto 1.3.), apenas serão caracterizados no presente capítulo os modelos COSO e CobiT.

### 1.2.1. Modelo *“Enterprise Risk Management - Integrated Framework”* do *Committee of Sponsoring Organizations da Tradeway Commission (COSO)*

Em 1992, o *Committee of Sponsoring Organizations da Tradeway Commission (COSO)* desenvolveu um modelo para avaliação do Controlo Interno: o *“Internal Control – Integrated Framework”*. O COSO, nome pelo qual é habitualmente referido, é considerado, desde então, um modelo de referência, universalmente aceite, a partir do qual as organizações medem a eficácia dos seus sistemas de Controlo Interno.

É definido como “um processo, efectuado pela administração, gestão e outros colaboradores de uma organização, aplicado na definição da estratégia e em toda a empresa, desenhado de forma a identificar potenciais eventos que possam afectar a organização e gerir os riscos dentro dos limites definidos, e assegurar, com um razoável nível de segurança, o cumprimento dos objectivos propostos”<sup>1</sup>.

O modelo COSO, desde a sua criação, tem registado algumas alterações no sentido de adaptar a estrutura conceptual originalmente criada aos desenvolvimentos observados nos últimos 17

---

<sup>1</sup> Tradução livre da definição de Controlo Interno de acordo com o COSO – página 3 do *Applying COSO's Enterprise Risk Management – Integrated Framework*.

anos. Desta forma, em 2004, e após os escândalos financeiros ocorridos nos anos anteriores, a *PricewaterhouseCoopers* desenvolveu para o *Committee of Sponsoring Organizations* um modelo com uma visão mais alargada do conceito de Controlo Interno, o “*Enterprise Risk Management - Integrated Framework*”, adicionando os objectivos de natureza estratégica às categorias de objectivos de uma organização, e três novas componentes aos cinco inicialmente definidos.

A estrutura conceptual do modelo de Controlo Interno COSO pode ser esquematizada num cubo, em que os três vectores, inter-relacionados entre si, representam as categorias de objectivos, dentro dos níveis de uma organização e as várias componentes necessárias ao seu cumprimento.

**Figura 1: Estrutura Conceptual do Modelo COSO**  
**“Enterprise Risk Management - Integrated Framework”**



*Fonte: Applying COSO's Enterprise Risk Management – Integrated Framework*

Conforme indicado na definição acima referida, o modelo de Controlo Interno COSO pretende como resultado final assegurar, sem contudo garantir, o cumprimento dos objectivos de uma organização. De acordo com o mesmo, no primeiro vector são identificadas quatro categorias de objectivos organizacionais:

- Estratégicos (Strategic) – objectivos de alto nível, alinhados e suportando a missão da organização;

- Operacionais (*Operations*) – efectiva e eficiente utilização dos recursos da organização;
- Reporte (*Reporting*) – fiabilidade do reporte efectuado;
- Cumprimento (*Compliance*) – cumprimento com leis e regulamentação aplicável.

Esta categorização dos objectivos possibilita um foco diferenciado nos diversos aspectos de risco a que a organização se encontra sujeita. Apesar de um objectivo específico poder ser enquadrável em mais que uma categoria, as diferentes categorias de objectivos implicam diferentes necessidades e podem depender de responsáveis distintos dentro de uma mesma organização.

Adicionalmente, o grau de controlo de uma organização sobre estes objectivos nem sempre é idêntico. Para objectivos relacionados com a fiabilidade do reporte e cumprimento com leis e regulamentação, normalmente exclusivamente dentro da esfera de intervenção da organização, um modelo de Controlo Interno como o COSO poderá dar uma garantia razoável do seu cumprimento. Contudo, para objectivos operacionais, mas sobretudo de natureza estratégica, para os quais existe um maior grau de incerteza em resultado de se encontrarem sujeitos a eventos externos, este modelo apenas poderá dar garantias razoáveis que a administração e gestão de topo se encontra informada, de forma permanente e actualizada, da extensão do cumprimento dos mesmos.

No segundo vector do cubo são evidenciadas as oito componentes do modelo COSO, fundamentais ao cumprimento dos objectivos propostos pela organização e acima repartidos por natureza, nomeadamente:

- Ambiente Interno (*Internal Environment*) – define as bases de como o risco é observado e endereçado pelos colaboradores de uma organização, incluindo a filosofia de gestão de risco, integridade e valores de ética, e o ambiente em que operam;
- Definição de Objectivos (*Objective Setting*) – devem ser definidos objectivos antes da identificação de eventos potenciais que possam afectar o seu cumprimento. Deverá ser garantido que se encontra implementado um processo de definição de objectivos e que os mesmos se encontram alinhados com a missão da organização e a respectiva filosofia de risco;

- Identificação de Eventos (*Event Identification*) – eventos tanto internos como externos que possam afectar o cumprimento dos objectivos de uma organização devem ser identificados, diferenciando riscos de oportunidades. As oportunidades identificadas devem ser canalizadas para os processos de definição da estratégia ou de objectivos;
- Avaliação de Risco (*Risk Assessment*) – os riscos são analisados, quantificando a sua probabilidade de ocorrência e impacto potencial, como forma de avaliar como deverão ser geridos;
- Resposta ao Risco (*Risk Response*) – a administração ou gestão de topo deverá definir a resposta aos riscos identificados – evitar, aceitar, reduzir ou partilhar – desenvolvendo uma série de acções de forma a alinhar os mesmos como a tolerância ao risco definida;
- Actividades de Controlo (*Control Activities*) – políticas e procedimentos são estabelecidos e implementados de forma a garantir uma resposta adequada aos riscos identificados;
- Informação e Comunicação (*Information and Communication*) – informação relevante é identificada, capturada e comunicada de forma atempada e adequada, possibilitando que os colaboradores possam desenvolver as suas responsabilidades; e
- Monitorização (*Monitoring*) – o processo é monitorizado podendo gerar eventuais resultantes de erros ou oportunidades de melhoria identificadas.

A responsabilidade pela implementação de um modelo de Controlo Interno como o COSO é extensível a toda a organização. O CEO deverá assumir a responsabilidade máxima; a restante gestão de topo deverá suportar a filosofia de gestão de risco e garantir que a mesma se encontra dentro dos limites de tolerância considerados como aceitáveis; o CFO/ Director Financeiro, a Auditoria Interna e outras áreas desempenham, geralmente, papeis chave na manutenção de um modelo de Controlo Interno; os restantes colaboradores deverão executar o modelo de acordo com políticas e procedimentos estabelecidos; um conselho com poderes de supervisão terá um papel importante de monitorização do mesmo; e entidades externas, tais como, clientes, fornecedores, auditores e consultores externos, reguladores e entidades financeiras disponibilizam informação que afecta um modelo de Controlo Interno, sem, contudo, serem responsáveis pelo seu funcionamento.



Determinar se um modelo de Controlo Interno como o COSO se encontra a funcionar adequadamente é o resultado de uma avaliação, de forma a garantir que as oito componentes acima referidas existem e se encontram a operar eficientemente, ou seja, sem deficiências significativas. Contudo, ainda que existam garantias razoáveis do cumprimento das quatro categorias de objectivos da organização com a existência de um modelo adequado, existem várias limitações apontadas ao COSO, assim como a outros modelos: a avaliação da sua eficiência envolve uma elevada componente de julgamento e decisão humana; a decisão de implementação de controlos face aos riscos identificados tem de ter em consideração o respectivo custo-benefício; e, mesmo se implementados, os controlos podem não operar adequadamente devido a falhas, erros humanos ou conluio entre colaboradores da organização (fraude).

### ***1.2.2. Modelo “Control Objectives for Information and related Technology” (CobiT)***

O modelo “*Control Objectives for Information and related Technology*”, vulgarmente denominado de CobiT, é uma metodologia de auditoria das tecnologias de informação. Criado em 1996 pela *Information Systems Audit and Control Association* (ISACA) e pelo *IT Governance Institute* (ITGI), a missão do CobiT é a de “investigar, desenvolver, publicitar e promover um modelo de governação de tecnologias de informação robusto, actualizado e internacionalmente aceite para aplicação nas empresas e utilização no dia-a-dia por gestores e profissionais das tecnologias de informação e de segurança”<sup>2</sup>.

Desde a primeira edição em 1996, o CobiT sofreu diversas actualizações, encontrando-se actualmente em uso a versão 4.1, datada de Maio de 2007. Esta versão explica como é possível assegurar, com um razoável grau de certeza, que o processo de gestão de tecnologias de informação irá produzir a informação necessária à prossecução dos objectivos da organização, através de 34 processos agregados em quatro domínios distintos:

- Planeamento e Organização (*Plan and Organize*) – contempla a definição de uma estratégica e a identificação da forma como as tecnologias de informação podem contribuir adequadamente para o cumprimento dos objectivos da organização;
- Aquisição e Implementação (*Acquire and Implement*) – para a realização da estratégia

---

<sup>2</sup> Tradução livre da missão do modelo CobiT - página 9 do *CobiT 4.1 – Framework, Control Objectives, Management Guidelines, Maturity Models* do *IT Governance Institute*.

definida, devem ser identificadas soluções, desenvolvidas ou adquiridas, implementadas e integradas com os processos de negócio;

- Entrega e Suporte (*Deliver and Support*) – respeita à conclusão do processo de entrada em produtivo da solução, nomeadamente à respectiva entrega, gestão da segurança e continuidade, suporte aos utilizadores e gestão da informação e infra-estruturas; e
- Monitorização e Avaliação (*Monitor and Evaluate*) – avaliação periódica da qualidade da solução e do seu cumprimento face aos requisitos de controlo.

Para que a informação produzida cumpra o respectivo objectivo, esta deverá obedecer a alguns critérios de controlo, referidos pelo CobiT como requisitos de negócio (*Business Requirements*). São sete os critérios da informação, que abarcam requisitos quanto à qualidade, economicidade e segurança da mesma:

- Eficácia (*Effectiveness*) – quanto à sua relevância e pertinência para a organização, assim como a sua entrega de forma atempada, correcta, consistente e utilizável;
- Eficiência (*Efficiency*) – quanto à sua disponibilização considerando um adequado uso dos recursos disponíveis;
- Confidencialidade (*Confidentiality*) – quanto à sua protecção de divulgação não-autorizada;
- Integridade (*Integrity*) – quanto à sua acuidade e totalidade, assim como à validade face aos valores e expectativas da organização;
- Disponibilidade (*Availability*) – quanto à sua disponibilidade quando requerida pela organização;
- Cumprimento (*Compliance*) – quanto ao seu cumprimento com leis, regulamentação e acordos contratuais ao qual a organização se encontre sujeita; e
- Fidedigna (*Reliability*) – quanto à disponibilidade da informação apropriada para que a gestão responda às necessidades de governação da organização.

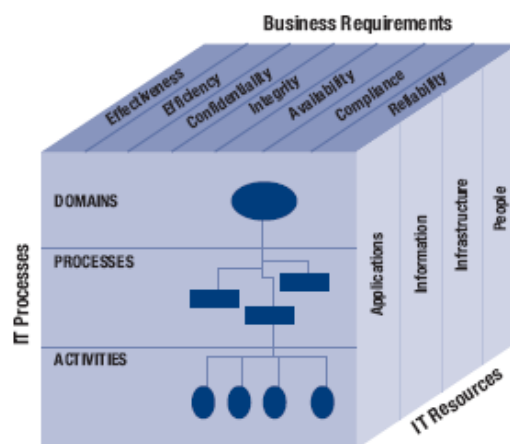
Adicionalmente, a organização deverá ser dotada de recursos necessários à criação de uma adequada capacidade técnica para suportar os requisitos necessários e, desta forma, atingir os seus objectivos. De acordo com o CobiT, os recursos para tecnologias de informação

enquadram-se nas seguintes naturezas:

- Aplicações – consistem em sistemas automáticos ou procedimentos manuais para processamento de informação;
- Informação – dados, em qualquer formato, introduzidos, processados ou produzidos pelos sistemas de informação;
- Infra-estruturas – tecnologia e instalações (hardware, sistemas operativos, redes, assim como as instalações físicas onde as mesmas se encontrem localizadas) que possibilitam o funcionamento das aplicações; e
- Pessoas – pessoal necessário ao planeamento, organização, aquisição, implementação, entrega, suporte, monitorização e avaliação dos sistemas e serviços de informação.

De forma esquemática, o modelo CobiT pode ser representado num cubo com a mesma aparência do apresentado para o modelo COSO (ver ponto 1.2.1.), em que se constata a ligação entre os respectivos quadrantes: requisitos da informação, processos e recursos.

**Figura 2: O cubo do CobiT**

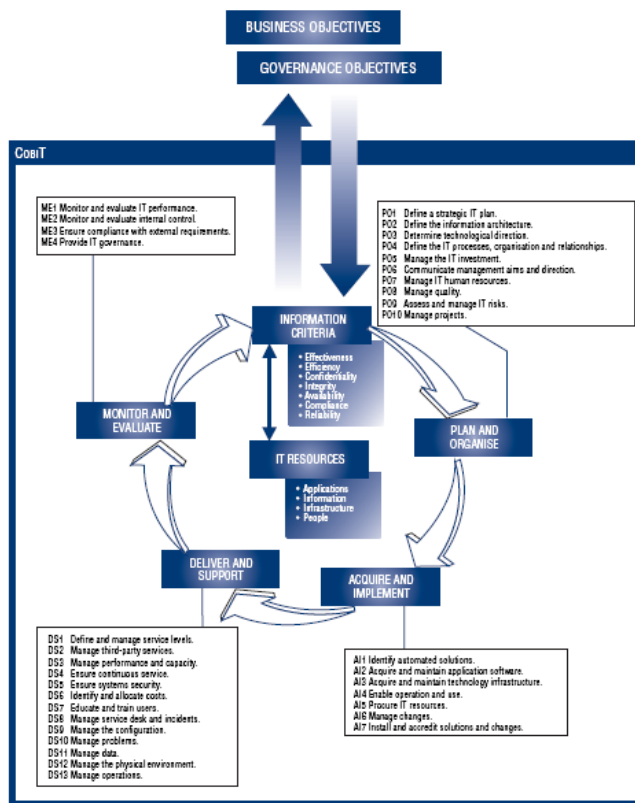


*Fonte: Cobit 4.1 - Framework, Control Objectives, Management Guidelines, Maturity Models*

A figura seguinte apresenta o *workflow* do modelo CobiT, sendo de fácil compreensão a necessidade de informação (com os requisitos acima enumerados) para a prossecução dos objectivos da organização, o seu alinhamento com os quatro domínios do modelo e enumeração dos respectivos processos de tecnologias de informação associados, assim como

recursos adequados à sua total e completa execução.

**Figura 3: Workflow do Modelo CobiT**



Fonte: Cobit 4.1 - Framework, Control Objectives, Management Guidelines, Maturity Models

### 1.3. A Lei Sarbanes-Oxley

O *Sarbanes-Oxley Act of 2002*, vulgarmente denominado de Sarbanes-Oxley ou simplesmente de SOX, consiste numa lei emitida pelo Governo norte-americano como resposta a um elevado número de escândalos de natureza contabilística em várias empresas. Estes escândalos resultaram na perda de confiança nos mercados financeiros e na qualidade do reporte financeiro e respectivas práticas contabilísticas, pelos diversos *stakeholders*.

A lei definiu uma série de normas e procedimentos para todas as empresas públicas norte-americanas, desde a definição das responsabilidades da gestão de topo a penalidades por actos ilícitos, organizadas em onze capítulos e, dentro destes, em secções (num total de 68). Adicionalmente, requereu a implementação de regulamentação pela *Securities and Exchange*

*Commission* (SEC), a comissão de valores mobiliários norte-americana, com vista ao cumprimento com a SOX de todas as empresas cotadas.

Duas das secções da lei Sarbanes-Oxley que tiveram impacto profundo sobre a visão e respectiva responsabilidade das organizações relativamente ao respectivo Controlo Interno e reporte financeiro foram as secções 302 e 404.

A secção 302 do *Sarbanes-Oxley Act of 2002*, denominada de “*Corporate Responsibility for Financial Reports*”, define a responsabilidade legal da gestão de topo de uma organização em matéria do reporte financeiro. De acordo com esta secção, a gestão de topo (CEO, CFO ou outros com funções similares) deverá certificar que o reporte financeiro não contém qualquer incorrecção ou omissão material, que resulte numa inadequada leitura do mesmo, apresentando de forma verdadeira e apropriada todos os aspectos materiais da situação financeira e o resultado das operações da organização para o período em causa.

Adicionalmente, os responsáveis deverão garantir a implementação e manutenção de controlos internos que assegurem que a informação material da organização e das suas consolidadas é do conhecimento dos responsáveis destas. A eficiência do Controlo Interno da organização deve ser avaliada no período de 90 dias anteriores à emissão do reporte e apresentar no mesmo as conclusões da respectiva eficiência baseada na avaliação efectuada. Caso existam alterações significativas no Controlo Interno ou noutros factores que o possam afectar de forma significativa, subsequentemente à data desta avaliação, incluindo quaisquer acções correctivas com respeito a deficiências significativas, estas deverão ser igualmente reportadas.

A secção 404, denominada de “*Management Assessment of Internal Controls*”, embora não tendo mais de quatro parágrafos na sua redacção original, foi a que gerou maior número de bibliografia associada por entidades externas (e.g. *PricewaterhouseCoopers, Protiviti*, etc.). A esta constatação não é de estranhar o facto de este ser o aspecto mais dispendioso de implementação pelas organizações sujeitas à lei Sarbanes-Oxley, uma vez que obriga a um enorme esforço de documentação e teste dos controlos manuais e automáticos sobre o reporte financeiro.

Ao abrigo da secção 404, e de acordo com a alínea (a) da respectiva redacção, as

organizações deverão produzir um relatório de Controlo Interno anual que (1) afirme a responsabilidade da gestão em estabelecer e manter uma adequada estrutura de Controlo Interno e procedimentos de reporte financeiro e (2) conter uma avaliação, à data de encerramento do exercício fiscal, da sua respectiva eficiência. Adicionalmente, a alínea (b) desta secção, estabelece as regras quanto à avaliação e reporte desta estrutura de Controlo Interno, devendo o auditor externo responsável pela certificação das demonstrações financeiras da organização atestar e reportar sobre a avaliação efectuada pela gestão.

Contudo, a secção 404 não estabelece regras específicas quanto à definição de uma estrutura de Controlo Interno e respectivos procedimentos de reporte financeiro, nem tão pouco quanto à avaliação da respectiva eficiência pela gestão das organizações. Neste aspecto, a extensa bibliografia publicada, nomeadamente pelas big-4 de auditoria (*Deloitte, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young e KPMG*), assim como por outras entidades (e.g. a consultora de risco *Protiviti*), desempenharam um papel fundamental ao auxiliar as organizações no cumprimento da secção 404 da lei Sarbanes-Oxley. Apenas em Dezembro de 2006, a SEC, após inúmeras solicitações de orientação pelas organizações quanto ao cumprimento em matéria de definição e avaliação de uma estrutura de Controlo Interno sobre o reporte financeiro, emitiu normas interpretativas. Em Junho de 2007 estas normas foram revistas, actualizadas e compiladas na parte 241 do Título 17 do *Code of Federal Regulations (17 CFR Part 241)*. Sucintamente, providenciam orientação relativamente a:

- Processo de identificação dos riscos e controlos associados ao reporte financeiro;
- Avaliação das evidências relativas à eficiência operativa do Controlo Interno sobre o reporte financeiro;
- Avaliação das deficiências de controlo identificadas; e
- Emissão da opinião relativamente à avaliação da eficiência do Controlo Interno sobre o reporte financeiro pela gestão das organizações.

Relativamente à necessidade de um auditor externo independente atestar e reportar sobre a avaliação efectuada pela gestão, prevista na alínea (b) da secção 404, este deverá ter em consideração uma série de questões:

- A gestão da organização estabeleceu de forma clara a sua responsabilidade por estabelecer e manter uma adequada estrutura de Controlo Interno sobre o reporte

financeiro?

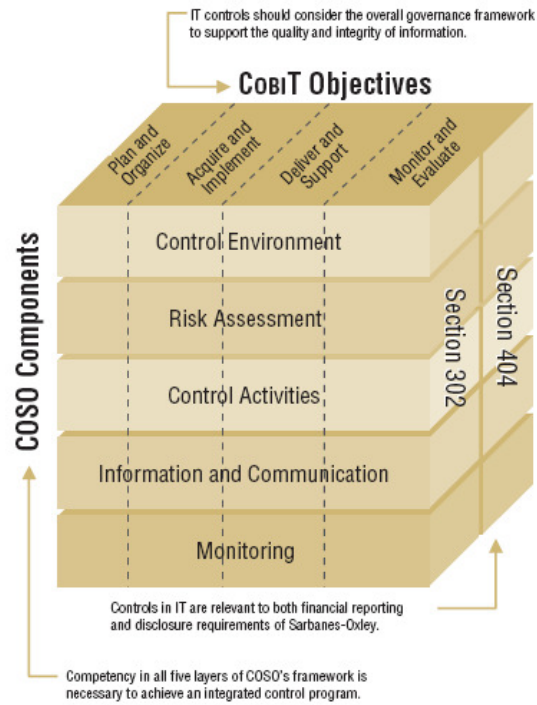
- Foi utilizado um modelo adequado para a sua avaliação?
- A avaliação não apresenta erros materiais?
- A avaliação efectuada foi documentada de forma adequada? e
- Todas as deficiências foram adequadamente reportadas?

Para o efeito, o *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* emitiu a “*Auditing Standard No. 5 – An Audit of Internal Control Over Financial Reporting that is Integrated with an Audit of Financial Statements*” (revogando a “*Auditing Standard No. 2*”), que define os procedimentos a aplicar pelo auditor externo independente na realização de uma auditoria relativa à avaliação da gestão sobre a eficiência do Controlo Interno sobre o reporte financeiro em conjunto com uma auditoria às demonstrações financeiras da organização. Apesar dos objectivos das auditorias não serem semelhantes, o auditor externo independente deverá planear e executar o seu trabalho de forma a atingir os objectivos definidos para ambas. Na verdade, o trabalho realizado na auditoria à avaliação da gestão sobre a eficiência do Controlo Interno sobre o reporte financeiro, ao possibilitar a obtenção de evidência sobre o reduzido risco desta natureza, poderá permitir a diminuição significativa da carga de trabalho a executar por este para a emissão de uma opinião sobre as demonstrações financeiras da organização. A “*Auditing Standard No. 5*” define os procedimentos em matéria de planeamento da auditoria, avaliação e teste aos controlos implementados, identificação de deficiências e reporte a efectuar.

Ainda que não seja estabelecido um modelo de Controlo Interno de uso obrigatório para cumprimento da lei Sarbanes-Oxley, o PCAOB e a própria SEC consideraram o modelo COSO (ainda na versão “*Internal Control – Integrated Framework*”) de uso aconselhável face ao cumprimento das secções 302 e 404, ao fomentar uma adequada fiabilidade da apresentação da informação financeira das organizações. Na verdade, a própria definição de Controlo Interno sobre reporte financeiro utilizada na legislação, normas e procedimentos emanados pela SEC é consistente com a aplicada pelo modelo COSO, ainda que exclusivamente na vertente do reporte e do cumprimento de legislação e regulamentação a este aplicável (exclui, dessa forma, a eficiência e eficácia das operações e do cumprimento de legislação e regulamentação que não relacionada com o reporte financeiro). Simultaneamente, aconselham a utilização do modelo CobiT, por providenciar um conjunto

de melhores práticas para a área de tecnologias de informação. A figura seguinte ilustra, igualmente em formato de cubo, a inter-ligação entre as componentes do COSO e os objectivos do CobiT para o cumprimento em matéria da lei Sarbanes-Oxley:

**Figura 4: Inter-ligação do COSO e dos objectivos do CobiT com a lei Sarbanes-Oxley**



**Fonte:** *IT control objectives for Sarbanes-Oxley: The role of IT in the design and implementation of internal control over financial reporting*



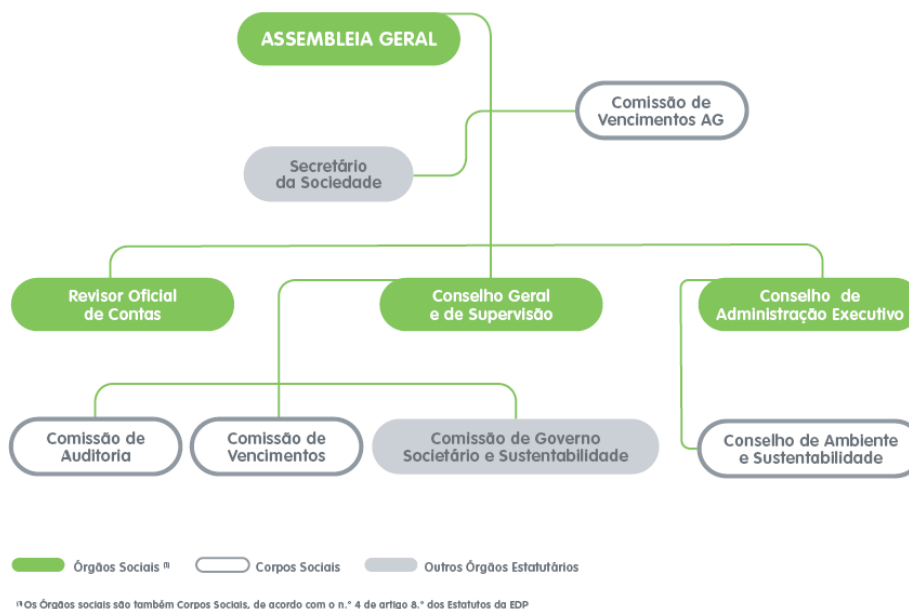
## 2. CASO EDP - ENERGIAS DE PORTUGAL

### 2.1. A Empresa

A EDP – Energias de Portugal, S.A. foi constituída em 1976 na sequência da nacionalização e fusão de várias empresas do sector eléctrico nacional. O Grupo EDP, estruturado em 1994 após a cisão da EDP – Electricidade de Portugal, S.A., resultou na criação de um conjunto de empresas participadas detidas directamente ou indirectamente pela própria EDP, S.A.. Foi admitida à negociação no mercado de cotações oficiais em 1997, na então denominada Bolsa de Valores de Lisboa, actual NYSE Euronext Lisbon.

Em termos de governo de sociedade, a EDP – Energias de Portugal adopta um modelo de governo dualista, constituído por um órgão ao qual cabe a actividade de gestão, o Conselho de Administração Executivo, e por um órgão de fiscalização, o Conselho Geral e de Supervisão, assegurando desta forma uma adequada separação de actividades e a defesa dos interesses dos seus accionistas, representados em Assembleia Geral.

**Figura 5: Estrutura Orgânica do Grupo EDP**

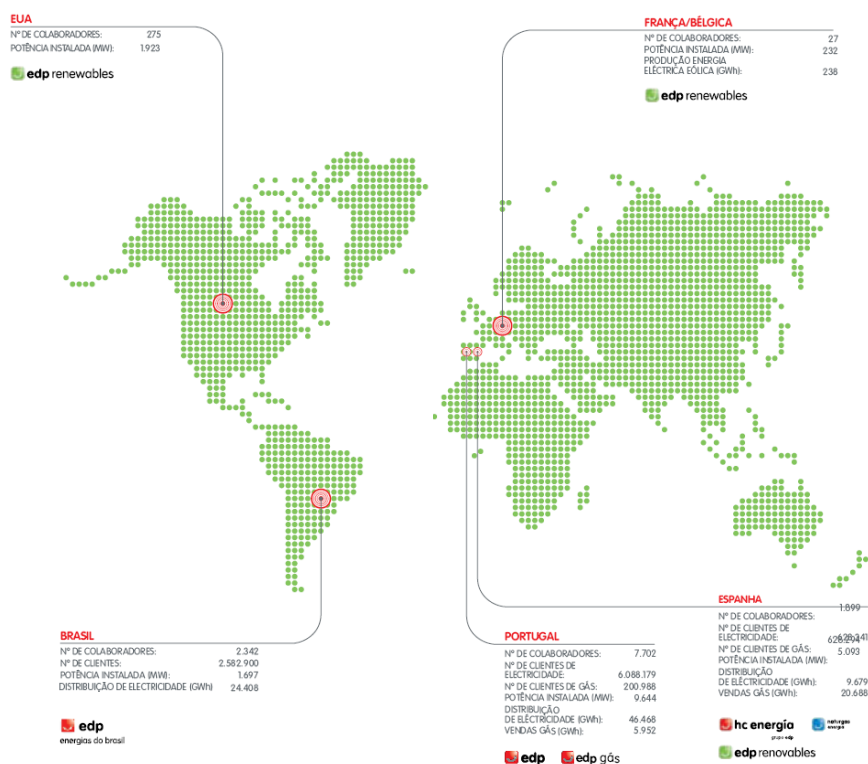


**Fonte:** Relatório e Contas 2008 - Caderno Institucional, do Governo da Sociedade e de Sustentabilidade

As actividades do Grupo EDP, no que respeita à natureza e dispersão geográfica, foram

sofrendo uma expansão ao longo das mais de três décadas de história da empresa, fruto de uma estratégia de diversificação das actividades desenvolvidas no sector energético e da respectiva internacionalização. Actualmente, o Grupo EDP conta com mais de 12 mil colaboradores, em áreas como a produção, distribuição e comercialização de energia (única actividade desenvolvida aquando da constituição da EDP – Electricidade de Portugal), comercialização de gás e outras complementares e relacionadas, como engenharia, ensaios laboratoriais, formação profissional e gestão do património imobiliário. No mundo, o Grupo EDP conta com presença sobretudo no mercado ibérico (Portugal e Espanha), europeu (França, Bélgica, Polónia e Roménia) e americano (Brasil e Estados Unidos da América), contando ainda com pequenas participações em empresas na Guatemala e em Macau.

**Figura 6: A EDP no Mundo**



*Fonte: Relatório e Contas 2008 - Caderno Institucional, do Governo da Sociedade e de Sustentabilidade*

Apesar desta dispersão geográfica e de actividades, de acordo com dados relativos ao exercício de 2008, aproximadamente 89% do volume de negócios provem da actividade de electricidade e 64% do mercado português, seguindo-se o mercado espanhol com 22% (ou

seja, o mercado ibérico representou aproximadamente 86% do volume de negócios em 2008).

**Tabela 1: Volume de Negócios por Actividade e Mercado Geográfico (em milhares de euros)**

	Dez-08				
	Portugal	Espanha	Brasil	EUA	Grupo
Electricidade	8.673.117	1.779.387	1.820.575	131.813	12.404.892
Gás	118.742	1.159.960			1.278.702
Vapor e cinzas	10.182				10.182
Consultadoria e Serviços	5.797				5.797
Contrato Disponibilidade Energética	2.730				2.730
Outros	75.798	91.629	24.333		191.760
<b>Total</b>	<b>8.886.366</b>	<b>3.030.976</b>	<b>1.844.908</b>	<b>131.813</b>	<b>13.894.063</b>

Fonte: Relatório e Contas 2008 - Caderno Financeiro

O resultado líquido atingiu, no exercício de 2008, máximos históricos, situando-se acima de um bilião de euros (1.092 milhões de euros), o que representou um aumento de 20% face a idêntico período do exercício anterior. Esta performance foi sobretudo impulsionada por ganhos na alienação de participações financeiras (482 milhões de euros, dos quais 405 milhões de euros resultantes da diluição da posição na EDP Renováveis). O resultado operacional bruto registou igual aumento face a 2007, situando-se nos 3.155 milhões de euros, enquanto que o Resultado Operacional Líquido (retirando o efeito das amortizações e provisões para riscos encargos) foi de 1.931 milhões (+23,7% face em 2007). Contudo, de salientar, o aumento do deficit dos resultados financeiros, de 546 milhões de euros em 2007 para 943 milhões de euros em 2008, em consequência do aumento do dívida líquida.

**Tabela 2: Principais Indicadores Financeiros**

	2007	2008	Var. %
EBITDA (Resultado Operacional Bruto)	2.628	3.155	20%
Resultado Líquido	907	1.092	20%
Resultado Líquido Ajustado <sup>(*)</sup>	862	925	7%
Investimento Operacional	2.700	3.618	34%
Dívida Líquida (€ mil milhões)	11.692	13.890 <sup>(**)</sup>	19%
Dívida Líquida / EBITDA (x)	4,4	4,4	-
Dívida Líquida / EBITDA Ajustado <sup>(***)</sup> (x)	4,2	3,8	-

Fonte: Handout para Assembleia Geral de Accionistas 2009

\* Resultado Líquido Ajustado de impactos não-recorrentes (Ganhos de Capital, Imparidades, Custos de Reestruturação, Défice Tarifário de 2007, etc.)

\*\* Excluindo montante de défices e desvios tarifários e extensão do domínio hídrico, a dívida líquida seria de €12Bn

\*\*\* Excluindo montante de défices e desvios tarifários a receber

## 2.2. Obrigações Legais em matéria de Controlo Interno e Reporte Financeiro

As obrigações das diversas empresas que constituem o Grupo EDP em matéria de reporte de informação de natureza financeira, para além das habituais, inerentes a qualquer agente económico (e.g. obrigações de natureza contabilística, fiscal, etc.), resultam da actuação em mercados regulados e, sobretudo, da forma legal societária da *holding* que, enquanto Sociedade Anónima com títulos à cotação e supervisão pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), deve respeitar regulamentos próprios quanto a deveres de informação.

Em termos de legislação comunitária, a Directiva 2001/34/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 28 de Maio teve por objectivo, entre outros, o de assegurar a protecção dos investidores em valores mobiliários admitidos à cotação oficial numa bolsa de valores, através da disponibilização de informação periódica adequada. Desta informação deverá constar os relatórios e contas anuais que forneçam informações globais do exercício de uma determinada sociedade, relatório semestral, assim como de um relatório de actividades pelo menos uma vez durante cada exercício. A Directiva afirma mesmo que “uma política de informação adequada dos investidores no sector dos valores mobiliários é susceptível de melhorar a sua protecção, de reforçar a sua confiança nos mercados desses valores e de assegurar assim o seu bom funcionamento”<sup>3</sup>.

No que respeita à legislação nacional, a EDP – Energias de Portugal, S.A. obedece ao disposto no Código dos Valores Mobiliários da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, publicado pelo Decreto-Lei n.º 357-A/2007 de 31 de Outubro e alterado pelo Decreto-Lei n.º 211-A/2008 de 3 de Novembro. Logo nas Disposições Gerais, art. 7.º do Capítulo III – Informação, é referido que “a informação respeitante a...emitentes deve ser completa, verdadeira, actual, clara, objectiva e lícita”. Adicionalmente, o art. 358.º, que define os princípios de supervisão da CMVM, refere a protecção dos investidores (alínea a)) e o controlo da informação (alínea c)). Para o exercício desta função, a CMVM poderá exigir quaisquer elementos e informações e examinar livros, registos e documentos (alínea a) do n.º 2 do art. 361.º).

Contudo, as obrigações da EDP – Energias de Portugal definidas no Código dos Valores Mobiliários não se limitam à entidade de supervisão (CMVM) mas são extensíveis ao

---

3 Ponto (31) do Preâmbulo à Directiva 2001/34/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 28 de Maio

mercado. A Subsecção VI – Informação relativa a valores mobiliários admitidos à negociação -, da Secção II do Capítulo I do Título IV, define que as informações exigidas são “divulgadas de forma a permitir aos investidores de toda a Comunidade Europeia o acesso rápido, dentro dos prazos especialmente previstos, e sem custos específicos a essas informações numa base não discriminatória”<sup>4</sup>. Essa informação consiste em:

- Relatório de gestão, as contas anuais, a certificação legal de contas e demais documentos de prestação de contas exigidos por lei ou regulamento (alínea a) do n.º 1 do art. 245.º) e relatório elaborado por auditor registado na CMVM (alínea b) do n.º 1 do art. 245.º). De acordo com o n.º 3 do mesmo artigo, os emitentes obrigados a elaborar contas consolidadas (caso da EDP – Energias de Portugal) divulgam esta informação sob a forma individual (de acordo com a legislação nacional aplicável) e consolidada (Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de Julho);
- Declarações de cada uma das pessoas responsáveis do emitente, onde afirmem, entre outras, que a informação prevista na alínea a) dá uma imagem verdadeira e apropriada do activo, passivo, situação financeira e dos resultados do emitentes e das empresas incluídas no perímetro de consolidação (alínea c) do n.º 1 do art. 245.º);
- Demonstrações financeiras condensadas, relatório de gestão intercalar e declaração de cada uma das pessoas responsáveis do emitente, para a actividade do primeiro semestre do exercício (n.º 1 do art. 246.º); e
- Prestação de informação trimestral para os emitentes que, durante dois anos consecutivos, ultrapassem dois dos seguintes limites (n.º 1 do art. 246.º-A):
  - Total de balanço: 100.000.000 euros;
  - Total de vendas líquidas e outros proveitos: 150.000.000 euros; e
  - Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 150.

---

4 Alínea a) do n.º 4 do art. 244.º - Disposições Gerais.

## **2.3. SCIRF - Sistema de Controlo Interno de Reporte Financeiro**

### ***2.3.1. Do SOX ao SCIRF: Breve Evolução Histórica do Modelo***

As preocupações do Grupo EDP em matéria de Controlo Interno associado ao reporte financeiro remontam a 2003, com a necessidade de responder às exigências enquanto empresa com títulos transaccionados no *Securities and Exchange Commission* (SEC) dos EUA, decorrente das profundas alterações regulatórias com a publicação da lei Sarbanes-Oxley (ver ponto 1.3. *A Lei Sarbanes-Oxley*).

Em Maio de 2007, o Grupo EDP procedeu à cessação do registo na bolsa de Nova Iorque (NYSE), deixando de existir uma obrigatoriedade legal do cumprimento da lei acima referida. Contudo, esta decisão não alterou o compromisso do Grupo EDP em manter um sistema de Controlo Interno associado ao reporte financeiro, tendo isso mesmo reforçado o presidente do Conselho de Administração Executivo, Dr. António Mexia, ao afirmar a necessidade de “manter internamente uma estrutura de responsabilidades do Controlo Interno, assim como a continuação do envolvimento e empenho dos colaboradores, chave na implementação e manutenção do SCIRF”, contribuindo para:

- A melhoria da eficácia e eficiência dos processos, numa perspectiva operacional e de Controlo Interno;
- A melhoria do *reporting* interno e externo de informação financeira; e
- O reforço da confiança e credibilidade, não só dos accionistas da empresa mas extensível a todos os *stakeholders* da mesma.

### ***2.3.2. Objectivo e Aplicação do Modelo***

O modelo tem por objectivo fornecer garantias razoáveis no que respeita à fiabilidade da preparação e divulgação de informação financeira da empresa ao mercado, em conformidade com os procedimentos, políticas e normas adoptadas, assegurando:

- Que as transacções são registadas de forma adequada e que todas as despesas são autorizadas, ao nível competente, pela administração e responsáveis pela gestão;
- A manutenção de registos que reflectem com precisão as transacções e natureza dos activos da empresa; e

- Uma confiança razoável relativamente à prevenção ou detenção atempada de qualquer situação de fraude por uso indevido de activos da empresa ou que afecte materialmente as suas demonstrações financeiras.

A sua aplicação é extensível às unidades locais (“*significant locations*”) que, quer pelo seu impacto quantitativo (materialidade) quer qualitativo (risco), contribuam de forma significativa para a formação das demonstrações financeiras anuais consolidadas IFRS do Grupo EDP. Assim, o SCIRF, actualmente, contempla as seguintes geografias:

- Portugal, através das empresas a operar nas actividades de produção, distribuição e comercialização no sector eléctrico, no sector do gás e de desenvolvimento de actividades de suporte ao Grupo, assim como da própria *holding*;
- Espanha, através das empresas a operar no sector eléctrico, no sector do gás e das energias renováveis;
- Brasil, através das empresas a operar no sector eléctrico; e
- Estados Unidos da América, através da empresa *Horizon Wind Energy*, a operar no sector das energias renováveis.

### **2.3.3. Modelos de Referência Adoptados**

O Grupo EDP definiu como modelos de referência para o desenvolvimento do SCIRF:

- O modelo de Controlo Interno definido pelo COSO, por considerar o mesmo como um referencial para o cumprimento dos objectivos operacionais, de cumprimento normativo mas especialmente de reporte financeiro das organizações, este último o principal objectivo do sistema adoptado pela empresa; e
- O modelo de governação de tecnologias de informação (TI) definido pelo CobiT, criado pelo ISACA e pelo ITGI face à necessidade de estabelecer boas práticas e controlos gerais de TI, de modo a assegurar a fiabilidade da informação suportada por estas tecnologias.

#### **2.3.4. Estrutura de Responsabilidades**

A responsabilidade pela execução e coordenação e suporte do SCIRF é transversal a todo o Grupo EDP e encontra-se definido no “Modelo de Responsabilidades do SCIRF”, aprovado pelo Conselho de Administração Executivo em 12 de Fevereiro de 2008.

A estrutura de responsabilidades é estabelecida em cascata, a partir do CEO/CFO do Grupo EDP. A este cabe a responsabilidade global do SCIRF, garantindo um adequado envolvimento, formação e comunicação em toda a organização. Aprova o modelo de âmbito, os níveis de cobertura anuais a atingir e acompanha os planos de acções de melhoria.

Contudo, em termos corporativos, cabe à Direcção de Auditoria Interna (DAI), unidade sob responsabilidade directa do Conselho de Administração Executivo da *holding* do Grupo EDP, a coordenação e monitorização do SCIRF, tendo responsabilidades específicas relacionadas com o desenvolvimento e actualização de modelos e metodologias a utilizar, planeamento do ciclo anual, definição do âmbito e consolidação dos resultados para reporte.

Cabe depois ao CEO/CFO de cada empresa, que é solidário com o CEO/CFO do Grupo EDP no respeitante às tarefas e responsabilidades específicas da unidade pela qual é responsável, nomear três grupos de intervenientes na execução do SCIRF localmente:

- Gestor local do SCIRF – em estreita colaboração com a DAI da *holding* do Grupo EDP, coordena e monitoriza o ciclo do SCIRF na sua unidade, garantindo a sua operacionalização localmente. Tem responsabilidades específicas na implementação de modelos e metodologias, planeamento de actividades e elaboração de relatórios para a gestão;
- Donos dos Controlos Globais; e
- Donos dos Grupos de Processos – são responsáveis por todas as actividades do SCIRF associadas ao seu grupo de processos, nomeadamente a consolidação do processo de levantamento e documentação do mesmo, de identificação de deficiências de controlo e de oportunidades de melhoria e de elaboração e implementação de planos de acção. Os Donos dos Grupos de Processos devem nomear os Donos de Processos, a quem cabe a operacionalização destas actividades para o seu processo específico e nomear os Donos de Controlos, que desenham, documentam e implementam controlos,



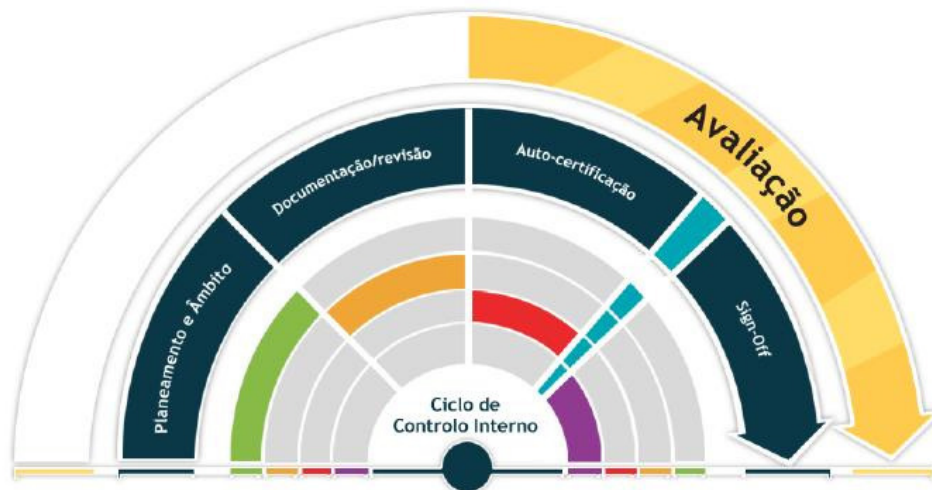
garantindo a sua execução por parte dos respectivos Executantes.

Ver Matriz do Modelo de Responsabilidades em *Anexo 2*, com descrição do nível de responsabilidade por intervenientes corporativos e dos subgrupos/ empresas em cada fase do ciclo SCIRF.

### 2.3.5. Ciclo Anual do SCIRF

O ciclo anual do SCIRF é composto por quatro fases, ilustradas na seguinte figura, que culmina na emissão da Certificação de Global de Conformidade pelo CEO/CFO do Grupo EDP (*Sign-Off*):

**Figura 7: Ciclo Anual do SCIRF**



*Fonte: Manual do Sistema de Controlo Interno de Relato Financeiro*

As quatro fases, descritas no presente capítulo, são:

- Planeamento e Âmbito, que resulta na definição do âmbito de aplicação do SCIRF, descrito no ponto 2.3.5.1. *Definição do Âmbito*;
- Documentação/ revisão, em que se procede ao desenho e avaliação de processos e controlos, descrito nos pontos 2.3.5.2. *Desenho, Actualização e Implementação de Processos e Controlos* e 2.3.5.3. *Avaliação de Desenho e Eficácia*;
- Auto-certificação, processo pelo qual cada responsável emite um certificado

declarando o seu reconhecimento relativo a matérias de SCIRF (ver ponto 2.3.5.4. *Auto-Certificação*); e

- *Sign-Off*, processo de certificação efectuada por cada uma das empresas abrangidas pelo âmbito, que culmina na Certificação Global de Conformidade pelo Grupo EDP (ver ponto 2.3.5.5. *Certificação Global de Conformidade*).

#### 2.3.5.1. Definição do Âmbito

Por forma a determinar o âmbito de aplicação do SCIRF, o Grupo EDP desenvolveu uma metodologia baseada em critérios de materialidade (quantitativos) e de risco (qualitativos), numa abordagem tanto *Top-Down* como *Bottom-Up*.

#### *Acções Preparatórias*

Tendo por base as demonstrações financeiras consolidadas do Grupo EDP em IFRS, aprovadas em Assembleia-Geral, com referência a 31 de Dezembro do ano anterior, e a partir do respectivo Balancete com os contributos por empresa (localização), procede-se às seguintes operações:

- Identificação e eliminação das operações em descontinuação - eliminação do balancete consolidado de todas as localizações em descontinuação, reclassificando os montantes relacionados com rubricas de capitais próprios e contas de ligação do consolidado para a localização EDP, S.A., e reagrupando os activos e passivos em descontinuação, em duas rubricas a criar (Activos detidos para venda e Passivos detidos para venda, respectivamente) sendo também estes reclassificados para a localização EDP, S.A.. Exemplo de uma operação em descontinuação no Grupo EDP foi o Grupo Oni, cuja participação (56,61%) foi alienada à *Win Reason* (empresa da *The Riverside Company*) no início de 2007, para efeitos do ciclo anual de SCIRF de 2006;
- Identificação e eliminação das unidades empresariais associadas - reclassificação dos montantes constantes nessas localizações para uma coluna denominada “Associadas”, já que o processo associado a esta rubrica é transversal a todas as localizações de cada subgrupo (e.g. *Hidroeléctrica del Cantábrico*, *NEO*, *EDP Energias do Brasil* ou *Naturgás Energia*); e
- Agregação das contas do balancete em rubricas de acordo com a sua natureza e risco,

respeitando, sempre que possível, a estrutura do Relatório e Contas do exercício anterior. As referidas rubricas serão objecto de classificação ou não como *significant accounts* (SA).

#### *Abordagem Top-Down*

Através de um trabalho efectuado ao nível corporativo do Grupo EDP pela DAI (ver ponto 2.3.4. *Estrutura de Responsabilidades*), e aplicando critérios de materialidade e de risco (quantitativos e qualitativos), são identificados os subgrupos e/ ou filiais (localizações) e as respectivas rubricas contabilísticas a cobrir pelo SCIRF.

Os critérios quantitativos de materialidade resultam da aplicação de regras a determinadas grandezas das demonstrações financeiras (ver regras aplicáveis em *Anexo 3*), com vista à identificação de:

- Empresas Significativas (*Significant Locations*);
- Empresas Significativas quando Agregadas;
- Contas Consolidadas Significativas (*Significant Account Consolidated*); e
- Contas Individuais Significativas (*Significant Account Localization*).

Adicionalmente, e de forma a garantir os graus de cobertura previstos na metodologia de definição de âmbito (ver igualmente *Anexo 3*), poderão ser ainda seleccionadas:

- Outras Empresas que, embora não cumpram os critérios de *Significant Locations*, possuam contas individuais significativas, com o objectivo de garantir o grau de cobertura do valor do Grupo definido (cobertura do Activo, Passivo, Resultado Operacional e Proveitos Operacionais > 70%); e
- Empresas com contas seleccionadas, com o objectivo de garantir o grau de cobertura do valor da respectiva Conta Consolidada Significativa (cobertura > 50%).

Já os critérios qualitativos assentam essencialmente numa análise e avaliação de risco, realizada a nível corporativo, por forma a incluir igualmente no âmbito do SCIRF:

- Contas com risco significativo – identificação das Contas Consolidadas Significativas, não consideradas pela aplicação dos critérios quantitativos

identificados anteriormente, que, por estarem sujeitas a uma componente significativa de julgamento e subjectividade (ajustamentos manuais, estimativas e transacções não usuais), devem ser consideradas como tendo um risco de erro elevado; e

- Localizações com risco específico - todas as localizações devem ser objecto de uma avaliação de risco preliminar, realizada a nível corporativo, tendo por base uma identificação prévia dos riscos de negócio do Grupo EDP. Devem ser incluídas no âmbito do SCIRF todas as localizações que, pela actividade desenvolvida ou especificidade, se considere incorporarem um risco específico para efeitos de reporte financeiro.

#### *Abordagem Bottom-Up*

A abordagem *bottom-up* assenta essencialmente na análise e avaliação dos riscos de negócio e contabilísticos das localizações identificadas pelo processo anterior (*Top-Down*, tanto por critérios quantitativos como qualitativos), que poderão ter impacto significativo no reporte financeiro. Para estas localizações, procede-se a:

- Preparação de documento que liste todos os riscos de negócio da localização que possam ter impacto significativo no reporte financeiro;
- Identificação e levantamento das actividades de controlo que cobrem os riscos específicos identificados; e
- Identificação das contas significativas que resultam das actividades de controlo identificadas, e como tal, deverão ser acrescentadas ao âmbito do SCIRF.

#### *Resultado do Âmbito e Níveis de Cobertura*

Após a aplicação dos critérios quantitativos e qualitativos acima descritos, que resulta na definição de um primeiro *draft* de âmbito para o ciclo anual em causa, procede-se à verificação que o conjunto de empresas e respectivas rubricas contabilísticas seleccionadas atingem os níveis de cobertura definidos (ver *Anexo 3*) e, por outro lado, se respondem aos riscos considerados como relevantes para efeitos de SCIRF.

Adicionalmente, procede-se à apreciação crítica dos resultados de forma a identificar rubricas classificadas como significativas que, pela probabilidade remota de ocorrência de erro e pela estimativa da sua magnitude ser inferior ao nível de materialidade definida, devam ser

excluídas do âmbito de aplicação do SCIRF. Contudo, esta decisão deve ser adequadamente justificada, nomeadamente o racional subjacente à probabilidade de ocorrência de erro e a estimativa da sua magnitude.

#### *Identificação de Rubricas Contabilísticas e Processos*

Nesta fase, partindo das rubricas contabilísticas significativas de cada subgrupo ou empresa, identificam-se os processos cujas transacções afectam essas rubricas, assim como as respectivas asserções financeiras.

Procede-se igualmente nesta fase à identificação das empresas prestadoras de serviços internos e às *Service Organizations* (ver *Documentação de Controlos de Prestadores de Serviços Externos - Service Organizations* no ponto 2.3.5.2. *Desenho, Actualização e Implementação de Processos e Controlos*), que ao executarem processos relevantes com impacto no reporte financeiro devem ser incluídas no âmbito do SCIRF.

A tipologia de processo e de controlos a documentar em cada empresa são determinados em função do motivo de inclusão no âmbito, cuja seguinte tabela resume:

***Tabela 3: Procedimentos a realizar no SCIRF em função do resultado do âmbito***

Empresas	Procedimentos a realizar	Controlos			
		Globais	TI	Aplicacionais	
				Reporte	Outros
Empresas Significativas	Documentar, avaliar e testar controlos relativamente às contas individuais significativas	✓ (1)	✓	✓	✓
Empresas Significativas quando agregadas	Documentar, avaliar e testar controlos globais e processos relevantes ao nível da unidade agregada ou da unidade de gestão	✓ (1)	✓ (2)	✓ (3)	✓ (3)
Outras Empresas incluídas com contas significativas ou seleccionadas para cobertura de 50% da conta consolidada	Documentar, avaliar e testar controlos relativamente às contas significativas e seleccionadas para cobertura				✓
Outras Empresas incluídas por critérios de risco	Documentar, avaliar e testar controlos relativamente aos riscos identificados				✓

**Fonte:** *Manual do Sistema de Controlo Interno de Relato Financeiro*

- (1) Os controlos globais são analisados ao nível do Subgrupo
- (2) Aplicáveis a controlos de TI transversais às unidades agregadas
- (3) Testar controlos ao nível da unidade agregada ou de gestão

### 2.3.5.2. Desenho, Actualização e Implementação de Processos e Controlos

Nesta fase procede-se ao levantamento e documentação dos processos e de todas as categorias de controlos, incluindo os realizados pelos prestadores de serviços externos ao Grupo EDP, designados de *Service Organizations*. Procede-se igualmente à identificação, caso existam, das deficiências de controlo e de oportunidades de melhoria, à elaboração de plano de acção e sua implementação. Estas actividades são essencialmente da responsabilidade dos Donos dos Grupos de Processos, Donos de Processos e Donos de Controlos locais, de acordo com estrutura de responsabilidades aprovada pelo Grupo EDP e descrita no ponto 2.3.4.

### Documentação e Implementação de Controlos Globais

Os controlos ao nível da empresa, para efeitos SCIRF designados de Controlos Globais (na literatura em língua inglesa referidos como “*Entity-Level Controls*”), são controlos normalmente aplicáveis a toda uma organização (empresa ou Grupo) e que permitem à gestão de topo enquadrar a actividade da organização dentro de parâmetros considerados como adequados. Os Controlos Globais integram actividades que se inserem nas cinco componentes do modelo de Controlo Interno COSO (ver ponto 1.2.).

**Tabela 4: Controlos Globais por Categoria de Controlo do Modelo COSO**

1. Ambiente de Controlo	2. Avaliação de Risco	3. Actividades de Controlo	4. Informação e Comunicação	5. Monitorização
<ul style="list-style-type: none"> <li>- Contrato de Sociedade</li> <li>- Regulamento Conselho Geral de Supervisão</li> <li>- Regulamento Comissão de Auditoria do CGS</li> <li>- Regulamento Comissão de Vencimentos do CGS</li> <li>- Código de Ética</li> <li>- Estrutura Organizativa</li> <li>- Visão, Compromissos e Cultura</li> <li>- Políticas e procedimentos de recrutamento, selecção e contratação</li> <li>- Procedimentos para avaliação do funcionamento da auditoria interna</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Política Corporativa de Gestão Empresarial do Risco do Grupo EDP</li> <li>- Regulamento do Comité de Risco</li> <li>- Procedimento para avaliação de risco de fraude</li> <li>- Procedimento para avaliação de risco de reporte financeiro</li> <li>- Políticas e procedimentos de planeamento</li> <li>- Políticas e procedimentos de controlo de gestão</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Sistema de controlo interno de reporte financeiro</li> <li>- Procedimentos de delegação de competências</li> <li>- Procedimentos de segregação de funções</li> <li>- Políticas e procedimentos relevantes do processo no âmbito do SCIRF</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Políticas e procedimentos de comunicação</li> <li>- Divulgação do Código de Ética</li> <li>- Procedimento sobre divulgação de informação ao mercado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Procedimento para avaliação do risco de reporte financeiro</li> <li>- Análise e controlo das <i>Service Organizations</i></li> <li>- Avaliação do <i>awarness</i> do Código de Ética</li> </ul>
<p>Relativamente ao Ambiente de Controlo, destacamos as seguintes categorias: Integridade e valores éticos, Filosofia de gestão, Autoridades e responsabilidades, Compromisso com a competência, Política de recursos humanos, Estrutura organizativa.</p>	<p>Relativamente à Avaliação de Risco, destacamos as seguintes categorias: Definição de objectivos para cada uma das macro-actividades, Avaliação de riscos internos operacionais, Definição de factores críticos de sucesso para o cumprimento dos objectivos.</p>	<p>Esta componente está relacionada com a operacionalização do SCIRF e das categorias de controlo com impacto na eficácia dos controlos aplicacionais.</p>	<p>Esta componente está relacionada com a Divulgação da informação interna e externa relevante, relacionada com o Grupo EDP.</p>	<p>Na componente de monitorização temos aspectos relacionados com: Supervisão de temas de controlo interno e supervisão de aspectos que garantem um ambiente de controlo adequado.</p>

**Fonte:** Manual do Sistema de Controlo Interno de Relato Financeiro

Em termos de SCIRF, a definição e documentação dos Controlos Globais é uma responsabilidade essencialmente corporativa, na medida em que os mesmos são aplicáveis transversalmente nas empresas do Grupo EDP. Contudo, ao nível de cada empresa, poderão ser implementados controlos complementares ou adicionais, face à especificidade das

actividades operacionais que desenvolvam, que deverão ser documentados localmente. Independentemente da responsabilidade de documentação, os seguintes atributos deverão ser adequadamente caracterizados:

- Designação, Código e Descrição;
- Documentos relacionados, Localização da documentação e Responsável do controlo;
- Controlo Anti-Fraude (Sim / Não); e
- Função Anti-Fraude do controlo (Preventivo / Detectivo).

#### *Documentação de Processos*

Procede-se neste fase à documentação dos processos considerados como relevantes para efeitos de reporte financeiro e identificados na definição do âmbito. A sua formalização assenta essencialmente na representação esquemática e/ ou descrição das actividades operacionais, devendo ser indicadas:

- Designação, Código identificativo e Descrição do processo;
- Rubricas contabilísticas em que o processo tem impacto;
- Objectivos de controlo relativos ao reporte financeiro; e
- Aplicações informáticas de suporte ao processo.

Frequentemente, a informação relevante necessária ao desenvolvimento das actividades operacionais é suportada por aplicações desenvolvidas pelos próprios utilizadores, designadas por UDA's (*User Developed Applications*), tais como folhas de cálculo, bases de dados ou relatórios configuráveis. Uma vez que estas aplicações são desenhadas numa óptica do utilizador, sem uma preocupação com o respectivo controlo e integridade dos dados que contêm, o que poderá pôr em causa a fiabilidade da informação associada ao processo de reporte financeiro, as UDA's devem ser identificadas, inventariadas e documentadas para efeitos de SCIRF, uma vez que as mesmas serão objecto de avaliação de desenho e de eficácia.

*Documentação de Controlos de Processos (Controlos Aplicacionais)*

Os Controlos de Processos, vulgarmente denominados de Controlos Aplicacionais, consistem na comparação de um evento ou transacção com um elemento de referência, de forma a considerar como válido ou inválido esse mesmo evento ou transacção.

Para efeitos de SCIRF, estes controlos devem ser documentados ao nível dos grupos de processos ou processo, identificando as asserções financeiras que os mesmos asseguram. Os atributos que caracterizam os Controlos Aplicacionais e que devem ser documentados são os que constam da seguinte tabela:

**Tabela 5: Atributos dos Controlos Aplicacionais**

<b>Atributo</b>	<b>Descrição</b>
Identificação	Designação e código interno de identificação.
Descrição	Descrição da execução do controlo.
Input e Output	O <i>input</i> corresponde aos elementos necessários à realização do controlo (elemento a validar e referência de comparação), enquanto que o <i>output</i> é o resultado ou evidência da sua execução.
Importância	Em função da sua maior ou menor importância, o controlo poderá ser classificado como controlo-chave ( <i>key-control</i> ) ou standard.
Função	Em função do tempo de execução do controlo face ao evento ou transacção, o controlo aplicacional pode ser classificado como preventivo se previne ou restringe a ocorrência de erro, omissão ou acesso não autorizado, ou como detectivo se apenas o detecta e reporta.
Automatização	Manual, automático ou semi-automático. Nestes dois últimos casos deve-se documentar a aplicação e transacção associada.
Frequência	Em função de uma periodicidade definida (diária, semanal, mensal, anual ou outra) ou de um acontecimento específico. Neste caso, deve ser documentado o acontecimento que dá origem ao controlo (e.g. sempre que se verifica a entrada de materiais).
Natureza	Autorização, comparação, reconciliação, restrição de acesso e supervisão.
Cobertura	Total, caso o controlo seja único a assegurar a asserção financeira de uma conta, ou parcial, no caso de serem necessários outros controlos para assegurarem essa finalidade.
Anti-Fraude	Sim / Não

*Fonte: Manual do Sistema de Controlo Interno de Relato Financeiro*

No caso dos controlos sem nível de automatização (controlos manuais), deve existir evidência da sua execução, em suporte físico ou electrónico, que poderão ser:

- Documento/ formulário, descrevendo os resultados do controlo, devendo existir evidência escrita, através de assinatura ou rubrica, do executante e revisor;
- Carimbo, rubrica ou outra forma de evidência da actividade de controlo efectuada em documentos;



- Documento a suportar autorização de eventos e transacções, de acordo com a delegação de competências em vigor; ou
- Listagem (tipo *checklist*) evidenciando a execução de diversas verificações.

#### *Documentação de Controlos Gerais de TI*

Os Controlos Gerais de Tecnologias de Informação (TI) têm por função assegurar os objectivos de controlo definidos no CobiT, relativamente aos sistemas e às aplicações consideradas no âmbito em cada exercício económico.

Os sistemas e aplicações para os quais os respectivos Controlos Gerais de TI são documentados, ao assegurarem o processamento de informação e, conseqüentemente, tendo impacto no processo de reporte financeiro, devem ser anualmente identificados e documentados pelas empresas.

Os respectivos controlos visam contribuir para fornecer, internamente à gestão e externamente ao mercado, uma garantia razoável quanto à integridade, fiabilidade e exactidão da informação que é processada e que reside nos sistemas e aplicações identificadas. São exemplo de Controlos Gerais de TI as políticas e os procedimentos a adoptar para o desenvolvimento, alteração e operação de sistemas de informação, bem como o controlo de acesso a programas e a dados.

#### *Documentação de Controlos de Prestadores de Serviços Externos - Service Organizations*

Os *Service Organizations* são prestadores de serviços externos que têm uma participação significativa no processamento de informação financeira. Genericamente, são exemplos comuns de *Service Organizations* empresas de prestação de serviços de contabilidade, de processamento de salários, de sistemas de informação ou financeiras, como seguradoras ou de fundos de pensões.

Para efeitos de SCIRF, dever-se-á analisar os contratos de prestadores de serviços externos e identificar os que realizam actividades relevantes no processo de reporte financeiro do Grupo EDP, devendo, conseqüentemente, implementar controlos que permitam dar cobertura aos objectivos identificados.

A garantia que estes controlos se encontram implementados e a operar eficazmente poderá ser obtida através de um *Statement on Auditing Standards No. 70*, habitualmente denominado de relatório SAS 70. O SAS 70 consiste numa directriz emitida pelo *Auditing Standards Board* do AICPA, definindo as práticas a utilizar por um auditor para avaliar o Controlo Interno de uma *Service Organization* e emitir uma certificação relativamente ao mesmo. Estas certificações podem ser de dois tipos:

- Tipo I – a certificação inclui a opinião do auditor relativamente à correcção da descrição dos controlos implementados, bem como da adequabilidade do seu desenho para atingir os objectivos de controlo identificados; ou
- Tipo II – a certificação inclui a opinião do auditor relativamente à mesma informação contida no SAS 70 Tipo I, mas inclui igualmente a avaliação da eficácia dos controlos durante o período de tempo em análise. O Grupo EDP solicita este tipo de certificação a prestadores de serviços específicos, como forma de obter conforto sobre o seu controlo interno, para efeitos de SCIRF.

Caso um relatório SAS 70 tipo II não seja obtido, as diferentes áreas ou direcções das empresas do Grupo EDP que tenham contratados serviços a prestadores externos que possam ser relevantes para efeitos de SCIRF, deverão:

- Identificar os objectivos de controlo que devem ser cobertos para cada *Service Organization*, assim como o acompanhamento dos controlos que devam ser implementados para o efeito;
- Coordenar com cada prestador de serviço as actividades de avaliação de desenho e eficácia do SCIRF relativamente aos serviços prestados; e
- Desenhar, documentar e implementar, caso aplicável, controlos mitigantes na sua organização, de forma a complementar as actividades de controlo desenvolvidas pela *Service Organization*.

#### 2.3.5.3. Avaliação de Desenho e Eficácia

Nesta fase do ciclo anual pretende-se avaliar a adequabilidade do desenho dos processos e controlos identificados anteriormente (ver ponto 2.3.5.2. *Desenho, Actualização e Implementação de Processos e Controlos*), bem como a eficácia operacional de todas as categorias de controlos (globais, gerais de TI e aplicativos) através da realização de testes,

que garantam não apenas a sua operacionalidade continuada ao longo do exercício mas igualmente a actualização à data de encerramento do mesmo.

#### *Avaliação de Desenho*

O objectivo da avaliação de desenho é o de emitir uma opinião sobre a eficácia do desenho de processos e controlos, determinando se estes se apresentam como adequados para prevenir ou detectar, em tempo oportuno:

- Erros materialmente relevantes nas demonstrações financeiras; e
- Apropriação ou utilização indevida dos recursos da empresa, resultante tanto de acções involuntárias ou voluntárias.

Os resultados da avaliação de desenho assentam numa classificação dicotómica: Desenho Adequado ou Desenho Não Adequado. Considera-se que a avaliação de desenho não é adequada quando o controlo não minimiza o risco para o qual foi implementado ou, simplesmente, encontra-se por implementar, o que resulta numa deficiência de desenho de controlo.

A avaliação é extensível aos processos de negócio e suporte abrangidos pelo âmbito definido (ver ponto 2.3.5.1. *Definição do Âmbito*), assim como a todas as categorias de controlos, designadamente ao nível da entidade, tecnologias de informação e de processo.

A avaliação do desenho dos Controlos Globais consiste, fundamentalmente, em verificar que os conteúdos documentais dos controlos globais decorrentes da fase anterior (ver ponto 2.3.5.2. *Desenho, Actualização e Implementação de Processos e Controlos*) se encontram alinhados com as melhores práticas definidas pelo modelo de Controlo Interno de referência adoptado pelo Grupo EDP, o COSO.

No que respeita aos Controlos Gerais de TI, a avaliação de desenho visa determinar que:

- Estavam definidos objectivos de controlo obrigatórios para a entidade;
- Que estes estavam cobertos por Controlos Gerais de TI, mitigando os riscos associados;
- A documentação do controlo é adequada, nomeadamente quanto à descrição do

procedimento e evidência da sua realização;

- A informação utilizada na sua execução é fiável e apropriada;
- A frequência e função do mesmo é adequada à prevenção ou detecção do risco alvo; e
- Existem procedimentos de divulgação e de monitorização do seu cumprimento adequados.

A avaliação do desenho de processos tem por objectivo assegurar que este é adequado à prossecução dos objectivos de controlo definidos, integrando os controlos necessários para assegurar as asserções financeiras das rubricas em que o processo tem impacto financeiro. Deverá ainda certificar que a documentação é adequada, nomeadamente quanto à descrição das actividades que são executadas pelas diferentes entidades. No caso de processos em cuja realização intervêm Serviços Partilhados, dever-se-á ter em consideração o grau de intervenção das partes envolvidas para efeitos de definição da avaliação.

Finalmente, no que respeita à avaliação do desenho de controlos de processo (Controlos Aplicacionais), pretende-se validar que este satisfaz, cumulativamente, os seguintes requisitos:

- Que o controlo está implementado e que a respectiva documentação é adequada quanto à descrição do procedimento de execução e evidência de realização;
- Que mitiga os riscos associados aos objectivos de controlo e está alinhado com as asserções financeiras das rubricas consideradas como significativas no processo de definição do âmbito;
- Que a frequência e função do mesmo permitem prevenir ou detectar erros em tempo oportuno;
- Que, no caso dos controlos manuais, o colaborador que o executa tem as competências necessárias; e
- Que a informação usada para a sua execução é fiável e apropriada.

Os resultados das avaliações de desenho de controlos e processos são registados em documentação de suporte, da qual deverá constar:

- O que foi avaliado (processos e controlos, para um exercício ou período de tempo);

- Como foi avaliado (testes realizados e evidências obtidas);
- Quem e quando avaliou (nome do avaliador e data de avaliação); e
- Resultado da avaliação (adequação do desenho).

Caso se conclua que o desenho não é adequado ou que os processos e controlos identificados apresentam possibilidade de melhoria quanto à sua eficiência e/ ou eficácia, dever-se-ão registar as correspondentes deficiências de controlo e oportunidade de melhoria, respectivamente. Ambas são reportadas à gestão, a quem compete o desenvolvimento dos planos de acção de melhoria necessários.

#### *Avaliação da Eficácia Operacional dos Controlos*

A avaliação da eficácia operacional tem por objectivo confirmar, para os controlos cuja avaliação do desenho foi considerada como adequada, se os mesmos estão a:

- Ser executados de acordo com o desenho avaliado;
- Produzir os resultados para os quais foram desenhados, em termos de objectivos de controlo; e
- Ser realizados por pessoal com competências e autorização adequadas.

Contudo, nem todos os controlos têm de ser necessariamente avaliados quanto à sua eficácia operacional numa base anual, mas este procedimento, obrigatoriamente, incluirá:

- Controlos representativos de todas as componentes do sistema de Controlo Interno;
- Controlos considerados como controlos-chave (*key-controls*);
- Controlos associados a programas anti-fraude;
- Controlos documentados pela primeira vez ou cujo desenho tenha sido alterado;
- Controlos cuja avaliação no ciclo anual anterior tenha sido considerada como não-efectiva;
- Controlos associados a procedimentos de autorização ou de acesso a recursos/ informação; e
- Controlos relevantes para o relato financeiro (e.g. controlos sobre o processo de encerramento do exercício).

As técnicas de teste a adoptar na realização dos testes de eficácia operacional devem ter em consideração a natureza do controlo a testar, podendo ser utilizada uma ou um *mix* das seguintes (ordenadas por ordem crescente de garantia oferecida): inquérito/ entrevista, observação, exame de evidência e reexecução.

No caso de se optar pela técnica de teste de exame com base numa amostra, torna-se necessário assegurar que a mesma é representativa da população avaliada, sendo seleccionada de forma aleatória. Para efeitos de dimensionamento do número de itens a seleccionar, aplicam-se métodos estatísticos que têm em consideração a natureza (manual ou automático) e a frequência de execução do controlo a testar (anual, trimestral, mensal, semanal, diário ou várias vezes ao dia).

O registo dos resultados dos testes à eficácia operacional dos controlos é efectuado no que respeita ao próprio controlo e de cada elemento da amostra (caso aplicável):

- Para cada controlo deve-se registar:
  - Nome do testador e data de realização do teste;
  - Técnicas de teste utilizadas e respectivos procedimentos; e
  - Resultado sobre a efectividade do controlo.
- Para cada elemento da amostra deve-se indicar:
  - Número de ordem da amostra;
  - Referência para identificação e localização das evidências no arquivo de documentação; e
  - Resultado do teste referente a esse elemento da amostra.

O resultado da avaliação da eficácia operacional de um controlo é uma classificação dicotómica entre Controlo efectivo / Controlo não efectivo, em que:

- Controlo efectivo, quando pelo resultado do(s) teste(s) se pode inferir que o controlo está a ser realizado conforme está documentado e de forma continuada, garantido o objectivo de controlo para o qual foi desenhado; e
- Controlo não efectivo, quando pelo resultado do(s) teste(s) se conclui que existem excepções quanto à forma como o mesmo está a ser realizado, pelo que não oferece

garantias razoáveis que o objectivo de controlo para o qual foi desenhado possa ser atingido, devendo-se reportar a deficiência identificada.

### *Deficiências de Controlo*

Para efeitos de classificação das deficiências identificadas na avaliação de desenho e de eficácia operacional, consideram-se os seguintes níveis de importância:

- Deficiência Material ou de Prioridade Alta, quando uma deficiência ou combinação de deficiências resultam na perda de capacidade de prevenir ou detectar erros materiais nas demonstrações financeiras;
- Deficiência Significativa ou de Prioridade Média, que tem como consequência a não prevenção ou detecção de erros nas demonstrações financeiras, que, embora não materiais, são maiores que inconsequentes; e
- Deficiência Simples ou de Prioridade Baixa, que tem como consequência a não prevenção ou detecção de erros inconsequentes nas demonstrações financeiras.

A classificação do potencial impacto de um erro nas demonstrações financeiras da empresa resulta da aplicação de percentagens às métricas indicadas na tabela seguinte.

***Tabela 6: Classificação do Impacto de Erros nas Demonstrações Financeiras***

<b>Métrica</b>	<b>Limite Inferior Erro Material</b>	<b>Limite Superior Erro Inconsequente</b>
Resultados Operacionais	4 % - 5%	0,5% - 1%
Resultados Líquidos	5%	0,5% - 1%
Resultados Antes de Impostos	5%	0,5% - 1%
Capital Próprio	2%	N/A
Proveitos	5%	0,5% - 1%

*Fonte: Manual do Sistema de Controlo Interno de Relato Financeiro*

Contudo, existem circunstâncias em que uma deficiência pode ser classificada pelo menos como significativa, mesmo que o potencial impacto de erro se encontre abaixo dos limites quantitativos acima indicados, tais como:

- Correções a demonstrações financeiras de exercícios anteriores, resultantes de erro ou fraude;
- Não conformidades em transacções não rotineiras ou não sistemáticas;

- Não conformidades resultantes da selecção e aplicação de políticas contabilísticas;
- Identificação de situações de fraude, independentemente da grandeza, por parte da gestão; e
- Repetitividade de reporte de uma não conformidade que não foi objecto de remediação.

As deficiências identificadas na avaliação de desenho e de eficácia operacional devem ser adequadamente documentadas em suporte próprio, nomeadamente quanto sua à descrição, prioridade e plano de acção a definir pela gestão.

#### *2.3.5.4. Auto-Certificação*

A fase de auto-certificação concretiza-se com a emissão de uma declaração explícita por cada responsável pelo Controlo Interno, aos diversos níveis da organização (processo, grupo de processos e empresa), declarando o reconhecimento explícito quanto à suficiência (ou insuficiência) relativamente à:

- Adequabilidade e actualização da documentação;
- Execução, e respectiva evidência, das actividades de controlo;
- Resolução de deficiências; e
- Conhecimento e cumprimento do código de ética.

O processo processa-se em cadeia, emitindo cada responsável um certificado para sua hierarquia em matéria de SCIRF, culminando com a emissão da Certificação Global de Conformidade pela localização e pelo Grupo EDP (ver ponto 2.3.5.5. *Certificação Global de Conformidade*).

A auto-certificação é efectuada quanto a:

- Controlos Globais, efectuada por cada grupo, subgrupo ou empresa;
- Grupos de processos e processos, cujas certificações são da responsabilidade dos respectivos donos;
- Grupos de processos e processos executados por Serviços Partilhados. Nos casos em que estes apenas são parcialmente efectuados por Serviços Partilhados, ambas as



entidades (contratante e contraente) deverão emitir certificados. No entanto, para grupos de processos e processos com desenho centralizado nos Serviços Partilhados, mesmo que possam existir algumas actividades e/ ou controlos executados pelas empresas contratantes, apenas os Serviços Partilhados deverão emitir a respectiva certificação; e

- Controlos Gerais de TI, sendo da responsabilidade do dono para cada processo, assim como do dono do grupo de processos “Gerir Sistemas de Informação”, a respectiva certificação.

#### 2.3.5.5. *Certificação Global de Conformidade*

O ciclo anual do SCIRF encerra-se com o processo de Certificação Global de Conformidade, também designado de *Sign-Off*. Consiste na emissão, por cada uma das localizações abrangidas pelo âmbito, de um certificado sobre a conformidade da mesma em matéria de SCIRF, manifestando explicitamente sobre se os controlos estão documentados, se correspondem à realidade e se foram executados, por forma a produzir os efeitos esperados e garantir um adequado nível de controlo em matéria de reporte financeiro. Certifica ainda que são do conhecimento do CEO/ CFO da localização (responsável pelo *sign-off* local) as deficiências de controlo, as respectivas acções de melhoria que as permite resolver e as oportunidades de melhoria que tenham sido identificadas.

Os certificados das localizações sobem na estrutura organizacional do Grupo EDP, de forma a que os Subgrupos ou empresas de nível superior emitam um certificado que integra a informação das empresas que dela dependem. O processo de certificação termina no reporte a nível corporativo de uma Certificação Global de Conformidade, a emitir pelo CEO/ CFO do Grupo EDP.

### 3. ANÁLISE DO MODELO ADOPTADO

#### 3.1. Considerações sobre o Modelo Adoptado

O objectivo do Sistema de Controlo Interno sobre o Reporte Financeiro (SCIRF) do Grupo EDP é o de garantir, como um razoável grau de certeza, a fiabilidade do reporte financeiro e da respectiva preparação das demonstrações financeiras para o exterior, em obediência aos princípios contabilísticos geralmente aceites. Este sistema deverá ser constituído e avaliado na premissa que os riscos identificados que possam resultar na existência de erros significativos nas demonstrações financeiras, consequência de actos intencionais (fraude) ou não, são devidamente prevenidos ou detectados através de controlos instituídos ou a instituir.

O actual desenho funcional do SCIRF em matéria do enfoque nos controlos a avaliar ou, eventualmente, instituir, resulta de uma avaliação tendo por base simultaneamente uma abordagem *Top-Down* e *Bottom-Up* (ver ponto 2.3.5.1. *Definição do Âmbito*). A primeira abordagem resulta, numa primeira fase, da aplicação de critérios quantitativos, assente no conceito de materialidade, sendo seleccionadas empresas e rubricas contabilísticas consideradas como significativas. Numa segunda fase, são aplicados critérios qualitativos, resultantes do julgamento profissional do avaliador, sendo incluídas empresas e rubricas contabilísticas que se encontrem, em sua opinião, sujeitas a riscos específicos em matéria de reporte financeiro. Já a abordagem *Bottom-Up*, em termos teóricos, assenta essencialmente na avaliação dos riscos de negócio e contabilísticos das empresas identificadas e seleccionadas na primeira abordagem, resultando na inclusão de rubricas contabilísticas adicionais.

Contudo, em termos conceptuais, não existe a necessidade formal de instituir num modelo desta natureza controlos em todos os processos com impacto no controlo interno sobre o reporte financeiro. Porquê implementar controlos onde existe um risco reduzido ou simplesmente não existe risco em matéria de reporte financeiro? A organização deverá sempre alinhar a natureza e extensão dos controlos às áreas e processos que resultem num maior risco quanto à fiabilidade do reporte financeiro, possibilitando uma utilização mais eficiente dos recursos na constituição, avaliação e melhoria do modelo.

Em certa medida, observa-se uma certa prioritização do aspecto da materialidade, complementado por algum julgamento profissional na inclusão de empresas e rubricas

contabilísticas sujeitas a riscos específicos, nos actuais moldes do SCIRF. A abordagem *Bottom-Up*, para além de resultar na inclusão de rubricas contabilísticas adicionais através de uma avaliação de risco, encontra-se ainda pouco estruturada. Adicionalmente, e apesar de se encontrar prevista a exclusão de rubricas com reduzido risco de erro em termos quantitativos ou de probabilidade de ocorrência aquando da avaliação do resultado da aplicação das abordagens *Top-Down* e *Bottom-Up*, esta possibilidade não se encontra totalmente explorada, sendo a sua aplicação pontual, sem, contudo, se verificar uma verdadeira avaliação em toda a sua extensão devidamente estruturada e fundamentada. Estas constatações poderão resultar num certo despiste relativamente ao verdadeiro enfoque de um sistema desta natureza: a implementação de controlos sobre os processos onde o risco sobre o reporte financeiro seja efectivamente elevado, sendo que risco deverá ser encarado como a potencial existência de eventos que resultem no não cumprimento dos objectivos propostos ou desejáveis.

A bibliografia dedicada a esta temática é unânime relativamente à focalização de um sistema sobre o reporte financeiro. Os critérios qualitativos podem ser tão ou mais importantes que os critérios quantitativos. Mais que o conceito de “materialidade”, da importância relativa de um item nas demonstrações financeiras passadas, deverá ser considerado o conceito de “material”, o de existir uma probabilidade substancial de que uma pessoa considere um item como importante. Esta mudança de abordagem resultará na avaliação de um item não apenas pelo seu impacto potencial em termos de valor no reporte financeiro, mas igualmente pela sua probabilidade de ocorrência face aos riscos a que se encontra sujeito, possibilitando a simplificação do sistema de controlo interno ao focalizá-lo na exclusiva necessidade de instituição de controlos no que efective resulte em risco para a organização.

Adicionalmente, é frequente considerar-se que o risco de um modelo de Controlo Interno sobre o reporte financeiro falhar na prevenção ou detecção de erros resultantes de actos fraudulentos é superior ao risco de falha na prevenção ou detecção de erros não intencionais. Na verdade, observa-se que os escândalos financeiros que se produziram em anos recentes resultaram de acções de natureza fraudulenta por parte da gestão de topo, na falta de transparência das suas acções e na sua capacidade em sobrepor os controlos instituídos em virtude da posição ocupada na hierarquia da organização. Este contexto racionaliza a preocupação crescente dos *stakeholders* com a possibilidade de realização de erros intencionais em matéria de reporte financeiro, desvirtuando a sua leitura ou resultando na apropriação indevida de activos da organização, do que a possibilidade de existirem erros não

intencionais.

Ainda que, historicamente, dentro de uma organização se verifique uma ausência de situações de fraude, tal premissa não significa que o risco não exista. O risco de fraude encontra-se presente em todas as organizações, em maior ou menor grau, pelo que a sua avaliação e controlo deve ser extensível a todas elas, independentemente da respectiva dimensão. Neste sentido, a gestão de topo deverá avaliar a vulnerabilidade da sua organização à actividade fraudulenta (e.g. reporte financeiro fraudulento, apropriação indevida de activos e corrupção, etc.) e se esta exposição poderá resultar na existência de erros materiais nas demonstrações financeiras emitidas.

No sentido de auxiliar as organizações neste processo, foram desenvolvidas orientações, frequentemente denominadas de Programas e Controlos Anti-Fraude, que resultam num conjunto de actividades de controlo concorrentes para a prevenção ou detecção atempada da ocorrência de situações de fraude que resultem em:

- Reporte Financeiro fraudulento;
- Apropriação indevida de bens;
- Despesas ou obrigações para usos indevidos; e
- Obtenção de proveitos e activos ou evitar incorrer em custos e despesas de forma fraudulenta.

Ainda que os Programas e Controlos Anti-Fraude sejam referidos como parte integrante do actual Sistema de Controlo Interno de Reporte Financeiro do Grupo EDP, observa-se que a sua utilização não se encontra difundida, não sendo efectuada uma verdadeira e completa avaliação dos riscos de fraude existentes e dos respectivos controlos que os mitiguem, de forma a assegurar que esta vertente de risco se encontra totalmente coberta e considerada no modelo adoptado. Neste sentido, o presente projecto pretende igualmente fazer uma breve descrição das melhores práticas em matéria de mitigação do risco de fraude por programas e controlos e apresentar a sua potencial forma de implementação no SCIRF do Grupo EDP, colmatando desta forma uma lacuna identificada.

De referir que não existem modelos perfeitos e, mesmo quando potenciais oportunidades de

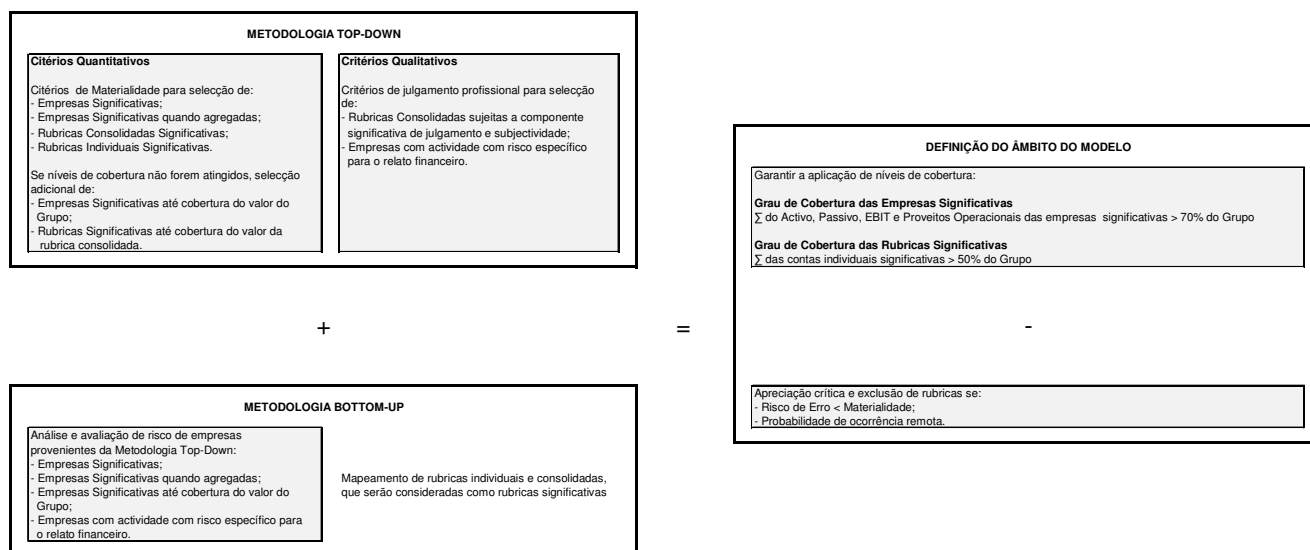
melhoria são identificadas (como neste caso), não existem soluções únicas. Deve ser a organização, antes de mais, a procurar identificar as oportunidades melhoria de um modelo de Controlo Interno sobre o reporte financeiro face a uma realidade em permanente mutação e evolução, que resulte no aparecimento de novas oportunidades e riscos, e procurar uma solução que melhor se adapte às suas necessidades e limitações. O presente projecto debruça-se (apenas) sobre uma dessas (potenciais) oportunidades de melhoria, dando uma visão, um mero julgamento profissional, sobre como a mesma pode ser utilizada para o melhoramento do actual SCIRF, e tentando, tanto quanto possível, proceder à sua fundamentação face às melhores práticas instituídas.

### 3.2. Focalização no Risco na Definição do Âmbito do Modelo

#### 3.2.1. Desenvolvimento de Avaliação de Risco

Conforme descrito no ponto 2.3.5.1. *Definição do Âmbito*, a actual metodologia de definição do âmbito do modelo SCIRF resulta de uma avaliação tendo por base simultaneamente uma abordagem *Top-Down* e *Bottom-Up*. Esquematicamente, a mesma poderá ser apresentada da seguinte forma:

**Figura 8: Representação Esquemática da Actual Metodologia de Definição de Âmbito**



Aplicando a actual metodologia de definição do âmbito do SCIRF, o conceito de materialidade é inicialmente aplicado quantitativamente para identificar os elementos significativos do reporte financeiro, sendo posteriormente aplicados factores qualitativos de forma a identificar elementos que, embora se encontrassem fora da avaliação inicial, devam igualmente ser incluídos no âmbito por via de julgamento profissional ou de avaliação dos riscos de negócio e contabilísticos. Aplicado desta forma, os critérios qualitativos adicionam, mas não retiram, elementos do reporte financeiro da definição do âmbito do modelo. A possibilidade de exclusão de rubricas por reduzido risco em termos quantitativos ou probabilidade de ocorrência remota encontra-se prevista na avaliação do âmbito do modelo, após a aplicação das metodologias *Top-Down* e *Bottom-Up* e garantidos os níveis de cobertura definidos, tendo-se, contudo, observado que a mesma não se encontra totalmente explorada em toda a sua extensão.

Observa-se, claramente, a necessidade de definir uma metodologia que priorize os elementos de reporte financeiro a incluir no âmbito do modelo de Controlo Interno, e sobre os quais deverão ser avaliados e, potencialmente, instituídos controlos que mitiguem o respectivo risco associado. Os recursos da organização na aplicação de um modelo desta natureza deverão ser canalizados, quase que exclusivamente, para os elementos do reporte financeiro sobre os quais existe uma razoável probabilidade da existência de risco sobre a fiabilidade das demonstrações financeiras e respectivo processo de preparação das mesmas.

Ao ser aplicado o conceito de “razoável probabilidade”, dá-se um especial enfoque à necessidade de considerar um processo de definição de âmbito verdadeiramente suportado por critérios de natureza qualitativa, tendo por base o julgamento profissional e a avaliação de risco, que reduzam (e não adicionem) elementos do reporte financeiro a considerar no modelo, ainda que, complementarmente, possam ser utilizados critérios de natureza quantitativa.

Os critérios quantitativos não devem ser utilizados como uma fórmula exacta de definição do âmbito, nem tão pouco dever-se-á ficar “prisioneiro” da selecção de elementos do reporte financeiro como forma de garantir níveis de cobertura das demonstrações financeiras. Recorde-se que o objectivo de um modelo de Controlo Interno sobre o reporte financeiro, do ponto de vista da organização, é o de garantir, ainda que com “apenas” um razoável grau de certeza, a fiabilidade da informação financeira de forma permanente, e não o de suportar a

adequabilidade do Controlo Interno sobre o reporte financeiro de demonstrações financeiras passadas.

Uma potencial solução para as limitações actuais do modelo em matéria de excessivo enfoque nos critérios quantitativos e inexistência de uma avaliação de risco devidamente estruturada poderá passar por uma solução de definição do âmbito partindo dos processos e sub-processos com impacto no reporte financeiro, sem uma preocupação sobre critérios de cobertura até agora utilizados. Numa solução desta natureza, a abordagem para a definição do âmbito do modelo passaria pelas seguintes fases:

- Identificação dos processos e sub-processos da organização

Numa primeira fase seriam identificados todos os processos e sub-processo dentro da organização. Esta fase é, naturalmente, bastante específica à estrutura de processos adoptada por cada organização. Como grandes processos, a título de exemplo, poder-se-ão considerar os processos de Vendas e Clientes, Compras e Fornecedores, Tesouraria, Imobilizado, Recursos Humanos, etc., e, dentro destes, sub-processos como a manutenção de cadastro de fornecedores, requisições de compra, ordens de compra, recepção de compras, processamento de facturas e pagamentos, dentro do processo de Compras e Fornecedores, por exemplo.

- Mapeamento dos processos e sub-processos identificados com as rubricas contabilísticas

Os processos e sub-processos identificados deverão ser mapeados para os rubricas contabilísticas e elementos do reporte financeiro. Esta tarefa visa, mais do que ter a percepção do potencial impacto de cada processo/ sub-processo nas demonstrações financeiras, garantir que as todas as rubricas e elementos se encontram devidamente associados a, pelo menos, um processo/ sub-processo. Caso existam rubricas ou elementos sem processo/ sub-processo associado, possivelmente estes encontram-se por identificar dentro da organização. Adicionalmente, esta tarefa identificará processos/ sub-processos sem impacto no reporte financeiro, pelo que serão excluídos das tarefas seguintes.

- Determinação dos factores de risco a avaliar em cada sub-processo

A próxima tarefa consiste na identificação dos riscos dentro de cada sub-processo que poderão resultar na existência de erros significativos no reporte financeiro. Esta tarefa envolve um processo exaustivo de pensamento por parte do avaliador, que deverá colocar e obter resposta(s) à seguinte questão: O que poderá correr mal?.

O avaliador deverá utilizar o seu conhecimento do negócio, organização, operações e processos para identificar fontes de risco do reporte financeiro. Factores tanto internos como externos com impacto no negócio, incluindo a natureza e extensão de alterações aos mesmos, poderão resultar no risco de erros significativos. Riscos de erros significativos poderão igualmente resultar de fontes tais como a inicialização, autorização, processamento e registo de transacções e ajustamentos que se reflectem em elementos do reporte financeiro. Exemplos de factores de risco habituais sobre o reporte financeiro incluem:

- Complexidade do sub-processo;
- Volume de transacções;
- Centralização do sub-processo.

Os métodos e procedimentos para identificação dos riscos de reporte financeiro dentro de cada sub-processo podem variar em função das características da organização. Estas características incluem, entre outras, a dimensão, complexidade e a estrutura da organização, assim como o próprio processo de reporte financeiro.

- Avaliação do impacto de cada sub-processo nas demonstrações financeiras

Através de uma escala a definir, dever-se-á avaliar o impacto de cada sub-processo nas demonstrações financeiras e elementos do reporte financeiro.

A definição de uma escala de atribuição de notação a cada sub-processo não é rígida, podendo ser numérica ou em texto, embora, normalmente, seja constituída por três níveis possíveis. Por exemplo, poderá ser definida uma escala constituída pelos seguintes níveis de notação: Alto (3), Médio (2) e Baixo (1).

A avaliação do impacto de cada sub-processo nas demonstrações financeiras e elementos do reporte financeiro é um processo sobretudo de julgamento profissional



por parte do avaliador. À semelhança da determinação dos factores de risco, este deverá utilizar o seu conhecimento acumulado para avaliar o impacto que a existência de erros num sub-processo poderá ter nas demonstrações financeiras e elementos do reporte financeiro. Como impacto considera-se simultaneamente o efeito potencial em termos quantitativos, assim como a respectiva probabilidade de ocorrência. O exercício de analisar o montante das rubricas contabilísticas associadas aos sub-processos a avaliar, tendo por base demonstrações financeiras a uma determinada data, poderá influenciar de forma negativa o julgamento do avaliador, que deverá sempre realizar esta tarefa considerando o seu efeito potencial (e não real).

- Avaliação dos factores de risco determinados

Utilizando a escala de atribuição de notação definida anteriormente, deverão igualmente ser avaliados os factores de risco identificados para cada um dos sub-processos. A avaliação a efectuar, resultante novamente do julgamento por parte do avaliador, visa qualificar o maior ou menor grau de importância de cada factor de risco nos sub-processos.

- Avaliação do risco inerente a cada sub-processo

Deverá igualmente ser avaliado o risco inerente de cada sub-processo utilizando a escala definida. Como risco inerente considera-se a susceptibilidade de existência de erros significativos nas demonstrações financeiras e/ ou elementos do reporte financeiro considerando, como pressuposto, a inexistência de controlos para a sua mitigação.

- Avaliação final de cada sub-processo e sua prioritização para o modelo

Finalmente, deverá ser qualificada a importância de cada sub-processo para o modelo de Controlo Interno. Poderá ser novamente utilizada a escala de notação anterior ou, alternativamente, e de forma a claramente distinguir as avaliações intermédias da prioritização final, uma dividida em:

- A – O sub-processo apresenta um risco elevado de erros significativos nas demonstrações financeiras e elementos do reporte financeiro;
- B – A possibilidade de existência de erros no sub-processo com impacto nas

demonstrações financeiras e elementos do reporte financeiro é moderada;

- C – O sub-processo é linear e erros no mesmo resultariam num reduzido impacto nas demonstrações financeiras e elementos do reporte financeiro.

A prioritização final poderá resultar de uma avaliação qualitativa tendo por base as notações das avaliações efectuadas aos sub-processos (Impacto nas Demonstrações, Factores de Risco e Risco Inerente) ou, alternativamente, poder-se-á definir uma fórmula de cálculo, em que cada uma das avaliações intermédias terá um peso relativo para a sua determinação. Em qualquer uma das soluções, o resultado nunca deverá ser substancialmente diferente.

Esta possível abordagem resultaria numa avaliação de todos os sub-processos com impacto no processo de reporte financeiro, independentemente da sua materialidade nas demonstrações financeiras a uma determinada data. A sua prioritização em termos de risco de impacto significativo sobre o reporte financeiro possibilitaria a maximização da eficiência do modelo, sendo dada uma maior importância na avaliação e implementação de controlos nos sub-processos com notação final “A”.

Alternativamente, poderá ser definida uma solução intermédia entre o actual modelo conceptual SCIRF e a abordagem acima descrita. Esta solução passaria pela aplicação inicial da metodologia *Top-Down*, seguida de uma avaliação de risco dos sub-processos associados às rubricas contabilísticas significativas, que definiria a sua prioritização para o modelo. As fases da mesma seriam:

- Aplicação da Metodologia Top-Down

Semelhante à abordagem no actual modelo de SCIRF, em que através de critérios quantitativos seriam seleccionadas as rubricas contabilísticas com materialidade no reporte financeiro. Os critérios qualitativos complementaríamos a metodologia, sendo seleccionadas as rubricas que, devido à existência de uma elevada componente de julgamento e subjectividade, representam um risco considerável para o reporte financeiro (ainda que tal risco não se tenha materializado nas demonstrações financeiras sobre as quais foram aplicados os critérios quantitativos).

- Mapeamento das rubricas contabilísticas seleccionadas com os processos e sub-processos da organização

As rubricas contabilísticas seleccionadas pela aplicação da metodologia *Top-Down* seriam então mapeadas para os processos e sub-processos da organização. De salientar que não existe uma relação unívoca rubrica – sub-processo, nem sub-processo – rubrica. Uma rubrica contabilística pode ser “alimentada” por vários sub-processos (e.g. as rubricas de disponibilidades são simultaneamente “alimentadas” por sub-processos dentro do processo de vender, comprar e gerir recursos financeiros), assim como o inverso é igualmente verdade (e.g. sub-processos dentro do processo comprar têm simultaneamente impacto em diversas rubricas contabilísticas, tais como custo das vendas, fornecedores ou acréscimos e diferimentos, entre outras).

- Determinação dos factores de risco a avaliar em cada sub-processo

Ver solução anterior.

- Avaliação do impacto de cada sub-processo nas demonstrações financeiras

Ver solução anterior.

- Avaliação dos factores de risco determinados

Ver solução anterior.

- Avaliação do risco inerente a cada sub-processo

Ver solução anterior.

- Avaliação final de cada sub-processo e sua prioritização para o modelo

Ver solução anterior.

Esta abordagem alternativa resultaria na avaliação exclusiva dos sub-processos com materialidade e risco considerável nas demonstrações. Contudo, apresenta como grande vantagem em relação ao actual modelo conceptual SCIRF a prioritização dos mesmos em

termos de importância para o reporte financeiro, evitando, desta forma, a avaliação e implementação de controlos em sub-processos de reduzido risco exclusivamente pelo facto dos mesmos “alimentarem” rubricas contabilísticas significativas.

### ***3.2.2. Desenvolvimento de Programas Anti-Fraude***

O desenvolvimento de programas e controlos anti-fraude deverá ser encarado pelo Grupo EDP como uma parte integrante do SCIRF. A organização deverá identificar os potenciais riscos de fraude com impacto potencial significativo nas demonstrações financeiras e processo de reporte financeiro e avaliar se os mesmos se encontram adequadamente mitigados por controlos. Na verdade este processo é, na sua essência, idêntico ao processo de avaliação de risco analisado no capítulo anterior, sendo que, neste caso particular, se pretende avaliar exclusivamente os riscos que tenham origem em actos de natureza fraudulenta.

Este processo é habitualmente descrito tendo por base as cinco componentes do COSO “*Internal Control – Integrated Framework*” (ver ponto 1.2.1.): Avaliação de Risco, Ambiente de Controlo, Actividades de Controlo, Informação e Comunicação e Actividades de Monitorização. Estas cinco componentes deverão “trabalhar” como um todo, apenas assim sendo possível formar um efectivo programa anti-fraude.

Adicionalmente, o programa anti-fraude deverá ser dinâmico, em que a informação obtida pelo processo de monitorização “alimenta” a avaliação de risco, encerrando desta forma um ciclo e iniciando simultaneamente um novo.

- **Realização da Avaliação de Risco de Fraude**

Esta fase tem por objectivo identificar e avaliar os factores de risco de fraude que poderão resultar na ocorrência de situações de natureza fraudulenta dentro da organização. Como factores de risco de fraude entendem-se os eventos ou condições que indiquem a existência de incentivos/ pressões e oportunidades para a realização de actos fraudulentos, assim como de atitudes/ racionalização que justifiquem a respectiva prática.

Inicialmente, deverão ser identificados os factores de risco de fraude presentes na organização. Este processo de identificação poderá resultar de diferentes origens, incluindo actos fraudulentos ocorridos no passado ou alegações de fraude dentro da

organização, fraudes verificadas no sector de actividade e tendências financeiras ou relações não usuais identificadas através de procedimentos de revisão analítica.

Seguidamente, através de um processo de *brainstorming* dentro da organização, deverão ser identificados possíveis esquemas e cenários de fraude que resultem dos factores de risco previamente indicados, não considerando a eventual existência de controlos que os mitiguem.

Finalmente, dever-se-á proceder à avaliação dos esquemas e cenários identificados, considerando:

- Tipo – classificação da natureza do risco de fraude (reporte financeiro fraudulento, apropriação indevida de bens, despesas ou obrigações para usos indevidos, obtenção de proveitos e activos ou evitar incorrer em custos e despesas de forma fraudulenta, por exemplo);
  - Probabilidade – probabilidade de ocorrência do risco dentro da organização; e
  - Impacto – significância/ magnitude do risco de fraude nas demonstrações financeiras e processo de reporte financeiro.
- Criar um Ambiente de Controlo

Apesar de um efectivo programa anti-fraude ter de ser necessariamente constituído pelas cinco componentes do COSO acima referidas, deverá ser atribuída especial importância ao ambiente de controlo, uma vez que este influencia a consciência e atitude dos colaboradores de uma organização.

Um adequado ambiente de controlo numa organização deverá criar e manter uma cultura de honestidade, promovendo elevados padrões de ética, e definir uma atitude apropriada em relação à fraude, através de controlos que previnam, detenham e detectem a sua realização. Todos os colaboradores têm um papel importante numa ambiente de controlo. Contudo, cabe à gestão de topo a responsabilidade principal na sua definição e implementação, devendo esta simultaneamente “criar o exemplo” para os restantes colaboradores da organização. Estes esforços deveram ser adequadamente monitorizados por um órgão independente, como um Comité de Auditoria.

Em matéria de programa anti-fraude, o ambiente de controlo é habitualmente considerado nas seguintes vertentes:

- Monitorização por Órgão Independente – os esforços da gestão de topo na implementação de um programa anti-fraude, garantindo que os riscos identificados estão adequadamente mitigados por controlos, deverão ser monitorizados por um órgão independente dentro da organização, como por exemplo um Comité de Auditoria.
- Código de Ética e de Conduta – como Código de Ética e de Conduta consideram-se as normas da organização que definem o comportamento que deverá ser adoptado pelos seus colaboradores. No âmbito de um programa anti-fraude, o Código deverá definir o que constitui comportamentos de natureza fraudulenta, as praticas desejáveis em matéria, por exemplo, de conflitos de interesse, confidencialidade da informação, transacções com entidades relacionadas, actos ilegais e cumprimento com leis, regras e regulamentação aplicável, e sanções aplicáveis nos casos de incumprimento.

O Código de Ética e de Conduta deverá ser aplicável a todos os colaboradores da organização envolvidos ou com influência sobre as demonstrações financeiras e processo de reporte financeiro, quer directamente ou com funções de monitorização/ supervisão. Deverá ser adequadamente comunicado e obtida confirmação periódica da sua recepção, conhecimento e cumprimentos pelos colaboradores envolvidos.

- Mecanismos de Denúncia – deverão encontra-se implementados mecanismos de denúncia de situações de potenciais violações ao Código de Ética e Conduta, incluindo comportamentos inadequados e situações de fraude reais ou potenciais, dentro da organização, através, por exemplo, de correio electrónico ou linha telefónica específica. Estes meios deverão estar acessíveis a todos os colaboradores, sendo assegurado o seu anonimato e garantia de não existência de represálias.
- Recrutamento, Promoção e Formação – a definição de regras para o recrutamento e promoção dos colaboradores mais qualificados, com um enfoque no seu percurso académico, experiência profissional, feitos e evidência de integridade e comportamento ético, demonstra o compromisso da organização em dotar-se de recursos humanos competentes e de confiança. Simultaneamente, a organização deverá garantir uma formação periódica adequada a todos os seus colaboradores, de modo a reforçar a cultura e valores da mesma.

- Investigação e Remediação – a organização deverá assegurar que as potenciais situações de fraude reportadas são atempada e adequadamente investigadas e resolvidas, assim como eventuais deficiências e oportunidades de melhoria identificadas ao programa anti-fraude mitigadas e consideradas.

- Desenhar e Implementar Actividade de Controlo de Fraude

Depois da identificação e avaliação dos riscos de fraude, estes deverão ser adequadamente mitigados por actividades de controlo. Por actividades de controlo, no contexto do programa anti-fraude, consideram-se acções, tais como aprovações, autorizações, verificações, reconciliações, entre outras, desenhadas para prevenir, detectar ou mitigar riscos de fraude identificados e, dessa forma, auxiliar a organização no cumprimento dos seus objectivos.

A organização deverá avaliar se actividades de controlo se encontram implementadas para as áreas identificadas como tendo um maior risco de actividade fraudulenta, assim como no processo de reporte financeiro. Nos casos em que estas actividades não estejam presentes, deverão ser desenhados e implementados controlos adicionais.

Este processo deverá ser documentado através do mapeamento dos riscos de fraude previamente identificados com as actividades controlos implementadas, de forma a garantir que todos os riscos se encontram adequadamente mitigados.

- Partilhar Informação e Comunicação

Um processo de informação e comunicação efectivo é um importante elemento na implementação de um programa anti-fraude. A filosofia da organização relativamente à prevenção e detecção de situações de fraude deverá ser claramente comunicada dentro da mesma, de modo a que os respectivos colaboradores tenham conhecimento deste compromisso.

A comunicação deverá existir a todos os níveis da organização e, eventualmente, ser extensível a entidades externas quando aplicável (e.g. clientes, fornecedores, agentes, etc.). Formas de informação e comunicação incluem, entre outras, intranet, revistas, *newsletters* e formação.

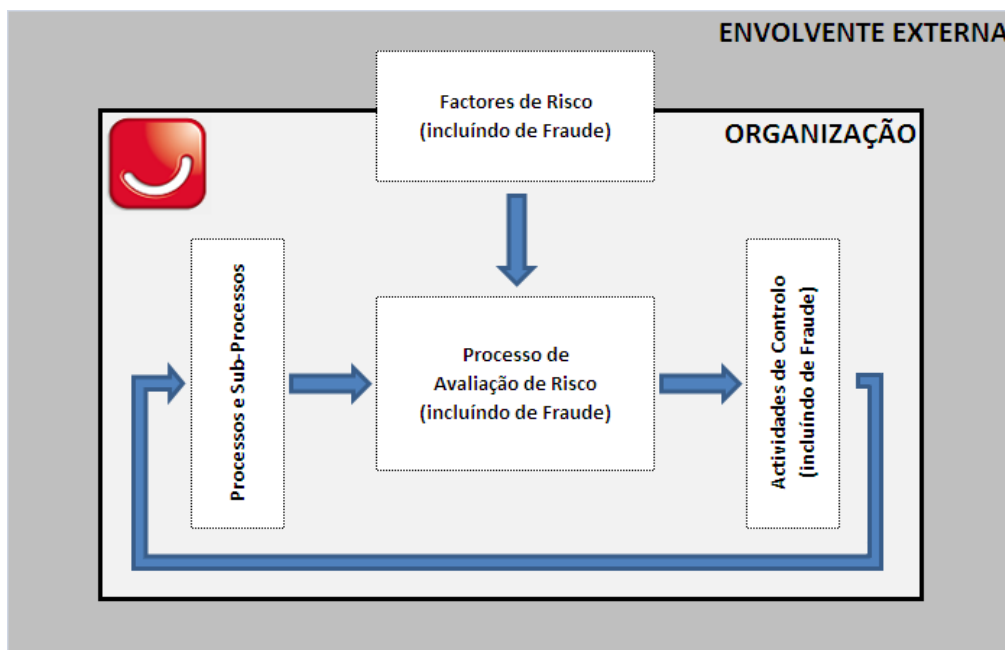
- Actividade de Monitorização

A organização deverá monitorizar a qualidade e eficácia do programa anti-fraude implementado. Esta monitorização poderá resultar de avaliações independentes, nomeadamente efectuadas pela auditoria interna, identificando actos fraudulentos ocorridos dentro da organização e determinar se as actividades de controlo implementadas no decurso do programa anti-fraude foram efectivas. Situações detectadas no decorrer destas avaliações deveram ser consideradas na fase de avaliação de risco de fraude inicial.

### 3.3. Plano de Implementação das Oportunidade de Melhoria Identificadas

Procedendo à implementação das soluções apresentadas para as oportunidades de melhoria identificadas, o modelo conceptual do SCIRF do Grupo EDP poderia ser esquematicamente apresentado da seguinte forma:

**Figura 9: Representação Esquemática do Modelo SCIRF**



Nesta representação esquemática pretende-se, sumariamente, apresentar o fluxo do modelo de Controlo Interno de reporte interno, dando um “papel” central ao processo de avaliação de risco. Os processos e sub-processos da organização são avaliados numa perspectiva de



existência de factores de risco significativo, tanto internos como externos, sobre as demonstrações financeiras e reporte financeiro. Para os processos e sub-processos de risco significativo, deverão ser implementadas actividades de controlo sobre os mesmos. A esta sequência numa óptica exclusiva do risco de fraude denomina-se, como analisado no ponto 3.2.2., de programa anti-fraude.

Pretende-se apresentar a aplicação prática das soluções para as oportunidades de melhoria identificadas, ou seja, de como as mesmas seriam incorporadas no SCIRF do Grupo EDP.

### **3.3.1. Desenvolvimento de Avaliação de Risco**

A aplicação prática da solução para o excessivo enfoque nos critérios quantitativos e inexistência de uma avaliação de risco, seguindo as fases propostas para a mesma, poderia passar pelo seguinte plano de implementação:

- Identificação dos processos e sub-processos da organização

No decurso do projecto ProGov, foi efectuado um levantamento processos-chave de cada negócio, com vista à posterior identificação de macroprocessos a uniformizar e adoptar de forma transversal a todo o Grupo EDP. Este projecto resultou na definição de um modelo comum de governo para a gestão de processos, baseado no *Process Classification Framework* da *American Productivity and Quality Center (APQC)*, constituído por 61 processos-chave mapeados em 12 macroprocessos:

**Tabela 7: Macroprocessos do Modelo Comum de Governo para a Gestão de Processos do Grupo EDP**

<b>Macroprocesso</b>
Desenvolver visão e estratégia
Desenvolver e gerir produtos e serviços
Promover e vender produtos e serviços
Entregar produtos e serviços
Gerir serviço ao cliente
Desenvolver e gerir o capital humano
Gerir sistemas e tecnologias de informação
Gerir recursos financeiros
Adquirir, construir e gerir activos
Gerir ambiente, saúde e segurança
Gerir relações externas
Gerir conhecimento, melhoria e mudança

Ver Anexo 4 - Mapeamento dos processos-chave prioritários pelas 12 categorias da APQC.

Por uma questão de simplificação e uniformização de processos dentro do Grupo EDP, dever-se-á, sempre que possível, aplicar linguagens comuns. Desta forma, o modelo comum de governo para a gestão de processos deverá ser aplicado ao SCIRF. Contudo, o próprio Sistema de Controlo Interno sobre o Reporte Financeiro do Grupo EDP já considera uma estrutura de nove Grupos de Processo e respectivos Processos que poderá ser utilizada na solução a adoptar:

**Tabela 8: Grupos de Processo de acordo com SCIRF**

<b>Grupo de Processo</b>
Grupo de Processos Vender
Grupo de Processos Comprar
Grupo de Processo Operar e Manter Instalações (técnicas)
Gerir Recursos Humanos
Gerir Recursos Financeiros
Gerir Existências
Gerir Investimento (Corpóreo)
Gerir Imobilizado
Gerir Sistemas de Informação
Grupo de processos Reportar

Ver Anexo 5 - Grupos de Processo e respectivos Processos de acordo com SCIRF.

- Mapeamento dos processos e sub-processos identificados com as rubricas contabilísticas

Utilizando os grupos de processos de acordo com a actual metodologia SCIRF (ver Tabela 8), dever-se-á efectuar um mapeamento dos mesmos com as rubricas contabilísticas e elementos do reporte financeiro (e.g. sistemas de informação, notas às contas). A título exemplificativo, e sem o rigor que uma análise desta natureza obriga, o mapeamento para as demonstrações financeiras consolidadas e respectivas notas do Grupo EDP a 31 de Dezembro de 2008 poderia ser documentado da forma apresentada no Anexo 6.

- Determinação dos factores de risco a avaliar em cada sub-processo

A identificação dos riscos dentro de cada sub-processo que poderão resultar na existência de erros significativos no reporte financeiro envolve uma elevada componente de julgamento profissional por parte do avaliador. Contudo, nesta fase do processo deverão ser consultadas direcções e departamentos dentro do Grupo EDP, de forma a obter a sua colaboração para a identificação destes factores de risco. Destacam-se, a título de exemplo, a Direcção de Consolidação, Controlo Contabilístico e Fiscalidade (DCF) ou a Direcção de Gestão Financeira (DFN).

Para efeitos do presente plano de implementação, irão ser considerados os seguintes factores de risco sobre o reporte financeiro dos sub-processos considerados:

- Complexidade do sub-processo;
- Volume de transacções; e
- Centralização do sub-processo.

- Avaliação parcial, final e prioritização dos sub-processos para o modelo

Para a avaliação parcial de cada sub-processo considerado (ver *Anexo 5*), que engloba o seu impacto nas demonstrações financeiras, dos factores de risco identificados e do respectivo risco inerente, seria utilizada uma escala de notação qualitativa constituída pelos seguintes níveis: Alto, Médio e Baixo.

A avaliação final resultaria do julgamento do avaliador tendo por base as notações das avaliações parciais, não sendo utilizada para o efeito qualquer forma de cálculo.

A prioritização dos sub-processos para o modelo de Controlo Interno sobre o reporte financeiro, resultante do processo de avaliação final, seria efectuada utilizando uma escala de notação constituída por “A”, “B” e “C”, em que, respectivamente, “A” constituiria os sub-processos de risco elevado e “C” os sub-processos de risco reduzido.

A título meramente exemplificativo, apresenta-se no *Anexo 7* uma possível forma de documentação deste processo de avaliação e prioritização, sem que as notações atribuídas tenham resultado de qualquer julgamento da realidade do Grupo EDP.

De acordo com o plano de implementação acima apresentado e os exemplos dados a título

meramente ilustrativo, os sub-processos sobre os quais deverão ser dada maior importância na avaliação e implementação de controlos são os que abaixo se indicam (com notação “A” na avaliação final que consta do *Anexo 7*):

**Tabela 9: Sub-Processos com Prioritização “A” de acordo com Exemplo Ilustrativo**

<b>Grupo de Processos Vender</b>		<b>Gerir Existências</b>	
VE.04	Gerir contrato	CO.01	Gerir catálogo produtos
VE.07	Facturar produto	EX.02	Gerir contas de existências
VE.08	Cobrar direitos	<b>Gerir Investimento (Corpóreo)</b>	
<b>Grupo de Processos Comprar</b>		IV.02	Autorizar plano investimento
CO.03	Consultar mercado	IV.06	Encerrar projecto investimento
CO.08	Pagar responsabilidades	<b>Gerir Sistemas de Informação</b>	
<b>Grupo de Processo Operar e Manter Instalações (técnicas)</b>		SI.01.1	Gestão de Acessos
OM.03	Planear consumos	SI.04.1	Gestão de Alterações
<b>Gerir Recursos Humanos</b>		SI.06.2	Controlo Interno
RH.05	Gerir tempos trabalho	<b>Grupo de processos Reportar</b>	
RH.07	Processar remunerações	RE.02	Gerir planos contas (individuais)
<b>Gerir Recursos Financeiros</b>		RE.07	Preparar demonstrações financeiras
RF.02	Gerir catálogo produtos financeiros	RE.11	Preparar encerramento cont. consolidadas
RF.04	Consultar mercado	RE.14	Preparar relatório
RF.05	Gerir contrato financeiro		
RF.09	Pagar responsabilidades		
RF.10	Gerir contas disponibilidades		

### 3.3.2. Desenvolvimento de Programas Anti-Fraude

O plano de implementação para o desenvolvimento de um programa anti-fraude como parte integrante do SCIRF do Grupo EDP, considerando as cinco componentes do COSO “*Internal Control – Integrated Framework*”, passaria por:

- Realização da Avaliação de Risco de Fraude

Esta fase já se encontra parcialmente desenvolvida no actual modelo de SCIRF. Encontra-se definido um questionário de identificação de factores de risco de fraude dentro do Grupo EDP (ver *Anexo 8*). Este questionário, de acordo com as melhores práticas aplicáveis nesta matéria, deverá ser preenchido por colaboradores a vários níveis da organização, e servir de *input* à avaliação do risco de fraude na mesma.

Adicionalmente, encontra-se igualmente definido um mapa de riscos de fraude (ver *Anexo 9*), devidamente associados a rubricas/ contas, agregados por dois tipos de risco: Erros intencionais nas Demonstrações Financeiras e Apropriação ou uso indevido de Activos. Os riscos considerados neste mapa deveriam ser avaliados em função da sua probabilidade de ocorrência e impacto, resultando, neste caso específico, na identificação das rubricas com elevado risco de fraude. Estas rubricas

deveriam ser seguidamente mapeadas para processos/ sub-processos (ver *Anexo 6*).

- Criar um Ambiente de Controlo

O ambiente de controlo é uma componente que já se encontra, naturalmente, presente num Grupo com a dimensão da EDP:

- A estrutura de governo de sociedade do Grupo EDP contempla a existência de um órgão independente de monitorização, o Comité de Auditoria;
- Existe um Código de Ética, tendo o mesmo sido distribuído a cada um dos seus colaboradores;
- Está contemplada a possibilidade de comunicação de irregularidades para a Comissão de Auditoria via e-mail, fax ou endereço postal, sendo garantida a confidencialidade e a proibição de retaliações;
- Encontram-se instituídos programas, tais como o Programa Jovens de Elevado Potencial (JEP), com o objectivo de identificar, potenciar e acelerar o desenvolvimento e evolução dos recursos humanos mais competentes;
- São realizadas formações periódicas em matéria de ética. De acordo com o Relatório Social do Grupo EDP para o exercício de 2008, 677 colaboradores frequentaram formações desta natureza.

- Desenhar e Implementar Actividade de Controlo de Fraude

Já se encontram implementadas actividades de controlo nos processos e sub-processos desenvolvidos dentro do Grupo (ver ponto 2.3.5.2.). Contudo, e uma vez que os mesmos não se encontram mapeados para os riscos de fraude previamente identificados, não é possível avaliar se os mesmos são suficientes, garantindo a sua função de mitigação.

No âmbito de um efectivo programa anti-fraude, o Grupo EDP deverá garantir que os riscos de fraude constantes do *Anexo 9*, nomeadamente para as rubricas e respectivos processos associados de elevado risco, se encontram adequadamente mitigados por actividades de controlo. Caso estes controlos não se encontrem presentes ou se revelem não-efectivos, a organização deverá proceder ao seu desenho e implementação ou respectiva correcção. Apresenta-se, a título meramente ilustrativo, um exemplo da possível documentação deste processo:

**Tabela 10: Documentação das Actividades de Controlo por Risco de Fraude**

<b>Avaliação de Risco de Fraude</b>	<b>Avaliação de Risco de Fraude</b>	- Efectuado pela gestão de topo, Direcção de Auditoria Interna, Direcção de Sistemas de Informação e donos de processo, com a supervisão do Comité de Auditoria; - Considerados os incentivos e pressões, oportunidades e atitudes e motivos identificados no questionário (ver Anexo 8).
	<b>Rubrica ou Processo</b>	Volume de Negócios
	<b>Tipo de Fraude</b>	Erros intencionais nas Demonstrações Financeiras
	<b>Risco de Fraude</b>	Registo de vendas fictícias por forma a aumentar o volume de negócios
	<b>Elementos Envolvidos</b>	- Director de Vendas; - Vendedores; - Área Financeira (controlo de gestão, contabilidade, etc.); - Gestão de Topo (Director Geral, Director Financeiro, etc.); - Cliente; - Combinação dos elementos identificados acima.
	<b>Probabilidade</b>	Baixa
	<b>Impacto</b>	Alto
<b>Programas e Controlos</b>	<b>Ambiente de Controlo</b>	- Publicação de um Código de Ética; - Formação periódica em matéria de ética; - Procedimentos de recrutamento e promoção; - Resposta às deficiências e oportunidades de melhoria identificadas pela Direcção de Auditoria Interna; - Formação periódica em matéria de vendas.
	<b>Actividades de Controlo</b>	- Reconciliação do mapa de vendas diário (sistema comercial) com a contabilidade (sistema financeiro/ contabilístico); - Segregação de funções; - Sistema de autorização e aprovação de ajustamentos.
	<b>Informação e Comunicação</b>	- Sistema efectivo para a captura e comunicação de informação relativa à prática de fraude.
	<b>Actividades de Monitorização</b>	- Monitorização do processo através de auditorias operacionais realizadas pela Direcção de Auditoria Interna; - Revisão periódica do montante de vendas e comparação com o valor médio da empresa; - Procedimentos de revisão analítica no fecho mensal, detectando eventuais flutuações não usuais.

- Partilhar Informação e Comunicação

O Grupo EDP promove uma adequada comunicação junto dos seus colaboradores do compromisso em termos de prevenção e detecção de situações de fraude. Esta comunicação é efectuada nomeadamente através de canais como a *internet*, *intranet* e formação interna aos colaboradores.

- Actividade de Monitorização

A qualidade e eficácia do programa anti-fraude implementado deverá ser independentemente avaliada, nomeadamente pela Direcção de Auditoria Interna.

#### 4. CONCLUSÃO

O Sistema de Controlo Interno de Reporte Financeiro do Grupo EDP tem vantagens inquestionáveis para a organização. Ainda que a sua génese tenha resultado da necessidade de cumprimento das obrigações legais enquanto empresa com títulos transaccionados na SEC, face à publicação da *Sarbanes-Oxley Act of 2002*, o SCIRF permitiu, antes de mais, a consciencialização dos seus colaboradores para a problemática do Controlo Interno e de como esta afecta as operações por si desempenhadas. Este “acordar” resultou numa melhoria significativa do processo de documentação de processos e de actividades de controlo, mas, simultaneamente, numa reflexão sobre a eficácia e eficiência dos mesmos, identificando-se potenciais oportunidades de melhoria para a organização. Em última instância, este processo evolutivo resulta no cumprimento dos objectivos de um modelo desta natureza: a fiabilidade de informação financeira e do processo de reporte.

Um risco frequentemente observado num modelo de Controlo Interno sobre o Reporte Financeiro é o de o tornar excessivamente burocrático, documentando e testando processos e controlos de forma massiva, o que resulta na interrogação legítima sobre para onde efectivamente “pende a balança” numa avaliação custo-benefício da implementação de uma solução desta natureza.

Da análise à estrutura conceptual adoptada pelo Grupo EDP para a implementação do seu sistema de Controlo Interno, observa-se a adopção de modelos de referência adequados aos objectivos do modelo, uma estrutura de responsabilidades extensível a toda organização e um ciclo anual de avaliação assente em quatro fases distintas, lógicas e sequenciais entre si. No entanto, e ainda que estes pilares tenham sido sucessivamente melhorados ao longo dos seis anos de existência do SCIRF, a actual estrutura conceptual, na opinião do presente projecto, apresenta oportunidades de melhoria em matéria de focalização dos esforços da organização nos processos e controlos efectivamente importantes para um modelo desta natureza: os que apresentam risco para a informação financeira e respectivo processo de reporte.

O processo de definição de âmbito do SCIRF, actualmente resultante da aplicação de critérios qualitativos mas, essencialmente, quantitativos com base no conceito de materialidade, deverá sobretudo permitir uma avaliação exaustiva dos processos e sub-processos da organização, prioritizando-os em termos de risco para o reporte financeiro. O tempo

dispendido com esta avaliação permite ganhos substanciais de eficiência do modelo, ao focalizar os esforços da organização na documentação de processos e de actividades de controlo onde o risco sobre o reporte financeiro é efectivamente elevado. Simultaneamente, a avaliação efectuada deve contemplar igualmente o risco de fraude e garantir que este se encontra adequadamente mitigado por actividades de controlo, resultando na implementação de um programa anti-fraude dentro do próprio SCIRF.

Como foi dito anteriormente, o presente projecto é uma reflexão tendo por base o julgamento profissional fundamentado na extensa bibliografia disponível sobre esta problemática, de possíveis formas de tornar a actual estrutura conceptual do SCIRF mais eficiente para o Grupo EDP. Contudo, e por “apenas” resultar de um processo estruturado de reflexão, uma simples opinião fundamentada, as conclusões aqui apresentadas estão naturalmente sujeitas a discussão e crítica pelos responsáveis da organização. Embora consciente deste risco e, simultaneamente, limitação (uma vez que, dada a natureza das potenciais oportunidades de melhoria identificadas, estas não podem ser provadas por fórmulas exactas), os objectivos do presente projecto estarão cumpridos se esta simples opinião fundamentada resultar num processo de reflexão interno, devendo ser a própria empresa a concluir se a actual forma de definição do âmbito do modelo e da avaliação do risco de fraude é a mais adequada às necessidades e limitações do Grupo EDP.



## **BIBLIOGRAFIA**

American Institute of Certified Public Accountants, *Management Antifraud Programs and Controls: Guidance to Help Prevent and Deter Fraud*.

Auditing Standard No. 5 de 12 de Junho de 2007, *An audit on internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements*, Public Company Accounting Oversight Board.

Committee of Sponsoring Organizations of the Tradeway Commission (2004), *Enterprise Risk Management - Integrated Framework: Executive Summary*.

Decreto-Lei n.º 211-A/2008 de 3 de Novembro, *Código dos Valores Mobiliários*, Comissão do Mercado de Valores Mobiliários.

Deloitte (2004), *Antifraud Programs & Controls*.

Directiva 2001/34/CE de 28 de Maio, Jornal Oficial das Comunidades Europeias L 184, Conselho do Parlamento Europeu.

EDP – Energias de Portugal (2008), *Apoio na sistematização e avaliação do Sistema de Controlo Interno sobre Relato Financeiro (SCIRF): Principais conclusões*.

EDP – Energias de Portugal (2008), *Construção de um “Modus Faciendi” EDP através da definição de macroprocessos de Grupo - Identificação preliminar dos potenciais macroprocessos de Grupo*.

EDP – Energias de Portugal (2008), *Manual do Sistema de Controlo Interno de Relato Financeiro*.

EDP – Energias de Portugal (2009), *Relatório e Contas 2008 – Caderno Financeiro e Caderno Institucional, do Governo da Sociedade e de Sustentabilidade*.

EDP – Energias de Portugal (2008), *Sistema de Controlo Interno de Reporte Financeiro (SCIRF): Modelo de responsabilidades*.

IT Governance Institute (2007), *CobiT 4.1 – Framework, Control Objectives, Management Guidelines, Maturity Models*.

IT Governance Institute (2006), *IT control objectives for Sarbanes-Oxley: The role of IT in the design and implementation of internal control over financial reporting*, 2.ª edição.

PricewaterhouseCoopers (2003), *Key Elements of Antifraud Programs and Controls: A White Paper*.

PricewaterhouseCoopers (2004), *Sarbanes-Oxley Act Section 404: Practical guidance for management*.

Protiviti (2007), *Guide to the Sarbanes-Oxley Act: Internal control reporting requirements*,

4.<sup>a</sup> edição.

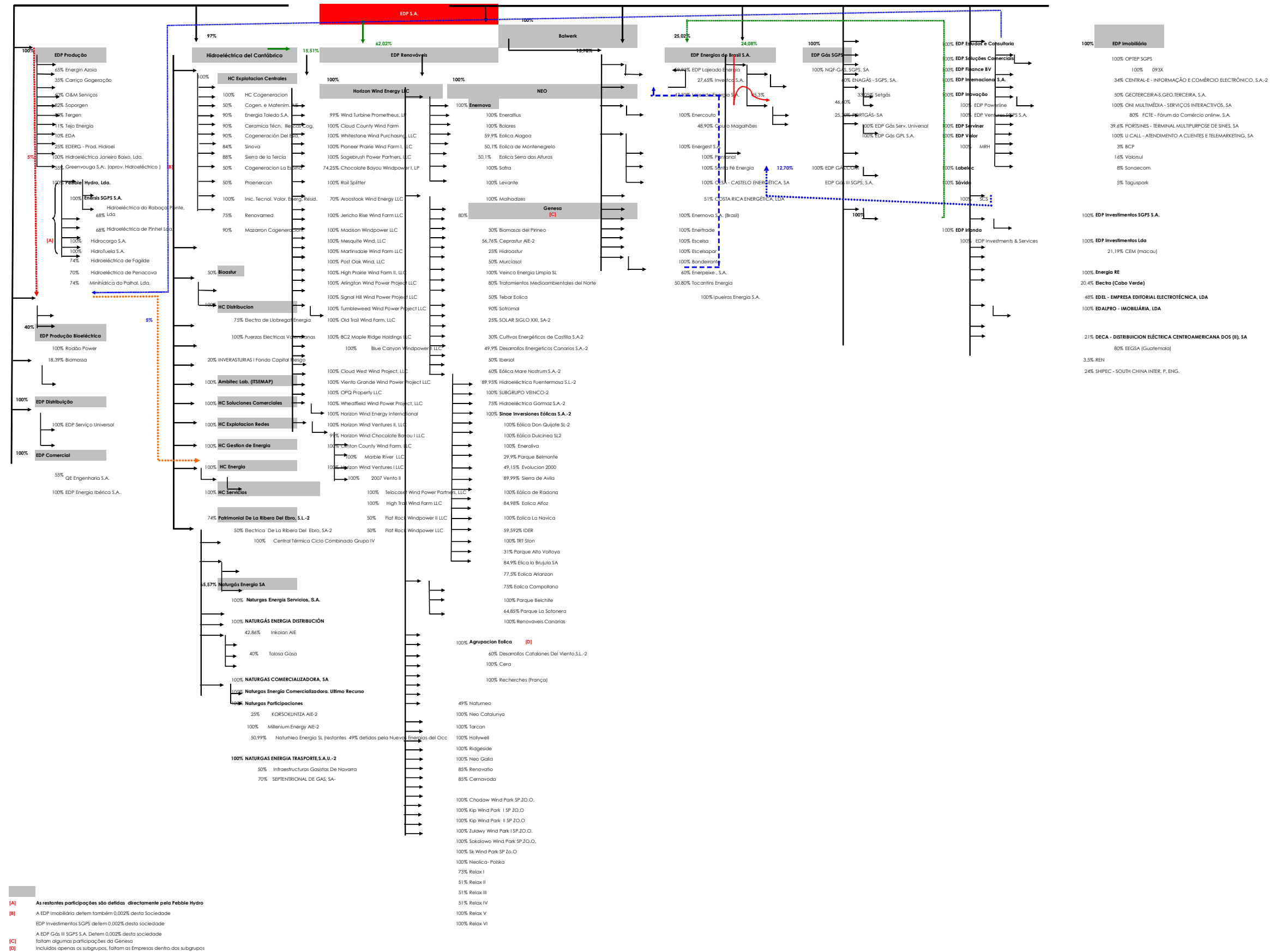
Public Law 107-204 de 30 de Julho de 2002, *Sarbanes-Oxley Act of 2002*, 107<sup>th</sup> Congress of the Senate and House of Representatives of the United States of America.

Statement on Auditing Standards No.99 de Outubro de 2002, *Considerations of Fraud in a Financial Statement Audit*, Auditing Standards Board of the American Institute of Certified Public Accountants.

The Institute of Internal Auditors (2004), *Applying COSO's Enterprise Risk Management – Integrated Framework*.

17 CFR Part 241 de 27 de Junho de 2007, *Commission guidance regarding management's report on internal control over financial reporting under section 13(a) or 15(d) of the Securities Exchange Act of 1934*, Securities and Exchange Commission.

ANEXO 1 – ORGANIGRAMA DO GRUPO EDP



**ANEXO 2 – MATRIZ DE MODELO DE RESPONSABILIDADES SCIRF**

**Matriz do Modelo de Responsabilidades SCIRF**  
**Actividades do SCIRF, Intervenientes e suas Responsabilidades**

		EDP - Funções Corporativas						Funções nos Subgrupo ou Empresas													Utilização da Aplicação							
		EDP - CEO/CFO	EDP - Conselho Admin. Executivo	EDP - Comissão de Auditoria	EDP-DAI Gestor Corporativo SCIRF	EDP - DCF	EDP - DGR	CEO/CFO/ Director de Subgrupo / UN/ Pelouro CI	Conselho de Administração	Comissão de Auditoria	Gestor Local de SCIRF	DAI - Auditoria Interna (1)	Director Local Admin./Fin./Consol.	Director Local Gestão de Risco	Direcção Sistemas Informação	Dono de Grupo de Processos	Dono de Processo	Dono Actividade Operacional	Dono de Controlo	Executante de Controlo (1)								
I. Aspectos metodológicos e de gestão do SCIRF	I.I - SCIRF - Responsabilidade global	R	R					R																				
	I.II - Manuais, Instruções e Modelos	Comunicação, Informação e Formação de carácter geral	R	S					R	S																		
		Manual SCIRF de carácter geral (inclui Manual de modelo de âmbito)	A	P					R																			
	I.III - Nomear Estrutura de responsabilidades (em cascata)	Modelos de referência, Instruções e Controlo de qualidade da informação							R																			
		I.IV - Reporte para a Gestão de carácter geral	R						R																			
	I.V - Aplicação / Base de Dados (Coordenação da implementação a nível global)								R (2)																			
II. Âmbito	I.VI - Planeamento anual	A						R																				
	II.I - Análise Top down	Materialidade							C	R																		
		Risco (de Negócio, de Informação Contabilística, de Fraude)							C	R	R																	
	II.II - Análise Bottom up	Pré-eliminação de empresas							C																			
		Risco (de Negócio, de Informação Contabilística, de Fraude)							C			R	R															
	II.III - Resultado do âmbito e Níveis de cobertura		A	P	P				R		P																	
III. Desenho, Actualização e Implementação de Processos e Controlos	II.IV - Mapa Sistemas - aplicações críticas	II.IV - Identificação das Rubricas contabilísticas e dos Processos abrangidos						S	S																			
		Análise, Identificação, Inventário e Caracterização de Sistemas e Interfaces						S	S						R													
	III.I - Levantamento de Processos e Controlos funcionais, de processo (ou aplicativos) e de Controlos Gerais TI	Relatórios de seguimento							C						R	S	S	S	S									
		Grupos de processos							S																			
		Processos							S							R												
		Actividades operacionais							S																			
		Actividades de controlo e desenho de evidências							S																			
		Execução de controlos e arquivo de evidências							S																			
		Identificação de deficiências de controlo																										
		Elaboração de planos de acções de melhoria																										
		Implementação de acções de melhoria																										
		Inventário de UDAs (user developed applications) e folhas de cálculo								S																		
		Walkthroughs																										
		Aplicação / Base de dados SCIRF								C																		
		Relatórios de seguimento																										
		III.II - Service Organizations	Identific. de Service Organizat., Análise de contratos, Objectivos de controlo e Controlos							S	R																	
			Coordenação e gestão de SAS 70 II							S	R																	
			Controlos mitigantes e Desenho de evidências							S	R																	
Execução de controlos e Evidências								S																				
Relatórios de seguimento																												
III.III - Controlos Globais	Metodologia e Modelos de referência																											
	Documentação e Implementação de controlos																											
	Execução de controlos e Arquivo de evidências																											
	Identificação de deficiências de controlo e Elaboração/Implementação de Planos de Acções																											
	Aplicação / Base de dados SCIRF																											
	Relatórios de seguimento																											
IV. Avaliação de desenho e de eficácia	IV.I - Auto-avaliação e Auto-certificação	Plano e metodologia de testes																										
		Realiz. Testes (Desenho, Eficácia, Fraude, ...)																										
	IV.II - Avaliação Independente	Controlos Funcionais, de Processo (ou Aplicacionais) e Gerais de TI																										
		Controlos Globais																										
		Avaliação de desenho e eficácia e Identificação de deficiências de controlo e oport. melhoria																										
		Elaboração de Planos de acções de melhoria																										
		Implementação de Acções de melhoria																										
		Seguimento da implementação de acções de melhoria																										
	IV.III - Registo na Aplicação	Relatórios de auditoria																										
		Resultados de avaliação independente (Desenho, Eficácia)																										
		Planos de acções de melhoria e Seguimento da sua implementação																										
V. Certificação Global - Reportar Conformidade																												

Níveis de Responsabilidade, Coordenação Técnica e Suporte		
Grau	Sigla	Descrição
<b>Níveis de Responsabilidade executiva</b>		
1	A= Aprovar	Responsabilidade da entidade que define objectivos, autoriza e aprova.
2	P= Parecer	Responsabilidade de emitir "Parecer", dar acordo, ou opinião sobre um trabalho realizado por terceiros.
3	R= Responsável	Responsabilidades de executar o trabalho, ou reportar sobre o mesmo. Tanto representa a máxima responsabilidade global, como a responsabilidade pela execução de actividades mais detalhadas.
4	I= Informado	Responsabilidade de se manter informado e tomar conhecimento da informação e/ou dos trabalhos. Se a informação estiver arquivada na Aplicação, terá acesso directo à mesma por essa via.
<b>Níveis de Coordenação Técnica e de Suporte</b>		
1	C= Coordenação	Responsabilidade de dar orientação técnica, coordenar e efectuar a supervisão da qualidade dos trabalhos realizados por terceiros.
2	S=Suporte	Responsabilidade de colaborar, dar suporte institucional, ou apoio técnico.

- Notas:**
- (1) Evoluirá com a Implementação da Aplicação
  - (2) Enquanto os processos de CI e os outros processos não estiverem unificados. Quando for implementado o modelo de processos corporativo, esta função será revista de acordo com o modelo que for aprovado.
  - (3) Opcional
  - (4) Responsável no caso dos Controlos Globais. Para os restantes controlos, a definir pelo responsável dos Processos e ou do Grupo de Processos.

- Utilização da Aplicação:**
- AA - Arquivar na Aplicação
  - EA - Extrair da Aplicação
  - RA - Registar na Aplicação

## ANEXO 3 – CRITÉRIOS PARA A DETERMINAÇÃO DO MODELO DE ÂMBITO DO SCIRF

<b>Nível de Materialidade</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>5% do EBIT das operações em continuação ao nível das DF do Grupo, corrigido em 75% para aplicação ao nível da rubrica ou transacção.</li> </ul>
<b>Empresas Significativas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Activo ou Passivo &gt; 5% Activo Grupo;</li> <li>Resultado operacional (EBIT) &gt; 5% EBIT Grupo;</li> <li>Proveitos operacionais localização &gt; 5% Proveitos operacionais Grupo.</li> </ul>
<b>Empresas Significativas quando Agregadas</b>	<p>Agregação de empresas com:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>o mesmo tipo de negócio e</li> <li>gestão conjunta ou centralizada da actividade e que</li> <li>conjuntamente perfazem pelo menos um dos critérios das empresas significativas.</li> </ul>
<b>Contas Consolidadas Significativas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Rubricas Consolidadas &gt; materialidade;</li> <li>Rubricas/Contas com risco significativo (ajustamentos manuais, estimativas e transacções não usuais).</li> </ul>
<b>Contas Individuais Significativas</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Rubricas Individuais &gt; materialidade se a respectiva rubrica consolidada for considerada significativa;</li> <li>Rubricas/Contas com risco significativo (ajustamentos manuais, estimativas e transacções não usuais).</li> </ul>
<b>Conceito Rubrica</b>	<p>Rubrica corresponde ao detalhe de cada uma das Notas Anexas às DF (ex: Vendas de electricidade).</p>
<b>Outras Empresas a incluir no âmbito</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Empresas com contas individuais significativas, mas que não cumprem os critérios de empresas significativas;</li> <li>Empresas com contas seleccionadas pelo critério do grau de cobertura das contas consolidadas;</li> <li>Empresas com risco específico na sua actividade;</li> </ul>
<b>Empresas a excluir do âmbito</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Activo Líquido, Passivo, EBIT e Proveitos Operacionais &lt; 1% do Activo Líquido, Passivo, EBIT e Proveitos Operacionais do Grupo e;</li> <li>Não tenha sido identificado risco de negócio com impacto nas DF's consolidadas.</li> </ul>
<b>Service Organizations (SO)</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Empresas externas ao Grupo, prestadoras de serviços em outsourcing, executantes de processos relevantes com impacto nas DF (Caso da Edinfor Logica em PT e Brasil).</li> <li>Requisito EDP: apresentação relatório SAS 70 Tipo II devidamente certificado pelo Auditor externo da SO.</li> </ul>

<b>Grau de Cobertura das Empresas Significativas</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Cobertura do Activo, Passivo, Resultado Operacional e Proveitos Operacionais &gt; 70%. (<math>\Sigma</math> do Activo, Passivo, EBIT e Proveitos Operacionais das empresas significativas &gt; 70% do Grupo).</li></ul>
<b>Grau de Cobertura das Contas Significativas</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Cobertura da Conta consolidada significativa &gt; 50%. (<math>\Sigma</math> das contas individuais significativas &gt; 50% do Grupo). <i>Para cumprimento deste critério são seleccionadas contas individuais de outras empresas.</i></li></ul>
<b>Razoabilidade do Modelo</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Apreciação crítica do resultado preliminar do modelo e exclusão de rubricas se:<ul style="list-style-type: none"><li>– risco de erro &lt; materialidade ou;</li><li>– probabilidade de ocorrência remota.</li></ul></li></ul>



## ANEXO 4 – MAPEAMENTO DOS PROCESSOS-CHAVE PRIORITÁRIOS PELAS 12 CATEGORIAS DA APQC

Macroprocesso	Processos-chave
Desenvolver visão e estratégia	Rever plano estratégico
	Elaborar plano de negócios
	Analisar oportunidades e autorizar a realização de negócios
	Analisar oportunidades de entrada em novos mercados
Desenvolver e gerir produtos e serviços	Desenvolver negócio térmico (incluindo a vertente dos licenciamentos)
	Desenvolver negócio hídrico (incluindo a vertente dos licenciamentos)
	Desenvolver negócio eólico (incluindo a medição do potencial eólico e a vertente dos licenciamentos)
	Gerir decisões de preços e volumes
	Desenvolver oferta comercial de serviços
Promover e vender produtos e serviços	Planear marketing e comunicação comercial
	Definir objectivos comerciais e política de pricing
	Planear campanhas e promoções comerciais
	Gerir ofertas e canais
	Todos os processos relativos às actividades de trading de energia (incluindo aprovisionamento de combustíveis e compra de direitos de emissão)
Entregar produtos e serviços	Despachar centrais
	Gerir operação e manutenção das centrais
	Explorar redes de distribuição (incluindo operação e manutenção)
	Realizar ligações de clientes
	Resolver avarias e repor o serviço em redes de distribuição
	Todos os processos relativos às compras de bens e serviços (excepto TIs)
Gerir serviço ao cliente	Gerir contratação de clientes
	Realizar leituras dos consumos dos clientes
	Gerir relacionamento com clientes (incluindo atendimento e reclamações)
	Gerir temas de switching/ mudança de comercializador
Desenvolver e gerir o capital humano	Atrair, contratar e integrar
	Avaliar o desempenho
	Definir e gerir compensações
	Desenvolver o potencial e gerir carreiras
	Gerir mobilidade
	Executar e avaliar a eficácia da formação
Gerir sistemas e tecnologias de informação	Planear e orçamentar custos e investimentos em TIs
	Gerir portfólio de projectos de TIs
	Gerir pedidos e problemas de aplicações e infra-estruturas de TIs
	Todos os processos relacionados com as compras de bens e serviços na vertente das TIs
Gerir recursos financeiros	Elaborar plano de actividades e orçamento
	Preparar informação de gestão e realizar controlo de gestão
	Rever tarifas e contas reguladas
	Gerir dívida financeira
	Gerir cash e operações de tesouraria
	Preparar demonstrações financeiras individuais e consolidadas
	Gerir fiscalidade
	Realizar auditorias e assegurar controlo interno
	Todos os processos relativos à gestão de risco (incluindo as vertentes financeira e de trading)
	Todos os processos relativos à facturação e cobrança aos clientes

Macroprocesso	Processos-chave
	Processar facturas e pagar responsabilidades
	Processar remunerações dos colaboradores
	Gerir projectos de investimento na sua vertente económico-financeira
Adquirir, construir e gerir activos	Gerir projectos de investimento na sua vertente técnica (abrangendo tanto novos activos como activos já em funcionamento)
	Realizar o procurement e negociar a aquisição de aerogeradores
	Elaborar planos de manutenção programada
	Assegurar a manutenção das instalações "não-produtivas" (nomeadamente no caso dos edifícios)
Gerir ambiente, saúde e segurança	Monitorizar o desempenho em sustentabilidade
	Gerir o desempenho ambiental
	Prevenir riscos laborais e monitorizar o desempenho de segurança no trabalho
	Assegurar a medicina no trabalho
Gerir relações externas	Gerir documentação do CAE e temas de natureza societária
	Gerir relacionamento institucional e com os media
	Gerir relacionamento com entidades reguladoras
Gerir conhecimento, melhoria e mudança	Planear e articular a optimização de processos
	Gerir processos de mudança
	Organizar e divulgar documentação de natureza diversa



## ANEXO 5 – GRUPOS DE PROCESSO E RESPECTIVOS PROCESSOS DE ACORDO COM SCIRF

Grupo de Processo	Código Processo	Processo
Grupo de Processos Vender	VE.01	Gerir catálogo produtos (vendas)
	VE.02	Gerir catálogo clientes
	VE.03	Processar consulta
	VE.04	Gerir contrato
	VE.05	Processar encomenda
	VE.06	Entregar produto
	VE.07	Facturar produto
	VE.08	Cobrar direitos
	VE.09	Processar ajustamentos
	VE.10	Gerir Contas clientes (AR)
Grupo de Processos Comprar	CO.01	Gerir catálogo produtos (compras) Grupo
	CO.02	Gerir catálogo fornecedores
	CO.03	Consultar mercado
	CO.04	Gerir contrato
	CO.05	Encomendar produto
	CO.06	Recepcionar produto
	CO.07	Processar factura
	CO.08	Pagar responsabilidades
	CO.09	Processar ajustamentos
	CO.10	Gerir Contas fornecedores (AR)
Grupo de Processo Operar e Manter Instalações (técnicas)	OM.01	Planear manutenção
	OM.02	Planear produção
	OM.03	Planear consumos
	OM.04	Planear compras
	OM.05	Operar instalação
	OM.06	Manter instalação
	OM.07	Gerir emissões efluentes
	OM.08	Gerir resíduos
Gerir Recursos Humanos	RH.01	Gerir contrato de trabalho
	RH.02	Gerir políticas remuneratórias
	RH.03	Gerir tabelas retenção (fiscal e parafiscal)
	RH.04	Gerir cadastro
	RH.05	Gerir tempos trabalho
	RH.06	Outras figuras remuneratórias
	RH.07	Processar remunerações
	RH.08	Pagar responsabilidades (contribuições e impostos)
	RH.09	Pagar responsabilidades (remunerações)
	RH.10	Gerir Contas remunerações, contribuições e impostos
	RH.11	Gerir provisão actos médicos
	RH.12	Gerir fundo pensões
Gerir Recursos Financeiros	RF.01	Gerir catálogo fornecedores (financeiros)
	RF.02	Gerir catálogo produtos financeiros
	RF.03	Gerir contas bancárias
	RF.04	Consultar mercado

Grupo de Processo	Código Processo	Processo
	RF.05	Gerir contrato financeiro
	RF.06	Gerir operações financeiras
	RF.07	Preparar orçamento tesouraria
	RF.08	Cobrar direitos
	RF.09	Pagar responsabilidades
	RF.10	Gerir contas disponibilidades
Gerir Existências	CO.01	Gerir catálogo produtos
	CO.06	Recepcionar produto
	EX.01	Gerir stocks e armazéns
	EX.02	Gerir contas de existências
Gerir Investimento (Corpóreo)	IV.01	Planear investimento
	IV.02	Autorizar plano investimento
	IV.03	Preparar proposta investimento
	IV.04	Autorizar investimento
	IV.05	Realizar projecto investimento
	IV.06	Encerrar projecto investimento
	IV.07	Gerir contas imobilizado em curso
	CO.06	Recepcionar produto
Gerir Imobilizado	IM.01	Gerir cadastro imobilizado
	IM.02	Efectuar ajustamentos e regularizações
	IM.03	Gerir contas imobilizado
Gerir Sistemas de Informação	SI.01.1	Gestão de Acessos
	SI.01.2	Gestão de Níveis de Serviço
	SI.02.1	Gestão da Relação com o Negócio
	SI.02.2	Gestão de Fornecedores
	SI.02.3	Orçamentação e Contabilização dos Serviços de TI
	SI.03.1	Gestão de Incidentes
	SI.03.2	Gestão de Problemas
	SI.04.1	Gestão de Alterações
	SI.04.2	Gestão da Segurança da Informação
	SI.05.1	Gestão de Releases
	SI.06.2	Controlo Interno
Grupo de processos Reportar	RE.01	Gerir objectos custo
	RE.02	Gerir planos contas (individuais)
	RE.03	Gerir repartições
	RE.04	Efectuar lançamentos periódicos
	RE.05	Preparar encerramento contas
	RE.06	Encerrar período
	RE.07	Preparar demonstrações financeiras
	RE.08	Preparar Relatório
	RE.09	Gerir plano contas consolidado
	RE.10	Efectuar ajustamentos consolidação
	RE.11	Preparar encerramento cont. consolidadas
	RE.12	Encerrar período
	RE.13	Preparar demonstrações financeiras
	RE.14	Preparar relatório

## ANEXO 6 – EXEMPLO DE MAPEAMENTO DE RUBRICAS CONTABILÍSTICAS E ELEMENTOS DO REPORTE FINANCEIRO COM GRUPOS DE PROCESSO DE ACORDO COM SCIRF

RUBRICA CONTABILÍSTICA	SALDO	PROCESSOS	
<b>Balanço Consolidado do Grupo EDP a 31 de Dezembro de 2008</b>			
<b>Activo</b>			
Activos fixos tangíveis	21.126	Gerir Investimento	Gerir Imobilizado
Activos intangíveis	5.842	Gerir Imobilizado	
Investimentos financeiros	524	Gerir Recursos Financeiros	
Impostos diferidos activos	540	Processos Reportar	
Inventários	277	Gerir Existências	Processos Vender      Processos Comprar
Clientes (líquido)	1.759	Processos Vender	
Outros devedores (líquido)	4.845	Processos Vender	
Activos financeiros detidos para negociação	83	Gerir Recursos Financeiros	
Caixa e equivalentes de caixa	714	Gerir Recursos Financeiros	Processos Vender      Processos Comprar
<b>Total do Activo</b>	<b>35.709</b>		
<b>Capital Próprio</b>			
Capital	3.657	Processos Reportar	
Acções próprias e prémios de emissão de acções	375	Processos Reportar	
Resultados e outras reservas	1.241	Processos Reportar	
Resultado líquido atribuível aos accionistas da EDP	1.092		
Interesses Minoritários	2.182		
<b>Total do Capital Próprio</b>	<b>8.547</b>		
<b>Passivo</b>			
Empréstimos (médio e longo-prazo)	10.874	Gerir Recursos Financeiros	
Empréstimos (curto-prazo)	3.812	Gerir Recursos Financeiros	
Provisões para riscos e encargos	324	Processos Reportar	
Conta de hidraulicidade	238		
Impostos diferidos passivos	656	Processos Reportar	
Credores e outros passivos (líquido)	11.258	Processos Comprar	Gerir Investimento
<b>Total do Passivo</b>	<b>27.162</b>		
<b>Total Capital Próprio e Passivo</b>	<b>35.709</b>		
<b>Demonstração de Resultados do Grupo EDP a 31 de Dezembro de 2008</b>			
Vendas de electricidade	12.369,50	Processos Vender	
Vendas de gás	1.226,90	Processos Vender	
Outras vendas	136,5	Processos Vender	
Prestação de serviços	161,2	Processos Vender	
<b>Proveitos Operacionais</b>	<b>13.894,10</b>		
Electricidade	6.627,30	Processos Vender	Processos Comprar
Gás	823,2	Processos Vender	Processos Comprar
Combustíveis	1.482,50	Processos Vender	Processos Comprar
Materiais diversos e mercadorias	63,9	Processos Vender	Processos Comprar
<b>Custos Directos da Actividade</b>	<b>8.996,90</b>		
<b>Margem Bruta</b>	<b>4.897,20</b>		
Fornecimentos e serviços externos	735,8	Processos Comprar	
Custos com pessoal	573,7	Gerir Recursos Humanos	
Custos com benefícios sociais	161,2	Gerir Recursos Humanos	
Rendas de concessão	235,7	Processos Comprar	
Outros custos/(proveitos) operacionais	35,9	Processos Comprar	
<b>Custos Operacionais</b>	<b>1.742,20</b>		
<b>Resultado Operacional Bruto</b>	<b>3.154,90</b>		
Provisões para riscos e encargos	32,1	Processos Reportar	
Amortizações do exercício	1.305,60	Gerir Imobilizado	
Compensação de amortizações	-113,6	Gerir Imobilizado	
<b>Resultado Operacional</b>	<b>1.930,90</b>		
Ganhos/(Perdas) na alienação de activos financeiros	481,7	Gerir Recursos Financeiros	
<b>Resultados financeiros</b>	<b>-942,7</b>		
Ganhos/(Perdas) em associadas	34,7	Processos Reportar	
<b>Resultados Antes de Impostos</b>	<b>1.504,60</b>		
IRC e Impostos diferidos	283,8	Processos Reportar	
Ganhos/(perdas) na alienação de operações descontinuadas	-8,4	Processos Reportar	
<b>Resultado Líquido do Exercício</b>	<b>1.212,30</b>		

RUBRICA CONTABILÍSTICA	SALDO	PROCESSOS
<b>Sistemas de Informação</b>		
Ambiente de Controlo	Gerir Sistemas de Informação	
Desenvolvimento de Programas	Gerir Sistemas de Informação	
Alterações e Desenvolvimento de Programas	Gerir Sistemas de Informação	
Acesso a Programas e Informação	Gerir Sistemas de Informação	
Operações em Sistemas de Informação	Gerir Sistemas de Informação	
<b>Notas às Demonstrações Financeiras do Grupo EDP a 31 de Dezembro de 2008</b>		
Nota 1 - Actividade económica do Grupo EDP	Processos Reportar	
Nota 2 - Políticas Contabilísticas	Processos Reportar	
Nota 3 - Principais estimativas e julgamentos utilizados na elaboração das demonstrações financeiras	Processos Reportar	
Nota 4 - Políticas de gestão do risco financeiro	Processos Reportar	
Nota 5 - Perímetro de consolidação	Processos Reportar	
Nota 6 - Volume de negócios	Processos Reportar	Processos Vender
Nota 7 - Outros proveitos de exploração	Processos Reportar	Processos Vender
Nota 8 - Fornecimentos e serviços externos	Processos Reportar	Processos Comprar
Nota 9 - Custos com o pessoal e benefícios aos empregados	Processos Reportar	Gerir Recursos Humanos
Nota 10 - Outros custos de exploração	Processos Reportar	Processos Comprar
...		
...		
...		
...		
Nota 51 - Relato financeiro por segmentos de negócio	Processos Reportar	

## ANEXO 7 – AVALIAÇÃO DE RISCO E PRIORITIZAÇÃO DE SUB-PROCESSOS PARA SCIRF

Processos / Sub-Processos	Impacto das Dem. Financeiras	Factores de Risco			Risco Inerente	Prioritização
		Complexidade	Volume de transações	Centralização		
<b>Grupo de Processos Vender</b>						
VE.01 Gerir catálogo produtos (vendas)	Baixo	Médio	Baixo	Baixo	Baixo	C
VE.02 Gerir catálogo clientes	Médio	Baixo	Baixo	Médio	Médio	B
VE.03 Processar consulta	Baixo	Alto	Médio	Médio	Médio	B
VE.04 Gerir contrato	Alto	Alto	Alto	Alto	Médio	A
VE.05 Processar encomenda	Alto	Baixo	Médio	Médio	Alto	B
VE.06 Entregar produto	Baixo	Médio	Médio	Baixo	Baixo	C
VE.07 Facturar produto	Médio	Médio	Alto	Alto	Alto	A
VE.08 Cobrar direitos	Médio	Alto	Alto	Alto	Médio	A
VE.09 Processar ajustamentos	Baixo	Baixo	Médio	Médio	Alto	B
VE.10 Gerir Contas clientes (AR)	Alto	Médio	Médio	Baixo	Baixo	B
<b>Grupo de Processos Comprar</b>						
CO.01 Gerir catálogo produtos (compras) Grupo	Baixo	Médio	Baixo	Médio	Médio	B
CO.02 Gerir catálogo fornecedores	Alto	Alto	Médio	Médio	Baixo	B
CO.03 Consultar mercado	Alto	Alto	Alto	Alto	Baixo	A
CO.04 Gerir contrato	Baixo	Médio	Alto	Médio	Alto	B
CO.05 Encomendar produto	Médio	Baixo	Médio	Baixo	Alto	B
CO.06 Recepcionar produto	Médio	Alto	Médio	Baixo	Médio	B
CO.07 Processar factura	Baixo	Baixo	Baixo	Alto	Baixo	C
CO.08 Pagar responsabilidades	Alto	Médio	Alto	Alto	Médio	A
CO.09 Processar ajustamentos	Baixo	Alto	Médio	Médio	Baixo	B
CO.10 Gerir Contas fornecedores (AR)	Baixo	Médio	Baixo	Baixo	Alto	C
<b>Grupo de Processo Operar e Manter Instalações (técnicas)</b>						
OM.01 Planear manutenção	Baixo	Médio	Baixo	Médio	Baixo	C
OM.02 Planear produção	Alto	Médio	Alto	Médio	Médio	B
OM.03 Planear consumos	Alto	Alto	Alto	Médio	Médio	A
OM.04 Planear compras	Médio	Médio	Médio	Baixo	Alto	B
OM.05 Operar instalação	Médio	Baixo	Médio	Alto	Médio	B
OM.06 Manter instalação	Baixo	Baixo	Baixo	Alto	Baixo	C
OM.07 Gerir emissões efluentes	Alto	Médio	Médio	Baixo	Médio	B
OM.08 Gerir resíduos	Médio	Alto	Baixo	Médio	Alto	B
<b>Gerir Recursos Humanos</b>						
RH.01 Gerir contrato de trabalho	Alto	Alto	Médio	Médio	Médio	B
RH.02 Gerir políticas remuneratórias	Médio	Médio	Médio	Baixo	Alto	B
RH.03 Gerir tabelas retenção (fiscal e parafiscal)	Baixo	Médio	Alto	Baixo	Médio	B
RH.04 Gerir cadastro	Baixo	Baixo	Médio	Médio	Baixo	C
RH.05 Gerir tempos trabalho	Alto	Médio	Alto	Alto	Alto	A
RH.06 Outras figuras remuneratórias	Médio	Baixo	Médio	Médio	Alto	B
RH.07 Processar remunerações	Médio	Médio	Alto	Alto	Alto	A
RH.08 Pagar responsabilidades (contribuições e impostos)	Baixo	Alto	Médio	Médio	Médio	B
RH.09 Pagar responsabilidades (remunerações)	Alto	Alto	Médio	Baixo	Baixo	B
RH.10 Gerir Contas remunerações, contribuições e impostos	Médio	Médio	Baixo	Baixo	Baixo	C
RH.11 Gerir provisão actos médicos	Baixo	Alto	Médio	Alto	Médio	B
RH.12 Gerir fundo pensões	Baixo	Baixo	Médio	Alto	Alto	B
<b>Gerir Recursos Financeiros</b>						
RF.01 Gerir catálogo fornecedores (financeiros)	Baixo	Médio	Médio	Baixo	Médio	B
RF.02 Gerir catálogo produtos financeiros	Médio	Alto	Alto	Alto	Médio	A
RF.03 Gerir contas bancárias	Médio	Médio	Baixo	Médio	Baixo	B
RF.04 Consultar mercado	Alto	Alto	Médio	Alto	Médio	A
RF.05 Gerir contrato financeiro	Alto	Médio	Alto	Alto	Alto	A
RF.06 Gerir operações financeiras	Baixo	Baixo	Alto	Médio	Médio	B
RF.07 Preparar orçamento tesouraria	Alto	Baixo	Médio	Médio	Médio	B
RF.08 Cobrar direitos	Médio	Médio	Alto	Baixo	Médio	B
RF.09 Pagar responsabilidades	Alto	Alto	Alto	Médio	Alto	A
RF.10 Gerir contas disponibilidades	Alto	Alto	Médio	Alto	Médio	A
<b>Gerir Existências</b>						
CO.01 Gerir catálogo produtos	Alto	Alto	Médio	Alto	Médio	A
CO.06 Recepcionar produto	Médio	Médio	Baixo	Médio	Baixo	B
EX.01 Gerir stocks e armazéns	Médio	Médio	Baixo	Baixo	Baixo	C
EX.02 Gerir contas de existências	Alto	Médio	Médio	Alto	Alto	A
<b>Gerir Investimento (Corpóreo)</b>						
IV.01 Planear investimento	Alto	Médio	Alto	Médio	Baixo	B
IV.02 Autorizar plano investimento	Médio	Médio	Alto	Alto	Alto	A
IV.03 Preparar proposta investimento	Médio	Alto	Médio	Médio	Médio	B
IV.04 Autorizar investimento	Baixo	Baixo	Médio	Médio	Médio	B
IV.05 Realizar projecto investimento	Baixo	Baixo	Baixo	Alto	Alto	B
IV.06 Encerrar projecto investimento	Alto	Alto	Alto	Alto	Médio	A
IV.07 Gerir contas imobilizado em curso	Médio	Médio	Médio	Baixo	Baixo	B
CO.06 Recepcionar produto	Baixo	Alto	Médio	Baixo	Alto	B
<b>Gerir Imobilizado</b>						
IM.01 Gerir cadastro imobilizado	Baixo	Baixo	Médio	Alto	Médio	B
IM.02 Efectuar ajustamentos e regularizações	Baixo	Médio	Baixo	Médio	Baixo	B
IM.03 Gerir contas imobilizado	Médio	Médio	Médio	Baixo	Médio	B
<b>Gerir Sistemas de Informação</b>						
SI.01.1 Gestão de Acessos	Alto	Alto	Médio	Alto	Alto	A
SI.01.2 Gestão de Níveis de Serviço	Médio	Médio	Baixo	Baixo	Médio	B
SI.02.1 Gestão da Relação com o Negócio	Médio	Médio	Médio	Médio	Médio	B
SI.02.2 Gestão de Fornecedores	Baixo	Alto	Alto	Baixo	Baixo	B
SI.02.3 Orçamentação e Contabilização dos Serviços de TI	Médio	Baixo	Médio	Médio	Médio	B
SI.03.1 Gestão de Incidentes	Alto	Médio	Baixo	Médio	Baixo	B
SI.03.2 Gestão de Problemas	Médio	Baixo	Médio	Alto	Médio	B
SI.04.1 Gestão de Alterações	Médio	Médio	Alto	Alto	Médio	A
SI.04.2 Gestão da Segurança da Informação	Médio	Médio	Médio	Alto	Médio	B
SI.05.1 Gestão de Releases	Alto	Médio	Baixo	Alto	Médio	A
SI.06.2 Controlo Interno	Médio	Alto	Alto	Médio	Alto	A
<b>Grupo de processos Reportar</b>						
RE.01 Gerir objectos custo	Médio	Médio	Alto	Alto	Médio	B
RE.02 Gerir planos contas (individuais)	Alto	Alto	Médio	Alto	Médio	A
RE.03 Gerir repartições	Alto	Médio	Médio	Baixo	Baixo	B
RE.04 Efectuar lançamentos periódicos	Médio	Médio	Baixo	Médio	Alto	B
RE.05 Preparar encerramento contas	Baixo	Baixo	Médio	Baixo	Médio	C
RE.06 Encerrar período	Médio	Médio	Médio	Baixo	Médio	B
RE.07 Preparar demonstrações financeiras	Alto	Alto	Médio	Alto	Médio	A
RE.08 Preparar Relatório	Baixo	Médio	Baixo	Médio	Baixo	C
RE.09 Gerir plano contas consolidado	Médio	Baixo	Alto	Médio	Baixo	B
RE.10 Efectuar ajustamentos consolidado	Alto	Médio	Médio	Alto	Médio	B
RE.11 Preparar encerramento cont. consolidadas	Médio	Alto	Alto	Alto	Médio	A
RE.12 Encerrar período	Médio	Médio	Médio	Baixo	Baixo	B
RE.13 Preparar demonstrações financeiras	Baixo	Baixo	Baixo	Médio	Alto	C
RE.14 Preparar relatório	Alto	Alto	Médio	Alto	Médio	A

## ANEXO 8 – QUESTIONÁRIO DE IDENTIFICAÇÃO DE INCENTIVOS E PRESSÕES, OPORTUNIDADES E ATITUDES E MOTIVOS PARA A PRÁTICA DE FRAUDE DE ACORDO COM SCIRF

Assinalar com "X" cada situação aplicável, sem ter em consideração a respectiva importância nem quaisquer controlos de mitigação existentes.

Descrever outros factores além dos indicados no espaço disponível no fim de cada secção.

### 1. Factores de erro intencional nas demonstrações financeiras

#### 1.1. Incentivos e pressões

Incentivos e pressões: Ameaças à estabilidade da rentabilidade financeira	Resposta
• Concorrência elevada ou saturação do mercado e consequente redução de margens.	
• Elevada vulnerabilidade às mudanças tecnológicas, à obsolescência de produtos.	
• Elevada vulnerabilidade às taxas de juro.	
• Decréscimo significativo da procura e aumento do número de falências no sector ou na economia em geral.	
• Perdas de exploração que criem uma ameaça eminente de falência ou embargo.	
• Fluxos de caixa operacionais recorrentemente negativos em simultâneo com resultados operacionais positivos e crescentes.	
• Crescimento rápido ou rentabilidade atípica especialmente quando comparada com outras empresas do sector.	
• Novos requisitos contabilísticos, legais ou regulamentares.	
Incentivos e pressões: Requisitos e expectativas de terceiros	Resposta
• Expectativas de rentabilidade muito agressivas ou pouco realistas de investidores institucionais, credores importantes, outros terceiros ou de analistas (incluindo as criadas pela administração através de, por exemplo, comunicados à imprensa ou relatório anual).	
• Necessidade de captar fundos próprios ou alheios para financiar investimentos importantes em investigação e desenvolvimento e/ou bens de equipamento para manter a competitividade.	
• Dificuldade em cumprir com a amortização da dívida ou outras condições de contratos de financiamento.	
• Efeitos adversos, reais ou percebidos, da publicação de maus resultados financeiros sobre operações pendentes (combinações de negócios, adjudicações contratuais, etc.).	
Incentivos e pressões: Ameaças à situação financeira de administradores, directores e empregados	Resposta
• Detenção de interesses financeiros importantes na empresa.	
• Uma parte importante da remuneração (bónus, opções sobre acções, remuneração variável) depende da realização de objectivos ambiciosos de cotação das acções, de resultados de exploração, da situação financeira ou de fluxos financeiros específicos.	
• Existência de garantias pessoais sobre dívidas da empresa.	
• Pressão excessiva sobre directores e empregados para cumprir objectivos financeiros ambiciosos, incluindo metas de incentivos por vendas ou rentabilidade.	
Incentivos e pressões: Outros	Resposta
•	

•	
•	

#### 1.2. Oportunidades

Oportunidades: Fraude nas demonstrações financeiras	Resposta
• Ocorrência de operações não usuais no contexto das relações intra-grupo.	
• Posição dominante no mercado permite impor condições e termos a fornecedores ou clientes, (possibilita operações menos correctas ou com desrespeito pelas condições normais de mercado).	
• Activos, passivos, receitas ou despesas baseadas em estimativas importantes com recurso a critérios subjectivos ou pressupostos difíceis de comprovar.	
• Operações importantes não usuais ou muito complexas que ocorram em fim de período ou que apresentem questões difíceis de prevalência da forma sobre a substância.	
• Operações importantes de âmbito internacional realizadas em ambientes empresariais e culturais diferentes.	
• Contas bancárias significativas ou operações de filiais e sucursais em paraísos fiscais.	
• A administração executiva está dominada por uma só pessoa ou por um pequeno grupo (empresa gerida pelos proprietários) sem correspondentes controlos de compensação.	
• Supervisão da preparação das demonstrações financeiras e do controlo interno por parte da administração ou da comissão de auditoria ineficaz.	
• Estrutura organizativa complexa com órgãos ou linhas hierárquicas pouco habituais.	
• Elevada rotação de membros da alta direcção, assessores ou administradores.	
• Supervisão dos controlos, incluindo os controlos programados e os controlos da informação financeira intermédia, inadequada ou inexistente.	
• Elevada rotação ou contratação de pessoal pouco eficiente para realizar operações de contabilidade, auditoria interna ou tecnologias de informação.	
• Sistemas de contabilidade e informação ineficazes originam situações dignas de menção.	
Oportunidades: Outras oportunidades	Resposta
•	
•	

#### 1.3. Atitudes e motivos

Atitudes e motivos: Relação da administração com o Auditor Externo	Resposta
• Discordâncias frequentes com o auditor actual e com o anterior sobre temas relacionados com a contabilidade, auditoria ou apresentação de informação.	
• Exigências pouco razoáveis ao auditor, nomeadamente quanto a prazos para a realização da auditoria ou a emissão do correspondente relatório.	
• Restrições formais ou informais que limitam indevidamente o acesso do auditor a pessoas ou informação, ou à administração e à Comissão de Auditoria.	

• Comportamento autoritário da administração na relação com o auditor, nomeadamente com intuito de influenciar o âmbito do trabalho e a selecção das pessoas alocadas à empresa ou consultadas sobre os trabalhos da empresa.	
---	--

Atitudes e motivos: Outros	Resposta
• A comunicação, implementação, suporte ou aplicação de valores e princípios éticos da empresa por parte de administradores e directores é inadequada e ineficaz.	
• Envolvimento excessivo da área não financeira com a selecção de princípios contabilísticos ou na preparação de estimativas.	
• Historial de infracções de leis relacionadas com valores ou outras leis e regulamentos, de reclamações contra a empresa, a administração, ou a alta direcção por fraude ou por infracções de leis e regulamentos.	
• Excessiva preocupação da administração em manter ou aumentar a tendência de resultados da empresa.	
• Recurso frequente a analistas, consultores e outros terceiros para preparar previsões muito ambiciosas ou pouco realistas.	
• Não correcção atempada de situações dignas de reparo conhecidas.	
• Os resultados declarados são com frequência reduzidos por motivos fiscais.	
• Justificação reiterada de manutenção de uma contabilidade marginal ou inadequada tendo em consideração a materialidade da questão.	
•	
•	

## 2. Factores de erro associados ao uso inapropriado dos activos empresa

### 2.1. Incentivos e pressões

Incentivos e pressões: Compromissos financeiros de administradores, directores e empregados	Resposta
• Existência e conhecimento de generalizado de programas de despedimento a ocorrer no futuro.	
• Alterações recentes ou previstas nos planos de remuneração e prestações suplementares dos empregados.	
• Promoções, remunerações e outras retribuições não concordantes com as expectativas.	
Incentivos e pressões: Outros	Resposta
•	
•	

#### 2.1.1. Oportunidades

Oportunidades: Natureza dos recursos	Resposta
• Elevados montantes de meios monetários manuseados ou mantidos em caixa.	
• Activos ou itens de imobilizado de portabilidade ou valor elevados ou facilmente	

transaccionáveis no mercado, sem identificação não removível do proprietário.	
• Activos facilmente convertíveis (títulos ao portador, diamantes, chips de computador, etc.).	
Oportunidades: Deficiências de controlo interno	Resposta
• Segregação de funções ou controlos independentes inadequados ou inexistentes.	
• Supervisão dos responsáveis dos activos pelas hierarquias inadequada ou inexistente.	
• Restrição de acessos aos activos inadequada ou inexistente.	
• Registo de activos inexistente ou inadequado.	
• Sistema de autorização e aprovação de operações inadequado ou inexistente.	
• Protecção física dos activos inadequada ou inexistente.	
• Reconciliação física dos activos inadequada ou inexistente.	
• Operações não documentadas no todo ou em parte.	
• Empregados com funções de controlo essenciais sem férias obrigatórias.	
• Gestão de sistemas e tecnologias de informação deficiente possibilita aos especialistas de TI apropriação indevida de recursos.	
• Controlos de acesso aos registos automatizados, incluindo os controlos de revisão do registo de eventos nos sistemas informáticos.	
Oportunidades: Outras	Resposta
•	
•	

### 2.2. Atitudes e motivos

Atitudes e motivos: Falta de sensibilidade para o controlo interno	Resposta
• Falta de preocupação com a necessidade de controlar ou reduzir os riscos de apropriação indevida de activos.	
• Falta de preocupação com o controlo interno relacionado com a apropriação indevida de activos, fazendo letra morta dos controlos existentes ou não corrigindo as deficiências conhecidas.	
• Comportamentos de insatisfação com a empresa ou com a forma desta tratar os empregados.	
• Alterações de comportamento ou estilo de vida dos empregados.	
Atitudes e motivos: Outros	Resposta
•	
•	

## ANEXO 9 – RISCO DA PRÁTICA DE FRAUDE EM PROCESSOS DE SUPORTE E DE NEGÓCIO DE ACORDO COM SCIRF

Categoria Risco Fraude	Rubrica / Conta	Cod	Descrição do risco	Objectivo erro Intencional
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras	Goodwill	1	Não realização de testes de imparidade quando existam indicadores que aconselham ou obrigam à sua realização	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras		2	Cálculos de imparidade incorrectos que derivam da ocultação de problemas ao nível da recuperação do activo evitando intencionalmente a repercussão negativa nos resultados do exercício (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras	Direitos de emissão	3	Registo como proveito do exercício de direitos de emissão assignados gratuitamente à Empresa sem dedução do custo relativo ao consumo de tais direitos para as emissões efectivamente realizadas (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras		4	Insuficiência da provisão relativa ao deficit dos direitos de emissão (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras	Activos fixos tangíveis – Instalações técnicas	5	Capitalização de despesas que pela sua natureza deveriam ser consideradas como custos (fundamentalmente despesas associadas a centrais produtoras de electricidade) (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras		6	Não realização de testes de imparidade quando existam indicadores para o efeito ou cálculos de imparidade que se revelem incorrectos (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras		7	Cálculo incorrecto dos montantes que devam ser sujeitos a capitalização (aumentando o activo) relacionados com obrigações ambientais, de desmantelamento ou de restauração (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras		8	Ajustamentos subavaliados ao valor dos investimentos financeiros (participações financeiras e créditos) (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras	Investimentos financeiros	9	Apropriação excessiva de ganhos ou insuficiência de perdas relacionadas com participadas registadas de acordo com o método da equivalência patrimonial (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras		10	Classificação a curto prazo de créditos concedidos a longo prazo.	Melhoria do activo circulante
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras		11	Classificação inadequada de investimentos detidos para negociação, venda ou detidos até à maturidade, evitando o reconhecimento de perdas no resultado do exercício (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior

Categoria Risco Fraude	Rubrica / Conta	Cod	Descrição do risco	Objectivo erro Intencional
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras	Activos por impostos diferidos	12	Reconhecimento e manutenção de impostos diferidos activos correspondentes a diferenças temporárias que nunca serão dedutíveis (ou seja permanentes) e como tal não recuperáveis no futuro (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras	Existências	13	Incremento do nível de inventários e do custo unitário dos mesmos (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras		14	Ajustamento incorrecto de inventários para o valor de mercado (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras	Contas a receber (Devedores)	15	Subavaliação dos ajustamentos a contas a receber (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras		16	Não reflexão contabilística de contas a receber descontadas ao abito de contratos de factoring com recurso	Aparentar uma maior solvência/liquidez
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras	Disponibilidades	17	Classificação como disponibilidades de activos cuja natureza não se enquadra nessa rubrica	Aparentar uma maior solvência/liquidez
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras	Capital Próprio	18	Registo directo por contrapartida de reservas de montantes que pela sua natureza deveriam ter sido registados previamente em resultados	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras		19	Apresentação de reservas indisponíveis como reservas disponíveis	Entre outras, aparentar uma maior capacidade de distribuição de dividendos
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras	Provisões	20	Subavaliação das provisões para litígios (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras		21	Subavaliação das provisões para responsabilidades com empregados (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras		22	Subavaliação das provisões para paragens programadas (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras		23	Subavaliação das provisões para outras responsabilidades (provisões para responsabilidades fiscais, ...) (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras	Proveitos diferidos	24	Reconhecimento excessivo em resultados de proveitos que devam ser diferidos (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras	Dívidas financeiras	25	Classificação como dívidas a longo prazo de dívidas cujo vencimento é a curto prazo	Melhoria do activo circulante



Categoria	Risco	Fraude	Rubrica / Conta	Cod	Descrição do risco	Objectivo erro Intencional
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras				26	Capitalização indevida de encargos financeiros não associados a activos em construção (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
				27	Incorrecta periodificação e registo de encargos financeiros vencidos (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
				28	Existência de dívidas com terceiros (empréstimos bancários, responsabilidades com leasings, ...) não reconhecidos	Minorar o passivo para com terceiros
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras			Passivos por impostos diferidos	29	Considerar uma diferença temporária negativa como uma diferença permanente negativa ou não reversão de impostos diferidos registados (1)	Minoração do saldo das dívidas a pagar correntes ao Estado e Outros Entes Públicos
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras			Instrumentos derivados	30	Não valorização/ registo de instrumentos derivados contratados	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras				31	Subavaliação de perdas relacionadas com derivados contratados (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras				32	Registo de instrumentos derivados como de cobertura quando os mesmos não apresentam esta natureza (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras			Antecipação de clientes	33	Reconhecimento em proveitos de pagamentos antecipados de clientes (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras			Resultados por acção	34	Cálculo incorrecto dos resultados por acção	Obtenção de um nível superior de resultados por acção e consequentemente aparentar uma maior geração de valor para os accionistas
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras			Volume de negócios	35	Registo de vendas fictícias por forma a aumentar o volume de negócios (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras			Aprovisionamento	36	Não reconhecimento de custos incorridos relevantes com aprovisionamento (não registo de custos incorridos e não pagos, capitalização indevida de custos ou registo em contas transitórias no activo (1). Um exemplo relevante destes gastos poderão ser aqueles que são gerados com as aquisições de energia.	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras						

Categoria	Risco	Fraude	Rubrica / Conta	Cod	Descrição do risco	Objectivo erro Intencional
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras			Amortizações e provisões	38	Subavaliação de amortizações (por registo tardio do início da utilização dos activos fixos adquiridos no exercício, por definição de um período de vida útil excessivo, por interrupção indevida da amortização do activo por não utilização temporária...) (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
				39	No registo de fundos de reversão quando resulte apropriado o intra/valoración de los mismos (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
				40	Inadequada reversão de provisões que cobrem riscos reais (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras			Subsídios à exploração	41	Contabilizações de subsídios à exploração de montante significativo que não cumprem as condições necessárias para o seu reconhecimento (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras			Resultados extraordinários	42	Registo de custos ou proveitos de carácter extraordinário como resultados correntes	Aparentar um nível de resultados correntes mais elevados
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras			Resultados atribuídos a minoritários	43	Subavaliação dos resultados atribuídos a interesses minoritários (1)	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior atribuído à sociedade dominante
Erros Intencionais nas Demonstrações Financeiras			Ajustamentos de consolidação	44	Não eliminação (diferimento) de resultados intragrupo positivos ou eliminação (diferimento) de perdas intragrupo que correspondem a problemas de recuperabilidade reais	Obtenção de um resultado líquido do exercício superior

(1) O risco contrário do erro intencional ser o de obtenção de um resultado líquido do exercício inferior também poderá existir, nomeadamente quando se possa pretender transferir intencionalmente resultados para o exercício seguinte.

Categoria	Risco	Fraude	Rubrica / Conta	Cod	Descrição do risco
Apropriação ou uso indevido de activos			Existências	45	Inadequada classificação como inventários obsoletos de existências sem qualquer depreciação física com o objectivo de efectuar a anulação dessas existências para venda posterior ou uso próprio.
Apropriação ou uso indevido de activos			Tesouraria	46	Aprovação de pagamentos relativamente a serviços não obtidos por acordo entre o responsável por essa aprovação e o fornecedor respectivo.
				47	Levantamentos indevidos de tesouraria para uso próprio.
Apropriação ou uso indevido de activos			Despesas com pessoal	48	Criação de empregados fictícios ou alterações no master files dos empregados com o objectivo de obter receitas indevidas para uso próprio.
Apropriação ou uso indevido de activos			Compras	49	Acordos indevidos efectuados entre os responsáveis pela colocação de encomendas e os fornecedores de serviços para proceder a pagamento de serviços fictícios (inclui igualmente a eventual possibilidade de se utilizar fornecedores fictícios).