



Luís Filipe Nunes Lourenço

**Relatório de Estágio na Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.
A opinião no âmbito do Relatório de Auditoria**

Coimbra, novembro de 2022



Luís Filipe Nunes Lourenço

**Relatório de Estágio na Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.
A opinião no âmbito do Relatório de Auditoria**

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial**, realizado sob a orientação da Professora Sónia Carla Cura Rito e supervisão da Dra. Paula Cristina Bogalho Cardoso.

Coimbra, novembro de 2022

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser o autor deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do relatório de estágio.

AGRADECIMENTOS

A realização do presente relatório de estágio é o culminar de uma aventura incrível e diferenciada. É um misto de emoções chegar a esta fase, especialmente olhando para o trajeto efetuado ao longo destes dois anos letivos em que frequentei o Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial. Exercendo uma retrospectiva do percurso, não podia estar mais grato àqueles que me acompanharam numa primeira fase, no plano letivo, e posteriormente no âmbito do estágio curricular. Um agradecimento muito especial aos que estiveram presentes na minha vida em ambas as fases deste curso.

Em primeiro lugar, a família. Agradeço a vós pais, a minha essência surge da vossa educação e do vosso exemplo. Sem vocês, sem o vosso apoio das mais diversas formas, não teria sido possível chegar a esta fase. A vocês, um cumprimento muito especial. Agradeço a ti, mana. O teu contributo foi e continua a ser essencial para mim, pois és tu quem me torna mais resiliente e foste tu quem mais me motivou ao longo deste percurso. Agradecer-te pelas palavras certas nos momentos difíceis e por todo o apoio e companheirismo. Agradeço ainda aos restantes familiares que sempre acreditaram em mim e sempre me incentivaram a fazer mais e melhor, nomeadamente a ti, avó Isilda.

De seguida, agradeço à minha Catarina. O teu contributo na minha vida pessoal e académica foi e é imprescindível. Obrigada por percorreres este caminho ao meu lado, pela motivação, pelo carinho e acima de tudo por seres quem és. Este trabalho também é teu.

Agradeço a todos os colaboradores da Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda. Em particular, aos sócios-gerentes, pela oportunidade de realizar o estágio. Um agradecimento em especial ao Dr. Carlos Barros e ao Dr. António Escada pela partilha do seu conhecimento, por todos os ensinamentos e por me tornarem um melhor profissional. Agradeço ainda à Dra. Isabel Pereira, ao Dr. Hugo Batista e à Dra. Sofia Brás, por todos os momentos de partilha, carinho e boa disposição. Por último, um agradecimento à Dra. Paula Cardoso, pelo seu trabalho de supervisão e pela sua prestabilidade e disponibilidade.

Agradeço ainda a todos os amigos que me acompanharam ao longo desta jornada e que de uma forma ou de outra também contribuíram para a realização deste trabalho.

Por último, mas não menos importante, agradeço à Dra. Sónia Rito pelo trabalho de orientação desenvolvido, pela disponibilidade, por acreditar em mim e pela força que me transmitiu em momentos-chave.

RESUMO

O presente artigo dirige-se a todos os interessados em matérias de Auditoria e consiste na divulgação das tarefas desenvolvidas no âmbito do estágio curricular realizado na Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda. durante o período de fevereiro a julho de 2022. Para além disso, estuda a possibilidade de potenciais condicionantes se relacionarem com a opinião emitida na Certificação Legal de Contas.

Dessa forma, o relatório encontra-se dividido em duas secções, sendo que a primeira parte consiste na análise aos fatores que influenciam a opinião do Revisor Oficial de Contas inscrita nas Certificações Legais de Contas. Nessa secção, o objetivo é observar de que forma se comportam os auditores à existência de diversas condições no âmbito empresarial, sendo que, para isso foi definida uma amostra e recolhidas as correspondentes Certificações Legais de Contas.

Na segunda parte do relatório são descritas as diversas atividades de auditoria realizadas durante o referido período, às diferentes rubricas da contabilidade. Assim, pretende-se expor de forma clara e objetiva os procedimentos desenvolvidos durante o ciclo de uma auditoria. A realização do estágio e das diferentes tarefas associadas ao mesmo permitiu o contacto com diversas áreas tais como a própria auditoria, fiscalidade, contabilidade, economia e direito. Para além disso, permitiu colocar em prática conhecimentos teóricos e ter um primeiro contacto com a realidade profissional, o que se traduz na concretização plena dos objetivos traçados para o estágio.

Palavras-chave: Auditoria Financeira, Certificação Legal de Contas

ABSTRACT

This article is aimed at all those interested in auditing matters and consists of the disclosure of the tasks performed during the curricular internship conducted at Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda. during the period from February to July of 2022. In addition, it studies the possibility of potential constraints relating to the opinion issued in the Statutory Auditor's Report.

In this way, the report is divided into two sections, the first of which consists of an analysis of the factors that influence the opinion of the auditor on the Statutory Auditor's Report. In this chapter, the objective is to observe how auditors behave under various conditions in the business environment, for which a sample was defined, and the corresponding Statutory Auditor's Report was collected. The main focus of this chapter is to understand whether there is in fact a relationship between the stock exchange variable and the type of opinion issued by the auditors.

The second part of the report describes the various auditing activities developed during this period on the different accounting items. In this way, it is intended to expose in a clear and objective manner the procedures carried out during an audit cycle. The internship and the different tasks performed throughout it, allowed the contact with various areas such as auditing, taxation, accounting, economics, and law. In addition, it allowed to put into practice theoretical knowledge and get a first contact with professional reality, which means a full achievement of the objectives set for the internship.

Keywords: Financial Auditing, Statutory Auditor's Report

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO.....	1
I – A OPINIÃO NO ÂMBITO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA	3
I.1. ENQUADRAMENTO NORMATIVO.....	3
I.2. AS CONDICIONANTES NA EMISSÃO DA OPINIÃO DO AUDITOR	12
I.3. A OPINIÃO NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DAS EMPRESAS COTADAS PORTUGUESAS	16
II - ATIVIDADES DESENVOLVIDAS AO LONGO DO ESTÁGIO	21
II.1. APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE ACOLHEDORA	21
II.2. ATIVIDADES DESENVOLVIDAS	24
II.2.1. ANÁLISE DOS SALDOS DE CONTAS	24
II.2.1.1 MEIOS FINANCEIROS LÍQUIDOS	24
II.2.1.2 VENDAS, PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS E DÍVIDAS A RECEBER	30
II.2.1.3 COMPRAS, FORNECIMENTOS E FORNECEDORES	35
II.2.1.4 INVENTÁRIOS E CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DAS MATÉRIAS CONSUMIDAS	38
II.2.1.5 GASTOS COM PESSOAL	40
II.2.1.6 ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS.....	41
II.2.1.7 FINANCIAMENTOS OBTIDOS E JUROS SUPORTADOS	45
II.2.1.8 ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS	47
II.2.1.9 PROVISÕES	49
II.2.1.10 INVENTIMENTOS, DEPRECIações E AMORTIZAÇÕES.....	49
II.2.1.11 CAPITAL PRÓPRIO.....	53
II.2.1.12 OUTROS GASTOS.....	55
II.2.1.13 OUTROS RENDIMENTOS	56
II.2.2. ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS.....	57
CONCLUSÃO.....	63
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	65
ANEXOS	71

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Considerações que o ROC deve ter ao formar opinião de auditoria	6
Tabela 2: Identificação das empresas incluídas na amostra	17
Tabela 3: Nº de CLC modificadas na amostra	18
Tabela 4: Percentagem de CLC modificadas sem efeitos diretos da COVID-19.....	20

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Estrutura de um Relatório de Auditoria	4
Figura 2: Normas internacionais de auditoria relacionadas com o relato de auditoria.....	6
Figura 3: Opinião modificada vs opinião não modificada	9
Figura 4: Organograma da Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.....	22
Figura 5: Setores de atividade da Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.	23
Figura 6: Papel de Trabalho A2L – Movimentos no caixa > 1.000€	25
Figura 7: Estrutura base de papéis de trabalho	27
Figura 8: Papel de Trabalho A2C – Circularização de Clientes a 31-12-2021	33
Figura 9: Lista de Tickmarkets utilizados nas diversas análises	34
Figura 10: Papel de Trabalho Conferência do CMVMC e Variação da Produção.....	40
Figura 11: Papel de Trabalho P3C_A2E – Análise de Impostos (Pagamentos por conta)..	42
Figura 12: Papel de Trabalho P3C_A2E – Análise de Impostos (Retenções na fonte).....	43
Figura 13: Papel de Trabalho P3C_A2E – Análise de Impostos (IVA).....	44
Figura 14: Papel de Trabalho P3C_A2E – Análise de Impostos (Contribuições para a Segurança Social)	44
Figura 15: Papel de Trabalho “P3F – Estimativa de Encargos com Férias”	48
Figura 16: Demonstrações Financeiras por Normativo Contabilístico	57
Figura 17: Enquadramento Normativo por dimensão empresarial.....	58

LISTA DE ABREVIATURAS, ACRÓNIMOS E SIGLAS

AFT – Ativos Fixos Tangíveis

ASD – *Auditing Software Distributor*

CLC – Certificação Legal de Contas

CMVM – Comissão do Mercado dos Valores Mobiliários

CMVMC – Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias-primas Consumidas

DMR – Declaração Mensal de Remunerações

EIP – Entidades de Interesse Público

EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

GAT – Guia de Aplicação Técnica

IFAC – *International Federation of Accountants*

IMI – Imposto Municipal sobre os Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

ISA – Norma Internacional de Auditoria /*International Standard on Auditing*

ISQC – *International Standard on Quality Control*

ISQM – *International Standard on Quality Management*

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NCRF-ME – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Micro Entidades

NCRF-PE – Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades

OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PBC, SROC – Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

RLC – Revisão Legal das Contas

ROC – Revisor Oficial de Contas

SAF-T – Standard Audit File for Tax Purposes

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SNC – AP - Sistema de Normalização Contabilística - Administrações Públicas

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Conta

INTRODUÇÃO

Os escândalos financeiros são uma realidade que, desde o século XX até aos dias de hoje, assolam não só empresas, mas também todo o tipo de organizações. Após os escândalos do início do século e com a queda da Arthur Andersen, o trabalho de auditoria foi descredibilizado. Segundo Almeida (2019) os escândalos financeiros do ano 2000 e a crise financeira do ano de 2006 abalaram a profissão de auditor e a confiança dos investidores, que sofreram grandes perdas com esses escândalos. Após a realização de diversas reformas, a realidade atual permite-nos perceber que uma economia de mercado apenas subsiste se houver confiança na informação financeira.

Para Mendes (2014) o objetivo essencial das verificações, numa auditoria financeira, é o de provar a exatidão dos saldos finais do exercício, pelo que envolvem uma grande preocupação quanto aos saldos e transações de valor mais elevado e às rubricas mais sensíveis à ocorrência de erros e irregularidades.

O objetivo da auditoria é precisamente o de atuar como uma forma de credibilização e garantia acerca da qualidade da informação financeira (Sousa, 2015). A prova que proporciona confiança e garantia de que a informação contabilística está preparada em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável, é a opinião emitida pelo Revisor Oficial de Contas na Certificação Legal de Contas, no final do ciclo de auditoria. A emissão de uma opinião relativamente às contas está diretamente relacionada com a auditoria, uma vez que, esta decorre do exame efetuado pelo auditor às mesmas.

O auditor deve ser independente, ao longo da realização de todos os procedimentos num ciclo de auditoria e, fundamentalmente, na emissão da sua opinião. Segundo o n.º 1 do artigo 71 do EOROC os revisores legais de contas, bem como quaisquer pessoas singulares em posição de influenciar direta ou indiretamente o resultado de contas, devem assegurar a sua independência relativamente à entidade auditada e não participarem na tomada de decisões dessa entidade.

De acordo com Arens, Beasley e Hogan (2017) o valor de uma auditoria depende da perceção dos utilizadores da informação financeira acerca da independência dos auditores. Assim sendo, quando o resultado de uma auditoria não é independente e é influenciado por fatores diversos, perde o seu principal propósito e deixa de ser útil para os utilizadores da informação financeira.

Na primeira parte deste relatório serão abordados diversos condicionalismos que podem exercer pressão na opinião emitida pelo auditor e assim, comprometer a sua independência. Inicialmente é efetuada uma breve revisão da literatura sobre a possibilidade do género do auditor e o seu nível de honorários poderem condicionar a opinião emitida, todavia a principal variável em estudo é a cotação em bolsa. Dessa forma, pretende-se aferir acerca da existência de uma relação entre a cotação em bolsa e a opinião emitida pelo auditor na Certificação Legal de Contas.

Os resultados deste estudo não assumem uma premissa clara e evidente sobre a existência dessa relação, contudo a volatilidade das ações associada à opinião emitida pelo auditor pode justificar um menor número de opiniões modificadas nas Certificações Legais de Contas das empresas cotadas em bolsa.

A segunda parte do presente relatório dedica-se essencialmente à descrição das tarefas realizadas no decorrer do estágio curricular. O estágio ocorreu no âmbito do segundo ciclo de estudos do Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, durante o período de 01/02/2022 a 31/07/2022. Ao longo do estágio e de forma a concretizar os objetivos propostos, as atividades desenvolvidas foram essencialmente a análise das NCRF, desenvolvimento de trabalhos práticos de auditoria, manuseamento do programa de auditoria *ASDAuditor*, verificação do cumprimento de obrigações fiscais através da análise e preenchimento de papéis de trabalho, realização de testes substantivos em diversas áreas, revisão analítica de gastos e rendimentos, circularização de saldos e verificação dos documentos de prestação de contas.

I – A OPINIÃO NO ÂMBITO DO RELATÓRIO DE AUDITORIA

A primeira parte deste trabalho tem como intenção explorar o tema da opinião do Revisor Oficial de Contas (ROC) no âmbito do seu relatório de auditoria. Neste documento público, o ROC relata a sua opinião sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de acordo com o normativo contabilístico aplicável, oferecendo assim aos utilizadores da informação financeira um maior grau de confiança na informação divulgada pela entidade.

Após a apresentação de um enquadramento normativo do relatório de auditoria e da formação de opinião que o mesmo relata, são resumidas as conclusões de alguns trabalhos que estudaram os fatores condicionantes da opinião dos auditores. A terminar esta parte é apresentada uma análise exploratória realizada às Certificações Legais de Contas dos anos 2019 e 2020 das empresas cotadas, de forma a conhecer o tipo de opinião emitida pelos ROC.

I.1. ENQUADRAMENTO NORMATIVO

O trabalho de auditoria às contas termina com a emissão de um relatório pelo ROC, onde este reflete a sua opinião sobre a preparação e divulgação das demonstrações financeiras em conformidade com o normativo contabilístico aplicável. No caso de se tratar de uma Revisão Legal das Contas (RLC)¹, de acordo com o n.º 1 do artigo 45.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), este relatório denomina-se de Certificação Legal das Contas (CLC). No caso de revisão voluntária das contas, denomina-se apenas de Relatório de Auditoria (n.º 10 do artigo 45.º do EOROC). Ao longo deste trabalho, a referência a relatório de auditoria abrange os dois tipos de relatórios a emitir após uma revisão às contas.

O relato da opinião, como aliás todo o trabalho de revisão às contas, deve reger-se em conformidade com o normativo de auditoria em vigor. Segundo o disposto no n.º 7 do artigo 45.º do EOROC, as revisões (legais ou facultativas) das contas devem ser realizadas de acordo com as normas internacionais de auditoria/*International Standards on Auditing* (ISA), podendo ser ainda seguidas normas nacionais em matérias que não sejam reguladas por ISA. As ISA são normas técnicas emitidas pelo *International Federation of*

¹ Uma revisão legal das contas decorre de obrigatoriedade legal ou estatutária.

Accountants (IFAC), e apresentam como objetivo a manutenção de um nível de qualidade das auditorias no mínimo satisfatório, para além de assegurarem a responsabilidade do auditor. O normativo emitido pelo IFAC, e que deve ser respeitado pelos ROC, inclui ainda a Norma Internacional de Controlo da Qualidade (*International Standard on Quality Control* (ISQC) 1 - Controlo de Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras, e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados²). Por sua vez, as normas nacionais são emitidas pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e são denominadas de Guias de Aplicação Técnica (GAT). À data de elaboração deste relatório encontram-se emitidas 21 GAT. A OROC apresenta ainda um Código de Ética que deve igualmente ser respeitado pelos profissionais de auditoria (ROC e equipas de auditores).

A estrutura do relatório de auditoria está definida na ISA 700 (Revista) – Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras e inclui uma primeira parte relacionada com o relato sobre a auditoria às demonstrações financeiras e uma segunda que se dedica ao relato sobre outros requisitos legais e regulamentares. Na Figura 1 é possível verificar as secções a incluir no relatório de auditoria.

ENTIDADES DE INTERESSE PÚBLICO	OUTRAS ENTIDADES
<p><u>Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras (*)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Opinião • Bases para a opinião • Incerteza material relacionada com a continuidade (se aplicável) • Matérias relevantes de auditoria • Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras • Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras <p><u>Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sobre o relatório de gestão • Sobre o relatório de governo societário (**) • Sobre a demonstração não financeira (**) • Sobre o relatório de remunerações (**) • Sobre os elementos adicionais previstos no Artigo 10.º do Regulamento (UE) n.º 537/2014 <p> </p> <p>(*) Individuais ou consolidadas (**) Quando aplicável</p>	<p><u>Relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras (*)</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Opinião • Bases para a opinião • Incerteza material relacionada com a continuidade (se aplicável) • Matérias relevantes de auditoria (<i>opcional</i>) • Responsabilidades do órgão de gestão e do órgão de fiscalização pelas demonstrações financeiras • Responsabilidades do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras <p><u>Relato sobre outros requisitos legais e regulamentares</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Sobre o relatório de gestão <p>(*) Individuais ou consolidadas</p>

Figura 1: Estrutura de um Relatório de Auditoria
Fonte: GAT n.º 1 – Modelos de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria

² A ISQC 1 está em vigor até 15 de dezembro de 2022. Nessa data entrará em vigor a *International Standard on Quality Management* (ISQM) 1 – Gestão da Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados e a ISQM 2 – Revisões de Qualidade do Trabalho.

O relato sobre a auditoria das demonstrações financeiras inicia logo com a opinião do ROC e as bases para a mesma. Quando existam motivos justificativos, o ROC deve incluir um parágrafo sobre a incerteza material relacionada com a continuidade³. De seguida, devem ser incluídas as matérias relevantes de auditoria⁴, sendo esta secção obrigatória para as entidades de interesse público (EIP)⁵ e opcional para as restantes. Esta parte termina com a apresentação das responsabilidades dos órgãos de gestão e de fiscalização pelas demonstrações financeiras e, por fim, do auditor pela auditoria às mesmas. A segunda parte do relatório, que trata do relato sobre outros requisitos legais e regulamentares, pode revelar-se mais extensa ou curta consoante as obrigações legais das entidades.

Os modelos de relatórios de auditoria aplicáveis em Portugal estão definidos nas GAT n.º 1 – Modelos de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria, GAT n.º 5 – Modelo de Relatório de Auditoria para Organismos de Investimento Coletivo, incluindo Organismos de Investimento em Capital de Risco, GAT n.º 6 – Modelos de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria – Pequenas Entidades, Microentidades e Entidades do Setor Não Lucrativo – Referencial de Cumprimento e GAT n.º 7 – Modelos de Relatórios para entidades que aplicam o POCP ou POC Setoriais, e GAT n.º 18 – Modelos de Relatórios para entidades que aplicam o SNC–AP (Sistema de Normalização Contabilística – Administrações Públicas).

Para a preparação deste relatório, o ROC deve ter em consideração um conjunto de normas de auditoria, tal como apresentado na Figura 2.

³ Ao analisar a continuidade, o ROC deverá atender ao disposto na ISA 570 (Revista) – Continuidade.

⁴ As matérias relevantes são as que, no julgamento profissional do auditor, foram de maior importância na auditoria das demonstrações financeiras do período corrente. As considerações sobre quais as matérias relevantes a relatar e como realizar esse relato deve atender ao disposto na ISA 701 - Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente

⁵ As EIP estão identificadas no artigo 3.º do Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria, publicado na Lei n.º 148/2015, de 09 de setembro. Este Regime foi atualizado pela Lei n.º 99- A/2021, de 31 de dezembro, tendo a listagem de entidade integrantes no conceito de EIP sofrido uma forte redução. Atualmente são EIP as entidades emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado situado ou a funcionar em Portugal, as instituições de crédito, as empresas de seguros e de resseguros, as entidades cuja atividade principal consiste na aquisição de participações sociais com maioria de direitos de voto em instituições de crédito, as sociedades gestoras de participações no setor dos seguros e as sociedades gestoras de participação de seguros mistas e os fundos de pensões que financiam um regime especial de segurança social, nos termos dos artigos 53.º e 103.º da Lei n.º 4/2007, de 16 de janeiro.

Normas relacionadas com o relato de auditoria					
ISA 700 (Revista) Formar uma opinião					
↓	↓	↓	↓	↓	↓
ISA 701 Matérias Relevantes de Auditoria	ISA 705 (Revista) Modificações à Opinião	ISA 706 (Revista) Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias	ISA 570 (Revista) Continuidade	ISA 710 Informação Comparativa	ISA 720 (Revista) Outra Informação

Figura 2: Normas internacionais de auditoria relacionadas com o relato de auditoria
Fonte: OROC (2018, pg. 295)

Segundo a ISA 700, o ROC pode emitir uma opinião modificada e uma opinião não modificada. Para guiar o ROC nessa decisão, o Guia de Aplicação das ISA (IFAC, 2018, tradução OROC, 2018) apresenta um conjunto de considerações a levar a cabo pelo auditor na formação da opinião, as quais estão relacionadas com a materialidade, a prova de auditoria, as políticas contabilísticas consideradas, o referencial de apresentação apropriado, o referencial de cumprimento, e com as divulgações (Tabela 1).

Tabela 1: Considerações que o ROC deve ter ao formar opinião de auditoria
Fonte: OROC (2018, pg. 297)

Materialidade	<p>Concluir se:</p> <ul style="list-style-type: none"> • A materialidade continua apropriada no contexto dos resultados reais da entidade. • As distorções não corrigidas (incluindo distorções não corrigidas relacionadas com períodos anteriores), poderiam resultar em distorção material, quer consideradas individualmente ou em agregado (ISA 450 - Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria).
Prova de auditoria	<ul style="list-style-type: none"> • Foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada (ISA 500 - Prova de Auditoria)? • As estimativas contabilísticas feitas pelo órgão de gestão são razoáveis? • Os procedimentos analíticos efetuados no final ou próximo do final da auditoria corroboram as conclusões alcançadas durante a auditoria?
Políticas contabilísticas	<ul style="list-style-type: none"> • As demonstrações financeiras divulgam adequadamente as políticas contabilísticas significativas selecionadas e aplicadas? Considerar a relevância das políticas para a entidade e se estão apresentadas de forma compreensível. • As políticas contabilísticas são consistentes com o referencial de relato financeiro e são apropriadas nas circunstâncias?
Referencial de apresentação apropriada	<ul style="list-style-type: none"> • A apresentação global, estrutura e conteúdo (incluindo divulgações) representam fielmente as transações e acontecimentos subjacentes de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável? Se não, é necessário fazer divulgações para além das especificamente exigidas pelo referencial para assegurar uma apresentação apropriada? • As demonstrações financeiras, após quaisquer ajustamentos feitos pelo órgão de gestão em resultado do processo de auditoria, são consistentes com o conhecimento obtido acerca da entidade e do seu ambiente?
Referencial de cumprimento	<p>As demonstrações financeiras induzem em erro? Isto só é provável acontecer em circunstâncias extremamente raras.</p>

Divulgações nas demonstrações financeiras	<ul style="list-style-type: none">• As demonstrações financeiras referem-se ou descrevem o referencial de relato aplicável?• Foram efetuadas todas as divulgações conforme exigido pelo referencial de relato financeiro aplicável?• A terminologia utilizada nas demonstrações financeiras, incluindo o título de cada demonstração, e apropriada?• A informação apresentada e relevante, fiável, comparável e compreensível? Considerar se a informação esta apropriadamente classificada, agregada ou desagregada e caracterizada, e que toda a informação que deveria estar incluída esta incluída. Considerar também se a apresentação global esta prejudicada pela inclusão de informação não relevante ou que torne duvidosa a compreensão apropriada das matérias divulgadas.• As demonstrações financeiras proporcionam divulgações adequadas que permitam que os utilizadores compreendam o efeito de transações e acontecimentos através da informação contida nas demonstrações financeiras?
--	--

O revisor apenas deverá expressar uma opinião não modificada quando concluir que as demonstrações financeiras estão apresentadas, em todos os aspetos materiais⁶, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável, ou seja, não apresentam quaisquer distorções materiais⁷. O parágrafo da opinião não modificada apresenta a seguinte redação (GAT n.º 1):

“Em nossa opinião, as demonstrações financeiras anexas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materiais, a posição financeira de [Denominação da Entidade] em [data a que se refere, as demonstrações financeiras] e o seu desempenho financeiro e fluxos de caixa relativos ao ano findo naquela data de acordo com [referencial contabilístico aplicável].”

Por sua vez, o ROC deverá emitir uma opinião modificada, sempre que concluir que as demonstrações financeiras como um todo não estão isentas de distorção material, ou quando não tiver sido possível obter prova de auditoria suficiente e apropriada⁸ para concluir que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção

⁶ Para a definição da materialidade o auditor deve atender ao disposto na ISA 320 - A materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria.

⁷ Note-se que as distorções dizem respeito a diferenças entre a quantia relatada, classificação, apresentação ou divulgação de um item das demonstrações financeiras e a quantia, classificação, apresentação ou divulgação que é exigida para o item ficar de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável (ISA 450 - Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria §4).

⁸ A suficiência da prova corresponde à quantidade da prova necessária, a qual é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção material e pela qualidade da prova em si. A apropriação afere da qualidade da prova, a qual depende da sua relevância e da sua fiabilidade ao proporcionar suporte para as conclusões sobre as quais se baseia a opinião do auditor (ISA 500 - Prova de auditoria §5).

material. Realce-se que, para dar origem a uma modificação, a incapacidade do auditor para obter prova de auditoria suficiente e apropriada deve estar circunscrita a três fatores justificativos:

- i. circunstâncias fora do controlo da entidade (por exemplo, ausência de registos contabilísticos por destruição);
- ii. circunstâncias relacionadas com a natureza ou oportunidade do trabalho do auditor (por exemplo, quando o auditor é designado em data posterior à contagem dos inventários físicos);
- iii. limitações impostas pelo órgão de gestão (por exemplo, quando o órgão de gestão não permite acesso para inspeção física a determinados ativos fixos tangíveis).

Uma opinião com modificações pode ser, segundo a ISA 705 (Revista) – Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente, de três tipos distintos:

- i. **Opinião com Reservas** – Quando o auditor, apesar de ter obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, conclui que as distorções encontradas são materiais, mas não profundas⁹ para as demonstrações financeiras, ou quando não conseguir obter prova de auditoria suficiente e apropriada para basear a sua opinião, mas concluir que os possíveis efeitos de distorções por detetar podem ser materiais, mas não profundos;
- ii. **Opinião Adversa** – Quando o auditor, apesar de ter conseguido obter prova de auditoria suficiente e apropriada, conclui que as distorções são materialmente relevantes e profundas para as demonstrações financeiras;
- iii. **Escusa de Opinião** – Quando o auditor não consegue obter um nível de prova suficiente e apropriada para basear a sua opinião, mas conclui que, a existirem, os efeitos de possíveis distorções por detetar possam ser não só materiais como profundos. Para além disso, também deve ser utilizada a escusa de opinião quando, apesar do auditor conseguir obter prova suficiente e apropriada

⁹ Segundo o parágrafo 5 da ISA 705, uma distorção profunda significa que, no julgamento do auditor, os seus efeitos ou possíveis efeitos nas demonstrações financeiras, se existirem, que não sejam detetados devido à incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada: (i) não estão confinados a elementos, contas ou itens específicos das demonstrações financeiras; (ii) se confinados, representam ou podem representar uma parte substancial das demonstrações financeiras; ou (iii) em relação a divulgações, são fundamentais para a compreensão das demonstrações financeiras pelos utilizadores.

respeitante a cada uma das incertezas individuais, não ser possível formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras devido à potencial interação entre essas incertezas.

Tal como esquematizado na Figura 3, o auditor deverá então emitir um relatório modificado sempre que o seu julgamento profissional lhe indique que as distorções encontradas ou as possíveis distorções (não encontradas por ausência de prova suficiente e apropriada), resultam ou podem resultar, se existirem, em efeitos materialmente relevantes nas demonstrações financeiras. Quanto ao tipo de modificação, ficará dependente da profundidade da distorção, ou possível distorção, e da existência ou não de prova de auditoria suficiente e apropriada.

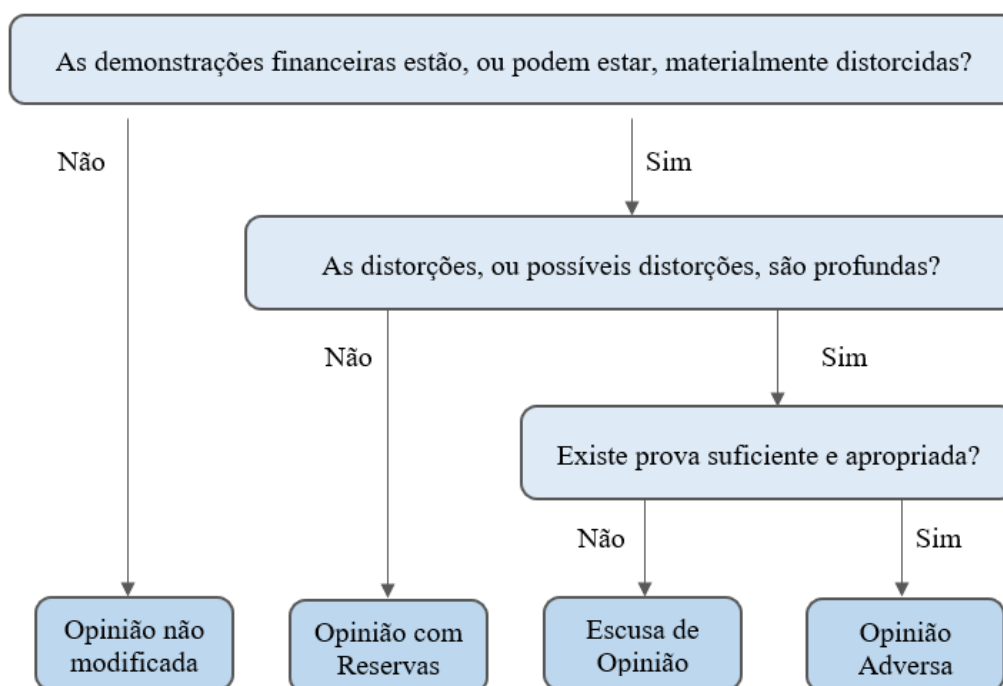


Figura 3: Opinião modificada vs opinião não modificada
Fonte: Elaboração própria

A modificação da opinião terá como consequência uma alteração da forma e do conteúdo do relatório de auditoria, começando logo com uma alteração no título da secção da opinião, o qual passará a ser “Opinião com Reservas”, “Opinião Adversa”, ou “Escusa de Opinião”, conforme apropriado.

Na presença de uma opinião com reservas, o parágrafo de opinião deverá fazer referência a essa situação, sendo a sua redação alterada consoante o tipo de reserva existente (ISA 705 §17):

- i. se a opinião emitida pelo ROC refletir reservas devido a uma distorção material das demonstrações financeiras, normalmente denominadas por reservas por desacordo, a redação passará a ser *“Em nossa opinião, exceto quanto aos efeitos da(s) matéria(s) descrita(s) na secção Bases para a Opinião com Reservas, ...”*
- ii. se a opinião emitida pelo ROC refletir reservas decorrentes de uma incapacidade para obter prova de auditoria suficiente e apropriada, normalmente denominadas por reservas por limitação de âmbito, a redação passará a ser *“Em nossa opinião, exceto quanto aos possíveis efeitos da(s) matéria(s) descrita(s) na secção Bases para a Opinião com Reservas, ...”*

Se o efeito nas demonstrações financeiras das distorções materiais encontradas for profundo, o ROC deverá expressar uma opinião adversa, e o parágrafo da opinião deverá estar redigido da seguinte forma:

“Em nossa opinião, devido à importância da(s) matéria(s) descrita(s) na secção Bases para a Opinião Adversa, as demonstrações financeiras anexas não apresentam de forma apropriada (ou não dão uma imagem verdadeira e apropriada) (...) de acordo com [o referencial de relato financeiro aplicável].”

Estando perante a necessidade de emitir uma escusa de escusa de opinião, o ROC deverá declarar:

“Não expressamos uma opinião sobre as demonstrações financeiras (...). Devido à importância da matéria descrita na secção Bases para a Escusa de Opinião, não fomos capazes de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para proporcionar uma base para uma opinião de auditoria sobre estas demonstrações financeiras (...).”

De igual modo, também a secção “Bases para a Opinião” de um relatório modificado deverá ser ajustada e complementada com a seguinte informação:

- i. o título deverá ser ajustado consoante a modificação em causa;
- ii. deve conter uma descrição das matérias (motivo do desacordo ou causa da limitação de âmbito) e, sendo possível, a quantificação dos efeitos

- financeiros da distorção material (ou declaração dessa impossibilidade) que originaram essa modificação;
- iii. sendo uma opinião com reservas ou adversa, a declaração sobre se “*a prova de auditoria obtida é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a sua opinião*” deve incluir as palavras “com reservas” ou “adversa”, conforme apropriado;
 - iv. sendo uma escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, o relatório não deve incluir a referência à secção do relatório onde são descritas as responsabilidades do auditor nem deve referir que a prova de auditoria obtida é suficiente e apropriada para proporcionar uma base para a opinião.

Apesar de não afetar a opinião (por estarem apropriadamente divulgadas nas demonstrações financeiras), em algumas situações, o auditor pode considerar necessário chamar a atenção dos utilizadores para determinadas matérias importantes. Neste caso, deverá incluir parágrafos de ênfases no relatório. Esclarece a ISA 706 (Revista) – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente, no seu parágrafo 8, que o auditor deve incluir um parágrafo de ênfase para, se necessário, “*chamar a atenção dos utilizadores para uma matéria apresentada ou divulgada nas demonstrações financeiras que, no seu julgamento, é de importância tal que é fundamental para a compreensão das demonstrações financeiras*” desde que não seja exigido ao auditor que modifique a opinião de acordo com a ISA 705 como resultado da matéria. São exemplos de situações que podem originar a inclusão de ênfases um acontecimento subsequente significativo que ocorre entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório de auditoria (a maioria dos relatórios de auditoria emitidos em 2020, relativos a demonstrações financeiras de 2019 incluíram uma ênfase a chamar a atenção para possíveis efeitos decorrentes da pandemia COVID-19¹⁰) e a aplicação antecipada (quando permitida) de uma nova norma de contabilidade que tem um efeito material nas demonstrações financeiras.

¹⁰ O efeito do COVID-19 no relatório emitido em 2020 foi alvo de uma Orientação Técnica da OROC emitida a 30 de março de 2020.

Caso seja relevante a sua inserção no relatório, as ênfases devem ser relatadas após o parágrafo da incerteza material relacionada com a continuidade. Um relatório de auditoria é considerado como “limpo” quando não inclua nem reservas nem ênfases.

I.2. AS CONDICIONANTES NA EMISSÃO DA OPINIÃO DO AUDITOR

A opinião emitida pelo ROC, tal como referido anteriormente, está suportada na adequação e suficiência da prova (ou na sua ausência) e nas interpretações dos resultados obtidos nos seus procedimentos de auditoria. Todavia, existem evidências empíricas que revelam que essa decisão pode ser influenciada por outros fatores, nomeadamente, relacionados à qualidade da auditoria. Assim, na literatura académica mantém-se ativa uma corrente de investigação académica que procura identificar os fatores que podem condicionar o tipo de opinião emitida pelos auditores.

A definição de qualidade de auditoria está, pelo menos inicialmente, associada ao trabalho de DeAngelo (1981) que afirma que a qualidade de uma auditoria aumenta pela conjugação de dois fatores:

- i. probabilidade de deteção de distorção nas contas, o que está associado à competência do auditor;
- ii. probabilidade para relatar as distorções detetadas, o que está intimamente associado à independência do auditor.

No âmbito da emissão de uma opinião, a independência é um dos fatores-chave para que o relatório de auditoria seja uma fonte de segurança para os utilizadores da informação financeira. Segundo o Código de Ética da OROC, a independência pode ser dividida em duas componentes: independência da mente e a independência na aparência. Segundo Arens, Beasley e Hogan (2017), a independência na aparência resulta da interpretação que os *stakeholders* fazem, visto que, embora os auditores possam ser de facto independentes, se os *stakeholders* acreditam que há relação entre estes e o cliente, a segurança dada pela auditoria degrada-se e perde valor. Já a independência da mente está relacionada com o estado mental que permite a elaboração de uma opinião sem ser afetada por influências que comprometam o julgamento profissional, permitindo por este meio que o auditor atue com integridade e objetividade e mantenha o ceticismo profissional.

Para a realização dos estudos empíricos, os autores procuram encontrar as melhores *proxies* para captar o efeito da probabilidade de detecção de distorções e da manutenção da independência.

As variáveis mais utilizadas têm sido a *tenure* (para medir a experiência do auditor), especialização no setor, o tipo de empresa em que trabalha (BIG ou não BIG) defendendo que as maiores empresas apresentam melhores recursos humanos e tecnológicos e até mesmo melhores procedimentos.

Habib (2013) através de uma meta-análise a um total de 73 estudos publicados durante o período compreendido entre 1982 e 2011, conclui que o efeito da auditoria e das variáveis relacionadas ao auditor nas decisões de opinião de auditoria está longe de ser conclusivo. As variáveis de tipo auditor/firma de auditora (BIG ou não) e atraso na emissão do relatório de auditoria estão positivamente relacionadas com a emissão de uma opinião modificada, enquanto a associação entre honorários de não auditoria e decisões de opinião de auditoria modificada é negativa (sendo que esta última relação não se verifica em estudos realizados com entidades dos Estados Unidos da América).

Mais recentemente, são também cada vez mais os estudos que introduzem a variável do género do auditor. Segundo Meyers-Levy e Loken (2015), a capacidade de processamento dos géneros é distinta. Estas autoras identificam o género feminino como processador compreensivo, ou seja, destaca-o pela capacidade de abranger mais informação, realizar análises mais profundas e tomar decisões com base em toda a informação. Por sua vez, o género masculino é identificado como processador seletivo, ou seja, procura efetuar uma seleção/filtro da informação e focar-se em tarefas mais rápidas e fáceis de processar. Estas conclusões têm consequências diretas não só na emissão de uma opinião, mas também no desenvolvimento do trabalho de auditoria.

Apesar das conclusões de Khelif e Achek (2017), que concluem, pela análise de 64 estudos publicados, que os auditores do género feminino representam um maior custo no nível de honorários, apresentam menos atrasos na emissão do relatório de auditoria, e apresentam uma maior probabilidade de emitirem opiniões modificadas, analisando as conclusões de alguns estudos de forma isolada, encontramos diferentes conclusões sobre esta influência. Breesh e Branson (2009) defendem que o género masculino apresenta uma maior capacidade para analisar eventuais distorções de forma mais precisa e, conseqüentemente,

emitir uma opinião com maior exatidão sobre essas distorções, mas os resultados empíricos encontrados apontam o género do auditor como uma variável sem influência no tipo da opinião de auditoria emitida. Hossain, Chapple e Monroe (2016), estudando uma amostra de empresas cotadas australianas, concluíram que os auditores do sexo feminino são menos suscetíveis de emitir uma opinião modificada. Hardies, Breesch e Branson (2010) justificam que esses resultados podem ficar a dever-se ao facto de os auditores do sexo feminino apresentarem um maior receio quanto à continuidade da prestação do serviço da empresa se a opinião apresentada não for de acordo com a esperada pela entidade. Em sentido contrário surgem os resultados de Karjalainen, Niskanen e Niskanen (2018), que revelam que os auditores do género feminino são mais propensos a emitir opinião modificadas.

No que respeita à independência, algumas das *proxies* mais utilizadas para aferir a objetividade dos auditores, estão relacionadas com os honorários praticados pelos serviços de auditoria e serviços extra auditoria.

Os honorários correspondem à contraprestação recebida pelo auditor no âmbito do trabalho executado. A nomeação de um auditor tem, em grande parte dos casos, uma relação direta com o valor dos seus honorários e, dessa forma, pode desde logo comprometer alguns princípios fundamentais sobre os quais uma auditoria deve ser realizada, nomeadamente a independência e a isenção. Segundo Sousa (2017), o valor dos honorários a cobrar deve ser calculado tendo por base o número total de horas previstas para a realização do trabalho bem como o número de técnicos afetos e as suas qualificações e experiências profissionais¹¹.

Quando os honorários se tornam excessivamente elevados pode criar-se uma relação de dependência financeira e, associado a tal, o risco do trabalho não ser realizado de acordo com padrões de exigência, regulamentos e demais normas técnicas e profissionais

¹¹ O EOROC esclarece no n.º 3 do artigo 59.º que "(...) os honorários são fixados entre as partes, tendo nomeadamente em conta critérios de razoabilidade que atendam, em especial, à natureza, extensão, profundidade e tempo do trabalho necessário à execução de um serviço de acordo com as normas relativas a auditores e os princípios éticos aplicáveis". O critério estabelecido pela OROC é opaco e dá alguma liberdade aos ROC para gerirem o nível de honorários a cobrar. Dessa forma, é comum e cada vez mais tendencioso a existência de honorários excessivamente baixos, para uma auditoria que se quer executada pelos padrões estabelecidos através das normas e princípios aplicáveis.

aplicáveis. Segundo Costa, Serra e Gomes (2013), perante a existência de uma forte relação económica entre o auditor e o cliente, o primeiro tem um incentivo para ignorar potenciais problemas e emitir uma opinião não modificada, violando assim o princípio da independência. Em sentido inverso, também existe risco quando os honorários se caracterizam por ser excessivamente baixos, sob pena de, mais uma vez, comprometer os padrões de exigência e os regulamentos e normas técnicas e profissionais aplicáveis. Tal como refere Sousa (2017) *“é criada uma ameaça de interesse pessoal à competência e zelo profissional se os honorários praticados forem, excessivamente baixos, ao ponto de constituírem uma fonte de pressão para a não execução do trabalho de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis”*.

Tendo por base o contexto português, Costa, Serra e Gomes (2013) analisaram os relatórios e contas, referentes ao ano de 2011, de 50 empresas registadas na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) para estudar a influência de alguns fatores sobre a opinião dos auditores. Tendo sido incluídas no estudo variáveis tais como o tipo de Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC) a que o auditor pertence, o género e a experiência profissional do auditor, os honorários recebidos pelo auditor pelos serviços de RLC e extra RLC, nenhuma se revelou significativa. Estes resultados, segundo os autores, podem indiciar a independência do auditor. Contudo, apesar de não estatisticamente significativos, os sinais positivos e negativos das relações testadas indicam o tipo de influência na opinião, que permitem indicar as seguintes relações:

- a probabilidade da opinião ser modificada pode ser menor quando a SROC é multinacional;
- a probabilidade de emissão de um relatório de auditoria modificado pode ser maior quando o responsável pela auditoria é do sexo feminino;
- os auditores com mais experiência tendem a emitir relatórios modificados com maior frequência;
- a probabilidade de emitir relatórios modificados parece diminuir à medida que os honorários aumentam, quer estes sejam devidos por serviço de RLC quer seja por serviços extra RLC.

I.3. A OPINIÃO NOS RELATÓRIOS DE AUDITORIA DAS EMPRESAS COTADAS PORTUGUESAS

Neste ponto do trabalho apresenta-se o resultado de um estudo exploratório realizado com o intuito de conhecer melhor a opinião que era relatada nas CLC das empresas cotadas portuguesas. Uma vez que se tratam de EIP, de grande dimensão e que normalmente são auditadas por empresas de auditoria de reconhecimento internacional, é de esperar que a maioria dos relatórios seja não modificado ou modificado apenas pela inserção de parágrafos de ênfases.

O estudo foi efetuado com base na análise documental, através de uma abordagem longitudinal com a recolha das CLC dos anos 2019 e 2020 das 53 empresas cotadas em Bolsa de Valores de Portugal (*Euronext Lisbon*) em abril de 2022. Apesar de algumas dessas empresas se enquadrarem no mesmo grupo empresarial, foram tratadas autonomamente, visto que estas têm identidade jurídica e fiscal separada e por isso a cada uma delas também corresponde uma CLC, nos casos aplicáveis.

A seleção amostral do período fundamentou-se, em primeiro lugar, na opção pela realização de um estudo atual, permitindo utilizá-lo como tendência e/ou eventualmente como demonstração do presente. O segundo motivo está relacionado com o paradigma sanitário que se viveu nos anos em análise, uma vez que, a proliferação da COVID-19 teve necessariamente reflexos diretos na atividade e no relato das empresas. Já a seleção das entidades que integram a *Euronext Lisbon* está relacionada com a realidade associada às mesmas, visto que estas representam diversos setores da economia e são auditadas por diversas empresas.

Para efetuar a recolha das CLC a analisar, atendeu-se ao presente no número 2 do artigo 70.º do Código das Sociedades Comerciais que refere que “*A sociedade deve disponibilizar aos interessados, sem encargos, no respetivo sítio da Internet, quando exista, e na sua sede cópia integral dos seguintes documentos: a) Relatório de gestão; b) Relatório sobre a estrutura e as práticas de governo societário, quando não faça parte integrante do documento referido na alínea anterior; c) Certificação legal das contas; d) Parecer do órgão de fiscalização, quando exista.*”.

Com base nessa exigência, foram consultados os sítios eletrónicos das 53 entidades para recolha das CLC dos anos em análise. A Tabela 2 identifica as empresas incluídas na análise.

Tabela 2: Identificação das empresas incluídas na amostra

Empresas Cotadas na Euronext Lisbon a 30/04/2022		
ÁGUAS DA CURIA	IMOB.C GRAO PARA	PHAROL
ALTRI SGPS	IMPRESA, SGPS	RAIZE
B.COM.PORTUGUES	INAPA-I NV. P. GESTÃO	RAMADA
BENFICA	J. MARTINS, SGPS	REDITUS, SGPS
COFINA, SGPS	LISGRAFICA	REN
CONDURIL	LITHO FORMAS	RSR SINGULAR
COPAM	MARTIFER	S. CLUBE BRAGA
CORTICEIRA AMORIM	MEDIA CAPITAL	SEMAPA
CTT CORREIOS PORT	MERLIN PROPERTIES	SONAE
EDP	MONUMENTAL RES	SONAE IND.SGPS
EDP RENOVAVEIS	MOTA ENGIL	SONAECOM, SGPS
ESTORIL SOL N	MULTI 24	SONAGI
EURONEXT	NEXPONOR-SICAFI	SPORTING
FLEXDEAL	NOS, SGPS	TEIXEIRA DUARTE
FUT.CLUBE PORTO	NOVABASE, SGPS	THE NAVIGATOR COMP
GALP ENERGIA-NOM	OLIMPO REAL ESTATE	TOYOTA CAETANO
GLINTT	OREY ANTUNES ESC.	VAA VISTA ALEGRE
IBERSOL, SGPS	PATRIS	--

Com a utilização do sítio eletrónico das empresas como fonte de recolha, era expectável a obtenção da totalidade das CLC. Todavia, verificou-se que apenas 90% das empresas tinha disponível na internet um sítio eletrónico e que, as que o têm, nem sempre fazem a correta divulgação da informação. Para colmatar essa adversidade, utilizaram-se meios alternativos aos sites das empresas, tais como o site da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM). Dessa forma, através da conjugação das diversas fontes, foi possível obter informação sobre 88% das entidades cotadas, ou seja, foram incluídas na análise 47 empresas.

Tendo a amostra final, passou-se à análise da CLC para verificação se a mesma relatava uma opinião não modificada, opinião com reserva ou com ênfase. Note-se que não foi

encontrada em nenhuma empresa uma CLC com escusa de opinião ou opinião adversa. A Tabela 3 revela os resultados obtidos.

Tabela 3: Nº de CLC modificadas na amostra

	2020		2019	
	N.º	%	N.º	%
CLC não modificada	28	59%	15	32%
CLC modificada por reservas e ênfases	6	13%	2	4%
CLC modificada apenas por ênfases	13	28%	30	64%
Total	47	100%	47	100%

Em 2019, cerca de 68% das empresas selecionadas obtiveram uma opinião modificada, sendo que o valor reduz para 41% no ano de 2020.

Apenas duas CLC, em 2019, continham reservas às contas, o que corresponde apenas a 4% do total. Em 2020, esse valor aumenta para 13% do total da amostra, ou seja, 6 empresas publicavam a CLC com reservas. Atendendo ao reduzido número, não é possível aferir sobre eventuais tendências de áreas do balanço que mais são alvo de reservas nos relatórios.

Como referido anteriormente, o ano de 2019 terminou com uma crise pandémica e sanitária provocada pelo vírus da COVID-19. Segundo a Organização Mundial de Saúde, trata-se de uma doença infecciosa causada pelo vírus SARS-CoV-2. Inicialmente, pensava-se que as consequências seriam ultrapassáveis, todavia com o crescimento do número de casos ativos, o agravamento do quadro clínico das pessoas que contraíam o vírus, e a rápida propagação, obrigaram a medidas sociais e económicas severas como forma de combate à pandemia. No pico da pandemia, os Governos nacionais e internacionais tomaram medidas extraordinárias para combater o vírus, nomeadamente, o decreto do confinamento obrigatório. Em consequência disso, muitas empresas deixaram de laborar e sentiram dificuldades para fazer face aos seus compromissos.

Em Portugal, face à indefinição quanto ao pressuposto da continuidade sobre o qual as demonstrações financeiras são elaboradas, os ROC seguiram as orientações técnicas e os normativos aplicáveis a estas situações, e, na maioria dos casos, colocaram uma ênfase na CLC. A existência de 68% das empresas de estudo com opiniões modificadas justifica-se fundamentalmente na ênfase relativa ao COVID-19, uma vez que, 75% do total de

ênfases existentes nas CLC do ano de 2019 diz respeito exclusivamente a esse motivo. Isto significa que, se o ano de 2019 não tivesse sido afetado pela pandemia, a percentagem de empresas com opinião modificada seria de aproximadamente 19%. Este valor já é mais próximo do valor das CLC modificadas apenas com ênfases emitidas para o ano de 2020, o qual atingiu os 28%.

As ênfases observadas que não resultam da pandemia COVID-19, têm todas índoles diferentes e, portanto, não foi possível aferir sobre a existência de uma possível tendência para o registo de ênfases de um qualquer tema/área em particular.

A existência de CLC sem ênfases relativas à COVID-19 pode justificar-se na orientação técnica emitida pela OROC (Efeitos do Covid-19 numa auditoria), uma vez que esta, apesar de recomendar a existência da ênfase nos casos em que o relatório ainda não havia sido emitido, deixa via aberta para aqueles que já haviam sido emitidos *“neste caso o auditor não tem de emitir novo relatório nem solicitar alteração das contas. Deve, porém, manter-se alerta para o evoluir da situação e para os impactos futuros que em cada momento venham a ser conhecidos (...)”*.

No que respeita às ênfases introduzidas nas CLC respeitantes a 2020, os resultados revelam-se bem diferentes visto que a pandemia estava já numa fase diferente. Em termos globais cerca de 41% das empresas selecionadas obtiveram uma opinião modificada no segundo ano de estudo, sendo que 13% das mesmas apresentaram reservas e ênfases em simultâneo. Isto significa uma redução de opiniões modificadas, justificável em grande parte pela fase pandémica vivida. Enquanto no primeiro ano em análise, 75% das ênfases diziam respeito à pandemia COVID-19, em 2020 a percentagem ficou nos 42%. Se não houvesse pandemia, teoricamente o número de CLC com ênfases seria de apenas de 11, sendo que a percentagem de empresas com opinião modificada seria de apenas 28%.

Em suma, se considerarmos o cenário hipotético em que não havia influência da COVID-19, as percentagens de CLC com opiniões modificadas seriam as constantes na Tabela 4.

Tabela 4: Percentagem de CLC modificadas sem efeitos diretos da COVID-19

Percentagem de CLC modificadas sem efeitos diretos da COVID-19					
2020			2019		
Reservas	Ênfases	Ambas	Reservas	Ênfases	Ambas
13%	19%	28%	4%	17%	19%

Apesar da amostra definida para o estudo ser relativamente pequena, a principal conclusão que se pode retirar da análise de dados está relacionada com o facto das CLC das empresas cotadas incluírem muito poucas reservas. No cômputo geral, das 94 CLC analisadas, apenas 8 (9%) delas tinham reservas.

As empresas cotadas em bolsa estão sujeitas à volatilidade inerente ao mercado de ações. Segundo Cutler, Porteba e Summers (1988), as notícias relacionadas com a empresa, bem como as relacionadas com a economia têm um impacto direto no mercado de ações, nomeadamente nos seus movimentos e valores. Assim deduz-se, tal como referem Choi e Jeter (1992), que pode eventualmente existir alguma pressão efetuada pelos administradores/gestores aos auditores para que estes evitem opiniões modificadas que consequentemente tenham impacto negativo na cotação em bolsa.

Contudo, esta pode não ser a única justificação para a existência de menos opiniões modificadas nas CLC das empresas cotadas, visto que, segundo Costa, Serra e Gomes (2013), “Estas empresas são, geralmente, mais diligentes na preparação da informação financeira, não só porque são alvo de mais exigências legais e contabilísticas, mas porque visam atrair investidores”. Assim sendo, as demonstrações financeiras das empresas cotadas em bolsa são elaboradas com mais rigor, e do ponto de vista técnico, a probabilidade de serem encontrados erros que levem a uma opinião modificada por parte dos auditores, é substancialmente reduzida.

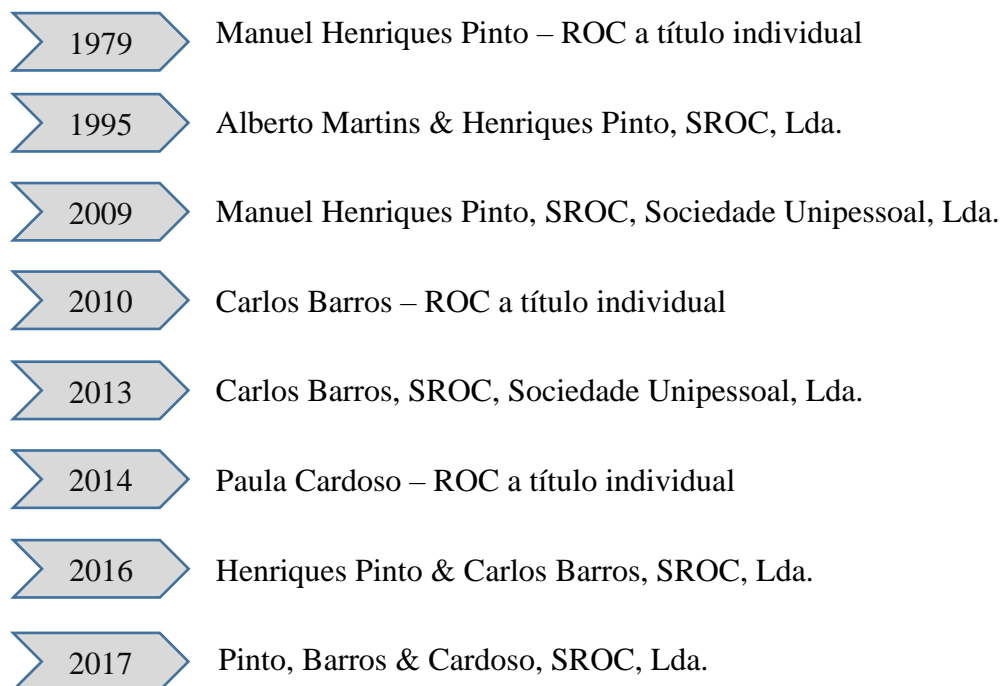
Para conseguir aferir dos determinantes da opinião do revisor seria necessário levar a cabo um estudo empírico mais profundo, sendo que o mercado português dificulta uma abordagem empírica pela sua reduzida dimensão. Pese embora este constrangimento, este tema deverá ser analisado de forma mais aprofundada em trabalhos futuros.

II - ATIVIDADES DESENVOLVIDAS AO LONGO DO ESTÁGIO

II.1. APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE ACOLHEDORA

A sociedade Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda. (doravante apresentada como PBC, SROC) foi a entidade acolhedora do estágio curricular realizado no âmbito do segundo ciclo de estudos do Mestrado. A referida sociedade tem a sua sede na Rua Padre Estêvão Cabral nº 120, Sala 204, 3000-316 Coimbra. A entidade acolhedora é uma empresa com quase 40 anos de experiência acumulada que exerce atividades de auditoria integrando os exames e outros serviços relacionados com as contas de empresas, nomeadamente a RLC, auditoria às contas, certificação de despesas no âmbito de financiamentos comunitários, consultoria fiscal e contabilística, reestruturação de sociedades e avaliação de empresas/*corporate finance*.

A sociedade, tal como existe hoje, deu início à sua história, com a fusão entre a Carlos Barros, SROC, Sociedade Unipessoal, Lda. e a Manuel Henriques Pinto, SROC, Sociedade Unipessoal, Lda., seguida da entrada da nova sócia, Dra. Paula Cardoso, também ela Revisora Oficial de Contas. Todavia, a sociedade teve origem numa sucessão de fusões e reestruturações tal como se segue:



Atualmente, a equipa da PBC, SROC é constituída por um sócio emérito, dois sócios-gerentes, três auditores financeiros seniores e um auditor financeiro júnior. Para além disso, a equipa é reforçada periodicamente com estagiários a desenvolver trabalhos finais de mestrado através de estágios curriculares e/ou estagiários em início de carreira através de estágios profissionais financiados pelo Instituto do Emprego e Formação Profissional.

Fonte: Elaboração própria

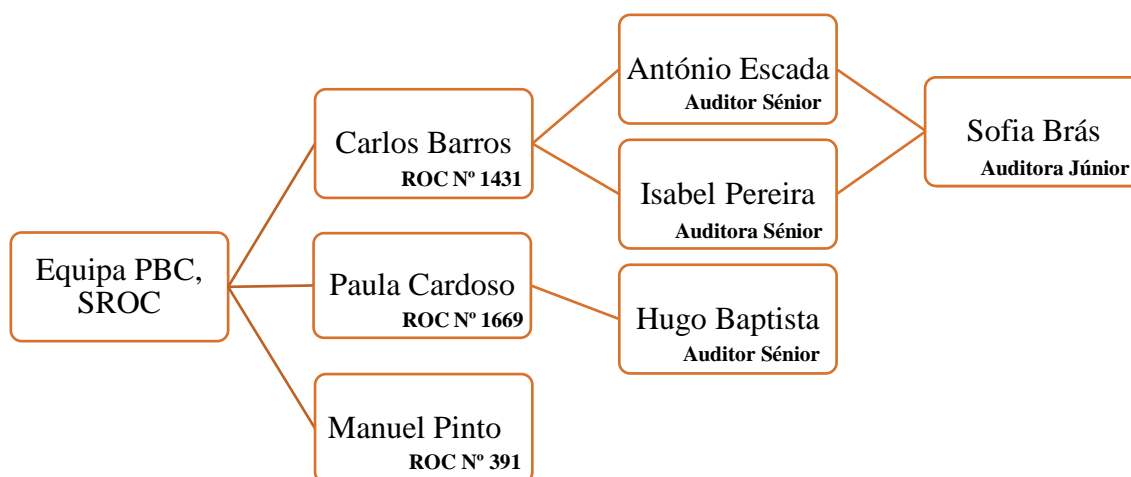


Figura 4: Organograma da Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

A PBC, SROC, Lda., atualmente, é uma empresa consolidada e reconhecida no que à auditoria diz respeito. Tem um leque alargado de clientes que permite o contacto com diversas realidades, como questões contabilísticas, fiscais e de auditoria que podem ser específicas de determinado setor. Neste momento, as suas principais áreas de atuação são o comércio e indústria e os serviços, sendo que a maioria dos clientes estão inseridos nos setores secundário e terciário da economia portuguesa. No quadro a seguir apresentado, é possível identificar todos os ramos de atividade com que a sociedade se relaciona.

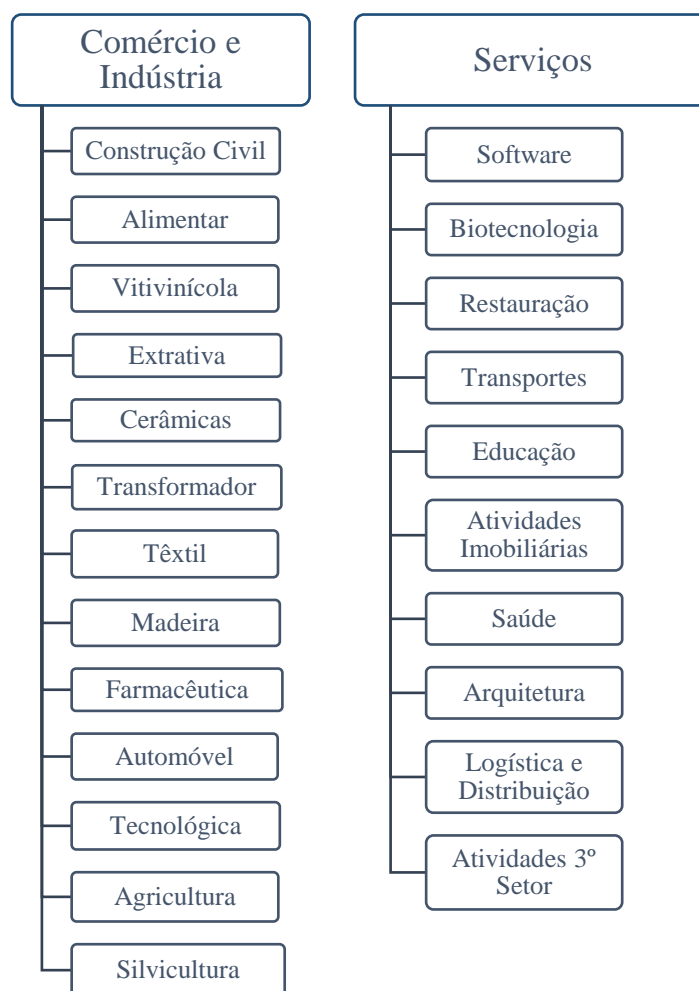


Figura 5: Setores de atividade da Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

Fonte: Adaptado do sítio eletrónico <http://www.pbc-sroc.pt/#areas-de-atuacao>

Para realizar o trabalho de auditoria a PBC, SROC tem como principal ferramenta de apoio o *software* ASD – *Auditing Software Distributor*. Apesar de, no decorrer do estágio, ter realizado algumas análises em papéis de trabalho fora do programa, o trabalho era maioritariamente desenvolvido dentro do *software*. A necessidade de conduzir a auditoria de forma mais eficiente e eficaz traduz-se numa utilização crescente deste tipo de ferramentas. Em Portugal, a própria OROC tem protocolos estabelecidos com os seguintes *softwares* de auditoria:

- SIPTA – Sistema Informático de Papéis de Trabalho de Auditoria;
- ASD – *Auditing Software Distributor*; e
- Caseware Portugal – representado por Inobest consulting.

Na PBC, SROC, o *software* de auditoria ainda não é utilizado na sua plenitude, todavia a grande maioria do trabalho tem como apoio este programa, nomeadamente a consulta de

extratos contabilísticos, a seleção de elementos para recolha, a realização de procedimentos substantivos como a análise documental, a circularização de saldos, entre outros. Outra das funcionalidades disponibilizadas pelo ASD é o apoio no cálculo da materialidade. Esta etapa do trabalho de auditoria era realizada por parte dos auditores seniores e dos revisores oficiais de contas, não tendo tido oportunidade de desenvolver esta tarefa durante o período de estágio.

II.2. ATIVIDADES DESENVOLVIDAS

Neste ponto do trabalho pretende-se descrever os trabalhos desenvolvidos durante o período de estágio, sendo que os mesmos incidiram no apoio à prestação de serviços de auditoria às contas, realizada de acordo com as normas internacionais de auditoria e as normas internacionais de controlo de qualidade.

Este ponto encontra-se dividido em duas partes, a primeira aborda os procedimentos para análise dos saldos de diferentes contas sobre as quais foram realizadas tarefas, e a segunda aborda os trabalhos realizados na análise dos documentos de prestação de contas.

II.2.1. ANÁLISE DOS SALDOS DE CONTAS

II.2.1.1 MEIOS FINANCEIROS LÍQUIDOS

II.2.1.1.1 CAIXA

A conta 11 – Caixa corresponde a montantes que a empresa detém em dinheiro físico para fazer face a despesas recorrentes e de baixo valor. Apesar de, na grande maioria dos casos, a referida conta apresentar saldos relativamente baixos, a existência de diversas realidades relativas à conta de caixa exige a execução de diferentes procedimentos de auditoria.

Um dos procedimentos mais elementares e recorrentes consiste na contagem “*in loco*” dos valores existentes na caixa, verificando a folha de caixa e confrontando-a com os valores registados na contabilidade. Durante a realização do estágio não foi realizada nenhuma contagem física dos montantes em caixa pelo estagiário, tendo, todavia, sido efetuado a análise da folha de caixa de diferentes clientes. De acordo com Almeida (2022), a caixa pode ser facilmente manipulada, sendo fortemente propensa à ocorrência de fraudes e de irregularidades. Assim sendo, para fazer face ao risco associado procedeu-se à verificação e cruzamento com a contabilidade dos montantes inscritos na referida folha, verificação da data a que reportava a folha, verificação do nível de detalhe da folha

de caixa, nomeadamente, no que diz respeito à inscrição dos montantes por moeda e por nota e verificação de assinatura por parte do responsável do caixa, da administração financeira e/ou contabilista certificado. Através deste procedimento era possível verificar a ocorrência de erros, tais como o reconhecimento em caixa de cheques pré-datados e de cheques devolvidos, a existência de autorização de vales de caixa pelo próprio usufrutuário dos mesmos, entre outros. Sempre que existiam estas situações, eram alvo de recomendação de correção.

A entrada em vigor da Lei n.º 92/2017, de 22 de agosto, veio trazer novas obrigações aos ROC. A referida lei adita o artigo 63.º-E da Lei Geral Tributária, sendo que a novidade está relacionada com a necessidade dos pagamentos e recebimentos superiores a 1.000€, relativos a faturas e/ou documentos equivalentes, serem efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respetivo destinatário, designadamente transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto. Em suma, passou a existir a restrição de as empresas poderem proceder a pagamentos e recebimentos por caixa quando o montante da transação económica seja superior a 1.000€.

Para verificação da conformidade com a referida lei, na PBC, SROC foi criado no programa de auditoria o Papel de Trabalho “A2L – Movimentos no Caixa > 1.000€” para suporte do procedimento de verificação desta obrigação. O procedimento inicia-se com a seleção dos movimentos de montante superior a 1.000€ (débito e crédito) da conta 11 – Caixa. Este processo foi replicado para todos os clientes através da aplicação de filtros no papel de trabalho. Os movimentos devolvidos pelo papel de trabalho, representado na Figura 6, foram analisados individualmente para perceber se, de facto, correspondiam a transações económicas que caíam fora do enquadramento legal previsto.

Papel de Trabalho: A2L.15 - Movimentos no caixa > 1000€

AC)A2L.15 Movimentos no caixa > 1000€

Σ	TM.	Obs.	Nº Fichs.	Nº	Lançto.	Registo	Cta. res.	Data	Débito	Crédito	Conta	Título
<input type="checkbox"/>	p			1350	13	2	112	31/01/2021	0,000	1.016,880	112	Caixa Recebim
<input type="checkbox"/>	p			1463	67	1	111	31/03/2021	0,000	1.037,180	111	Caixa
<input type="checkbox"/>	p	x		1571	115	2	111	30/06/2021	9.000,000	0,000	111	Caixa
<input type="checkbox"/>	p			1604	130	1	111	30/06/2021	0,000	4.000,000	111	Caixa
<input type="checkbox"/>	p			1612	133	1	111	30/06/2021	0,000	3.877,680	111	Caixa
<input type="checkbox"/>	p	x		1659	153	1	112	31/08/2021	0,000	1.391,970	112	Caixa Recebim
<input type="checkbox"/>	p	x		1778	203	2	111	30/11/2021	9.000,000	0,000	111	Caixa
<input type="checkbox"/>	p	x		1788	208	1	111	30/11/2021	0,000	4.000,000	111	Caixa
<input type="checkbox"/>	p	x		1815	217	1	111	30/11/2021	0,000	2.865,340	111	Caixa

Figura 6: Papel de Trabalho A2L – Movimentos no caixa > 1.000€

Fonte: ASD Auditor

Caso os documentos (que deram origem ao movimento contabilístico) já tivessem sido recolhidos na visita intercalar e/ou final, a verificação da sua classificação e a verificação documental era realizada de imediato. Por sua vez, nas situações em que, por algum motivo, os documentos não se encontravam já nos escritórios da SROC, procurou-se perceber a sua origem e o seu enquadramento através do descritivo associado aos lançamentos. Em último caso, se ainda assim não fosse possível obter prova apropriada que justificasse os lançamentos, era indagado o cliente.

Os movimentos identificados como sendo de montante superior a 1.000€ eram sujeitos a uma análise mais rigorosa e cuidada, através da verificação da sua classificação e do seu suporte documental. No caso de serem apurados movimentos que efetivamente não se encontravam de acordo com o previsto na Lei, os mesmos teriam de ser comunicados à CMVM, sendo que, sempre que existiam esse tipo de situações, a comunicação era efetuada por um Auditor Sénior. Para além dos procedimentos anteriormente enunciados, era ainda verificada a existência de saldos credores (saldos contranatura).

II.2.1.1.2 DEPÓSITOS À ORDEM

A conta 12 – Depósitos à Ordem diz respeito exclusivamente às contas de Depósitos à Ordem que a empresa detém numa qualquer instituição bancária. Segundo Gonçalves, Fernandes, Santos e Rodrigo (2016), os depósitos à ordem são depósitos numa instituição financeira em que a entidade depositante pode fazer entregas sempre que o desejar e movimentar esses fundos sem qualquer limitação, através de levantamentos, cheques, cartão de débito, ordens de pagamento ou de transferências.

Uma das medidas de controlo interno que as entidades devem manter na área de depósitos passa pela realização de reconciliações bancárias por pessoas que não tenham acesso aos registos contabilísticos e aos movimentos de tesouraria. As reconciliações bancárias são, segundo Gonçalves, Fernandes, Santos e Rodrigo (2016), comparações entre as operações registadas num qualquer banco e as existentes na contabilidade. Esta comparação permite identificar se existem operações registadas no banco e não registadas na empresa, ou vice-versa, e as razões dessa ausência.

No âmbito da auditoria aos depósitos à ordem, eram solicitadas aos clientes as folhas de reconciliações bancárias, mesmo que estas não apresentassem itens de conciliação. Por norma este pedido seguia por correio eletrónico, sendo necessário arquivar o e-mail e o correspondente anexo. Na PBC, SROC a documentação remetida pelos clientes respeitante ao ano fiscal em curso, é normalmente arquivada no seu servidor, mais concretamente, na estrutura de papéis de trabalho definida para o ano fiscal. Dessa forma, e tal como demonstra a Figura 7, existem pastas definidas para enquadrar a documentação, sendo que, neste caso o arquivo era efetuado na pasta “A - Ativo”.

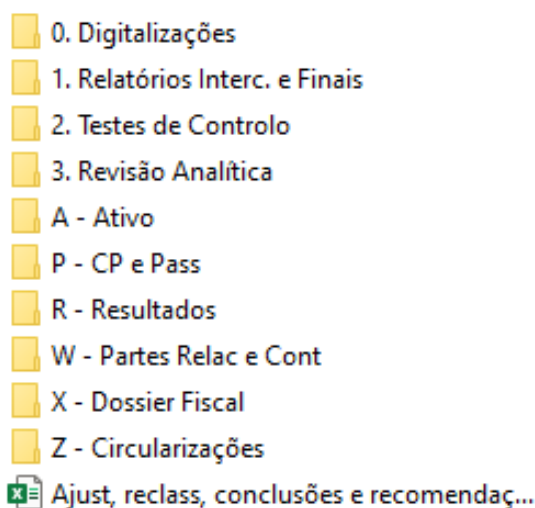


Figura 7: Estrutura base de papéis de trabalho
Fonte: Arquivo da Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

A estrutura de papéis de trabalho apresentada na Figura 7 corresponde apenas ao esqueleto inicial, já que esta se desdobra em diversas pastas, adaptadas às necessidades. Dessa forma, no interior da pasta “A – Ativo”, existiam diversas pastas relativas às rubricas do ativo, sendo que a documentação relativa aos Meios Financeiros Líquidos era arquivada no interior do papel de trabalho A2L – Caixa e Depósitos Bancários.

À semelhança do arquivo digital, a PBC, SROC prepara em todos os ciclos de auditoria uma capa de arquivo físico, que está dividida por papéis de trabalho, tal como demonstra o Anexo 1. Dessa forma, e quando necessário, a reconciliação era impressa para facilitar a análise e arquivada no dossier físico do cliente.

Durante a análise à reconciliação bancária eram efetuados diversos procedimentos, nomeadamente a verificação se a conciliação correspondia à conta a ser efetivamente analisada, verificação do saldo anterior, verificação do saldo final, verificação aritmética

e verificação da assinatura do responsável pelos bancos, do responsável financeiro e do gerente/sócio. Se fossem detetados movimentos pendentes na conciliação, era solicitado o extrato bancário relativo ao período seguinte dado que por vezes existiam pagamentos e/ou recebimentos efetuados próximos da data de fecho do ano por reconhecer pelo banco ou pela contabilidade, sendo prudente e necessário verificar a sua conciliação num curto período. No caso de novos clientes, sempre que estes não realizassem este procedimento de controlo, a PBC, SROC disponibilizava a folha de reconciliação presente no Anexo 2. Por último, eram realizados comentários à análise efetuada das reconciliações bancárias no relatório de auditoria, sempre que as situações que surgissem assim o justificassem.

Quando a data da análise corresponde à data de relato, de modo a obter uma prova com um maior grau de fiabilidade, a PBC, SROC utiliza o procedimento previsto na ISA 505 – Confirmações Externas para confirmação de saldos de depósitos à ordem. Segundo a ISA 505, a fiabilidade da prova de auditoria é influenciada pela sua fonte e pela sua natureza e depende das circunstâncias em que é obtida. A referida ISA preconiza ainda que a prova de auditoria é mais fiável quando é obtida de fontes independentes externas à entidade. Segundo a própria ISA 505, a obtenção de confirmação externa consiste na obtenção de uma resposta direta escrita ao auditor por um terceiro, sendo que o objetivo é obter prova de auditoria relevante e fiável.

Para obtenção de prova relativa aos saldos de depósitos à ordem, a PBC, SROC recorre ao processo de circularização, que consiste em obter junto de terceiros, confirmação dos saldos em aberto com a entidade auditada. Este procedimento é realizado junto de diferentes entidades, nomeadamente, instituições financeiras, clientes (e outros devedores), fornecedores (e outros credores), acionistas/sócios, seguradoras, advogados e entidades concedentes de subsídios.

Enquanto o processo de circularização de clientes e fornecedores passa por uma pré-seleção das entidades a circularizar, no caso das instituições bancárias não existe amostra, sendo circularizadas todas elas. Dessa forma, eram incluídas todas as instituições bancárias nas instruções de circularização, e eram remetidas ao cliente as diversas minutas a utilizar por tipo de nacionalidade, de acordo com o Anexo 6. Após o envio dos referidos elementos, o cliente ficava incumbido de imprimir e assinar as cartas de circularização e proceder ao seu envio. Posto isto, era expectável que após alguns dias comesçassem a ser recebidas informações.

No caso concreto dos depósitos à ordem, eram solicitados extratos bancários à data da auditoria intercalar e à data do balanço. No âmbito deste processo, os saldos dos extratos bancários eram cruzados com os saldos na contabilidade, e se necessário, cruzavam-se os movimentos a débito e a crédito no banco e na contabilidade. Se, por algum motivo, os saldos não coincidissem, isto é, se existissem divergências entre o saldo bancário e o saldo contabilístico, o cliente era questionado e, em simultâneo, eram solicitadas as reconciliações bancárias.

Um outro procedimento realizado, para confirmar se todas as contas de depósitos à ordem estavam devidamente registadas na contabilidade, passava pela solicitação aos clientes do mapa Base de Dados de Contas do Banco de Portugal. O documento solicitado permitia a realização das seguintes verificações:

- i. Número de Conta;
- ii. Tipo de Conta;
- iii. Subtipo de conta;
- iv. Data de abertura; e
- v. Data de encerramento.

Nos casos em que era aplicada a NCRF 23 – Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio, para reconhecimento das diferenças de câmbio de transações realizadas em moeda estrangeira, era verificada a atualização cambial à data de relato. Para o devido efeito, foi utilizado o conversor de moeda disponível no sítio eletrónico do Banco de Portugal.

II.2.1.1.3 DEPÓSITOS A PRAZO

A conta 13 – Depósitos a Prazo diz respeito exclusivamente às contas de depósitos a prazo que a empresa detém numa qualquer instituição financeira. Segundo Gonçalves, Fernandes, Santos & Rodrigo (2016) os depósitos a prazo são depósitos numa instituição financeira em que o depositante pode fazer entregas, muitas vezes sujeitas a limites mínimos e a restrições relativas a prazos de levantamento. Os prazos são muito diversos, com uma taxa de juro a pagar ao depositante superior à existente nos depósitos à ordem, de acordo com as cláusulas estabelecidas no contrato.

Relativamente aos depósitos a prazo, foram realizados procedimentos no âmbito do ciclo da auditoria semelhantes aos utilizados nos depósitos à ordem, nomeadamente no que respeita à análise do mapa base dados de contas e às confirmações externas. No caso em

concreto dos depósitos a prazo, era frequente pedir aos clientes que facultassem as Fichas de Informação Normalizada, uma vez que estas descrevem as condições contratuais, permitindo assim verificar: se existiam movimentos económicos antecipados não previstos nas condições contratuais, se os poderes de movimentação de conta estavam atribuídos aos atuais funcionários e/ou corpos sociais, e se a contabilização dos juros estava bem efetuada nomeadamente no que diz respeito à classificação contabilística, à retenção na fonte de rendimentos e à especialização de rendimentos.

II.2.1.2 VENDAS, PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS E DÍVIDAS A RECEBER

II.2.1.2.1 VENDAS E SERVIÇOS PRESTADOS

A conta 71 – Vendas, segundo Costa (2018), integra as vendas, representadas pela faturação, que devem ser deduzidas de impostos e incidências nos casos em que nela estejam incluídos. Por sua vez, a conta 72 – Prestações de Serviços respeita aos trabalhos e serviços prestados que sejam próprios dos objetivos ou finalidades principais da entidade.

No que respeita a estas contas, o principal procedimento de auditoria realizado consistia na análise documental. Assim, o primeiro passo realizado era proceder à recolha dos documentos selecionados por amostragem pelo auditor sénior. Os documentos selecionados eram analisados, e à semelhança do que acontecia para as outras áreas, era verificado o cumprimento dos formalismos decorrentes do Código do IVA e do Código do IRC. Para além disso, eram testados os totais através do cálculo aritmético das quantidades e dos preços (mensuração) e verificado o correto reconhecimento.

Outro procedimento realizado foi o corte das operações, o qual tinha como objetivo verificar a correta periodização das vendas e prestação de serviços. Para tal, era solicitado aos clientes que nos facultasse as últimas faturas do período em análise e as primeiras do

período seguinte para verificar se não existiam rendimentos por acrescer ou por diferir. Por último, eram realizados procedimentos de auditoria *vouching*¹² e *tracing*¹³.

Esta conta era sempre analisada em conjunto com a conta de clientes, uma vez que a transação da venda/prestação de serviços gera registos contabilísticos nas duas áreas. A circularização de saldos efetuada aos clientes (a seguir explicada) também era um procedimento que permitia de forma indireta analisar se os saldos relativos a vendas e serviços prestados estavam corretos.

II.2.1.2.2 CLIENTES E OUTRAS DÍVIDAS A RECEBER

Na conta 21 – Clientes, segundo Gonçalves, Fernandes, Santos & Rodrigo (2016), registam-se os movimentos relativos aos adquirentes de mercadorias, de produtos e de serviços. Nesta conta devem ser apresentados todos os direitos sobre os clientes, resultantes das operações comerciais. Incluem-se tanto operações em conta corrente como as dívidas tituladas.

Esta conta surge no Código de Contas do Sistema de Normalização Contabilística (SNC)¹⁴ subdivida em 211 – Clientes conta corrente, 212 – Clientes títulos a receber, 218 – Adiantamentos de clientes e 219 - Perdas por imparidade acumuladas. Esta subdivisão surge como forma de resposta às necessidades de registo contabilístico das diversas operações das entidades com os seus clientes.

As entidades podem registar ainda valores a receber na conta 278 – Outros devedores e credores. Nesta conta devem ficar reconhecidas as dívidas a receber ou a pagar que não surjam da compra de bens e serviços relacionadas com operações correntes da empresa, bem como de dívidas relacionadas com o ciclo das atividades de investimento.

Um dos principais procedimentos de auditoria aos saldos de clientes e outros devedores é a confirmação externa obtida por via da circularização. Tal como referido anteriormente para os depósitos à ordem, o processo de circularização de saldos consiste no envio de

¹² Segundo Almeida (2019) o *vouching* envolve a seleção de faturas de clientes, a partir do diário de vendas, verificando se existem notas de encomenda que as suportem, testando assim as asserções da ocorrência, da existência, da classificação, da valorização e do rigor. Envolve igualmente a seleção de notas de crédito de modo a testar a asserção da plenitude, verificando assim se as reduções dos saldos de clientes são legítimas.

¹³ Já o *tracing* consiste no procedimento inverso ao descrito, sendo que com este procedimento procura-se testar as asserções da plenitude e da valorização.

¹⁴ O Código de Contas do SNC foi aprovado pela Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho.

cartas aos respetivos terceiros para obter confirmação junto destes relativamente ao saldo com a entidade auditada. Para Costa (2018) a circularização é efetuada com o objetivo de se confirmar a veracidade dos saldos apresentados no balanço, sendo que, apesar de ser um procedimento obrigatório deve resultar da realização dos testes aos controlos das vendas e dívidas a receber.

Para proceder à circularização de saldos de clientes era solicitado à empresa auditada que remetesse um SAF-T com os saldos finais, ou muito próximos disso, e um balancete correspondente. O primeiro procedimento consistia em arquivar e inserir o SAF-T no nosso programa de auditoria ASD. Durante esse procedimento era fundamental atribuir os índices corretos às diversas contas de terceiros para que estas tivessem o enquadramento correto nos papéis de trabalho resultantes da posterior análise de respostas. O passo seguinte era efetuar o cruzamento entre o balancete e o SAF-T, sendo que, se não houvesse divergências, iniciava-se o processo de seleção de terceiros através de amostragem. A ISA 530 refere que a dimensão da amostra pode ser determinada pela aplicação de uma fórmula com base estatística ou através do exercício do julgamento profissional. No primeiro caso os itens da amostra são selecionados de tal forma que cada unidade de amostragem tem uma probabilidade conhecida de ser selecionada. Já no caso da seleção não-estatística é exercido um julgamento para selecionar os itens da amostra.

No caso em particular da PBC, SROC as seleções eram efetuadas das duas formas possíveis. Apesar deste passo nunca ter sido da minha responsabilidade, o auditor sénior explicou que efetuava a seleção tendo em conta a natureza dos saldos, o seu montante, a materialidade associada, a antiguidade e a existência de processos judiciais em curso. Por outro lado, era utilizado o programa de auditoria ASD para efetuar uma seleção amostral estatística. Esta combinação de procedimentos era utilizada noutra tipo de áreas, nomeadamente para a seleção de fornecedores, fornecimentos e serviços externos, compras e entre outras.

Findo o processo de seleção, era utilizada a lista dos clientes selecionados para preencher o ficheiro de instruções Circularização e pedidos de informação – Período de 2021 (Anexo 3). Nesta fase o objetivo passava por enumerar todos os terceiros e entidades a circularizar, sendo que para além disso o referido documento enunciava ainda as instruções a seguir no âmbito do processo de circularização. De seguida, procedia-se à preparação das minutas das cartas que seriam enviadas aos clientes para, por sua vez, serem remetidas pelo cliente às entidades selecionadas.

Eram então enviadas para os clientes as minutas e o ficheiro Circularização e pedidos de informação – Período de 2021 (com as instruções a seguir e as entidades a circularizar). Nas instruções às circularizações ficava definido que as respostas/confirmações de saldos deviam seguir para um e-mail da SROC, e, portanto, quando o cliente procedia à circularização, recebíamos de imediato confirmações no e-mail da SROC. Nesta fase era essencial proceder diariamente ao arquivo e organização das respostas por cliente para que posteriormente a sua análise fosse mais eficiente.

Após o recebimento das respostas, procedia-se à análise das mesmas no ASD através do papel de trabalho A2C – Circularização de Clientes a 31-12-2021. A análise incluía a verificação da data do extrato remetido pelo terceiro, a verificação do saldo inicial e do saldo final e a verificação do volume de transações, entre outras. O auditor sénior preparava no *software* de auditoria ASD o referido papel de trabalho, tal como ilustra a Figura 8, para que este devolvesse o saldo da contabilidade de cada terceiro circularizado.

The screenshot displays the 'Detalhe papel dinâmico' window in the ASD Auditor software. The main area is titled 'Circularização clientes 31-12-2021' and shows a table with the following data:

Saldo Anterior	11.708,120	1º Pedido	31-Jan-2022
Saldo S./ Inivos	19.292,820	2º Pedido	
Saldo confirmado	19.292,820	Resolvido	<input checked="" type="checkbox"/>
Partidas conciliadas	0,000	Data Resposta	31-Jan-2022
Valor Auditoria	19.292,820	Provas Alternativas?	<input type="checkbox"/>
Diferença	0,000		

Below the table, there are three sections: 'Comentários:', 'Cálculos complementares conciliação:', and 'Documento Imagem anexos:'. A 'TICKMARKS' button is visible on the right side of the table area.

Figura 8: Papel de Trabalho A2C – Circularização de Clientes a 31-12-2021
Fonte: ASD Auditor

No âmbito desta análise os campos a branco deviam ser preenchidos com os dados da resposta obtida. Assim sendo, em primeiro lugar preenchia-se a data do 1º Pedido que correspondia à data em que a circularização havia sido efetuada. De seguida colocava-se a data da receção no campo indicado para esse efeito e nos casos possíveis era confirmado se o extrato remetido pelo terceiro havia sido impresso no dia da resposta. Logo depois preenchia-se o campo relativo ao Saldo Confirmado, com o saldo do extrato do terceiro, sendo que nos casos em que o saldo não coincidia a diferença aparecia imediatamente na linha relativa à Diferença. No caso em que os saldos coincidiam, o processo de

circularização terminava com o comentário “Concordante” na caixa de texto relativa a Comentários e com a colocação do *tickmark* “ χ ”. Todavia, sempre que os montantes não coincidiram, o ASD fazia o cálculo aritmético da divergência, e nesses casos conciliava-se a conta do terceiro, movimento a movimento, com o extrato que o próprio remeteu. Na grande maioria das situações, as divergências estavam muitas vezes relacionadas com saldos de passagem de ano, mercadorias em trânsito e pagamentos em trânsito. No caso em que não se conseguia justificar a diferença colocava-se o *tickmarket* “!” para alertar para o facto de o saldo não estar concordante e escrevia-se “Não Concordante” na caixa de texto.

Legenda de Tickmarks do papel		
C.	TM	Descrição
<input type="checkbox"/>	!	ALERTA
<input type="checkbox"/>	#	Solicitar suporte documental ao cliente
<input type="checkbox"/>	*	Solicitada cópia ao cliente
<input type="checkbox"/>	+	Para replicar nas áreas
<input type="checkbox"/>	a	Requer Ajustamento
<input type="checkbox"/>	b	Verificar saldo irregular
<input type="checkbox"/>	c	Concorda com a resposta obtida
<input type="checkbox"/>	d	Circularizado e conciliado o saldo
<input type="checkbox"/>	e	Inspeção ocular do bem
<input type="checkbox"/>	f	Recomendamos a reclassificação
<input type="checkbox"/>	g	Efetuada de acordo com a nossa recomendação
<input type="checkbox"/>	i	Verificamos a guia de imposto e respetivo pagamento
<input type="checkbox"/>	j	Cumprido formalismo documental (suporte, IVA e out. imp.)
<input type="checkbox"/>	o	Correta contabilização e calculos
<input type="checkbox"/>	p	Transferência para outro papel
<input type="checkbox"/>	r	Recolhemos copia do documento
<input type="checkbox"/>	s	Verificada composição de saldo
<input type="checkbox"/>	v	Verificamos o original no cliente

Figura 9: Lista de Tickmarkets utilizados nas diversas análises
 Fonte: ASD Auditor

Após a análise das respostas, era efetuada a sistematização das circularizações. O objetivo deste procedimento era agrupar num ficheiro todos os clientes que não haviam respondido ao processo de circularização para que fosse remetido um segundo pedido e sintetizar nesse mesmo ficheiro todos os terceiros com saldos divergentes com detalhe do saldo remetido pelo terceiro, saldo da contabilidade e o montante da divergência. Este documento era remetido ao cliente para novo pedido de resposta e análise das divergências. Quando se procedia ao envio da sistematização ao nosso cliente, era expectável que este remetesse uma justificação para a divergência através de uma ficha de conciliação. Após recebimento da ficha, procedia-se à sua análise e se possível à confirmação da veracidade da mesma, nomeadamente no que respeita às transações que justificavam as divergências.

Para além do processo de circularização, analisava-se o correto reconhecimento e mensuração dos movimentos registados na conta de clientes. No que diz respeito ao reconhecimento era sempre importante perceber se o registo contabilístico efetuado na conta 21 correspondia a um ativo proveniente da atividade operacional, pois caso assim não fosse, esse deveria estar reconhecido na conta 27 - Outras contas a receber e a pagar.

Outro procedimento realizado no âmbito da auditoria à conta de clientes era a análise aos balancetes intercalares e finais para perceber se existiam saldos contranatura (ou seja, credores, com exceção da conta 218 – Adiantamento de clientes) e qual o motivo para a sua existência.

Tal como referido anteriormente para os depósitos à ordem, também existiam clientes e moeda estrangeira e, portanto, nesses casos era verificada a existência de atualização cambial a 31/12/2021 e a sua correta mensuração, através do conversor de moeda disponível no sítio eletrónico do Banco de Portugal.

Por último, realizavam-se análises às contas de imparidades de clientes. O primeiro teste consistia em verificar se os saldos das contas 217 – Cobrança Duvidosa e 219 – Perdas por Imparidade Acumuladas efetivamente coincidiam, pois sempre que é constituída imparidade sobre o saldo de um cliente, também deve estar registado contabilisticamente como de cobrança duvidosa. Para além disso, analisava-se e verificava-se se os balancetes de antiguidades de saldos e as respostas dos advogados no âmbito do processo de circularização, para perceber se os montantes inscritos em perdas por imparidade acumulada ainda se justificavam, ou, por outro lado, havia lugar à utilização ou reversão da imparidade.

II.2.1.3 COMPRAS, FORNECIMENTOS E FORNECEDORES

II. 2.1.3.1 COMPRAS

Segundo Costa (2018), a conta 31– Compras destina-se a registar o custo das aquisições de matérias-primas e de bens aprovisionáveis destinados ao consumo ou à venda independentemente das faturas de fornecedores terem ou não chegado à empresa.

As compras de bens e serviços dão origem aos saldos dos fornecedores de bens e serviços relacionados com operações correntes da empresa. Dessa forma, uma das análises à conta de compras está diretamente relacionada com o processo de circularização aos fornecedores (descrito no ponto II.2.1.2.2).

Tal como já foi referido no ponto II.2.1.2.2 a seleção documental era efetuada pelo auditor sénior utilizando o seu julgamento profissional e a base estatística. A primeira verificação realizada assentava nas exigências previstas no artigo 36.º do Código do IVA, nomeadamente quanto ao nome, morada e contribuinte da empresa, descrição e exatidão dos cálculos aritméticos no que respeita aos preços praticados, aos valores de descontos e às taxas do IVA. Verificadas as formalidades na fatura em papel, procedia-se à análise da sua classificação contabilística. Nos casos em que havia isenção de IVA era verificado se a menção à lei estava a ser devidamente efetuada e se as próprias normas relativas à isenção do IVA estavam a ser corretamente aplicadas. Para além dos procedimentos enunciados, o auditor sénior procedia a testes aos controlos¹⁵, nomeadamente através da análise ao ciclo de compras na empresa.

II.2.1.3.2 FORNECIMENTOS E SERVIÇOS EXTERNOS

Segundo Costa (2018), a conta 62 – Fornecimentos e Serviços Externos tem como função registar a aquisição de bens e serviços de consumo imediato relacionados ou não com o objeto social da empresa. A Estrutura Conceptual refere no seu §93 que os gastos devem ser reconhecidos com base numa associação direta entre os custos incorridos e a obtenção de rendimentos específicos. Dessa forma no final de cada período contabilístico há que verificar se existe correlação entre os gastos reconhecidos como tal e os rendimentos que lhes estão associados.

No âmbito da análise aos Fornecimentos e Serviços Externos o primeiro procedimento a realizar era a análise documental. Para tal, era realizada a recolha documental de suporte aos registos contabilísticos após a seleção efetuada pelo auditor sénior. Na área dos Fornecimentos e Serviços Externos, o julgamento do auditor sénior era particularmente importante, pois a experiência acumulada permitia-lhe observar situações através do balancete e dos extratos de conta que podiam indiciar algum tipo de erro ou incoerência.

No âmbito das visitas aos clientes procedia-se à recolha dos documentos, sendo que, sempre que os mesmos não tivessem disponíveis nas pastas afetas à contabilidade,

¹⁵ De acordo com Almeida (2022), os testes aos controlos destinam-se a testar a operacionalidade e a eficiência, na prevenção e deteção de distorções materiais, dos controlos implementados pela empresa. Estes são efetuados com base em amostras de transações e de controlos, permitindo ao auditor concluir se o controlo está a funcionar devidamente.

questionava-se o contabilista para que ele nos facultasse o documento e/ou justificasse a sua ausência.

À semelhança do que acontecia para a área de compras a análise substantiva aos documentos era sempre efetuada no programa de auditoria ASD, visto que, aquando da seleção dos mesmos, era criado um papel de trabalho de análise próprio. A primeira verificação efetuada era analisar a formalidade da fatura, nomeadamente se foi dado cumprimento ao que se refere o artigo 36.º do Código do IVA. De seguida, era analisado se a transação estava corretamente enquadrada em sede de IVA e verificava-se a exatidão aritmética da fatura nomeadamente quanto às quantidades, preço e totais. Quando possível, e caso existissem notas de encomenda, cruzava-se os preços da nota de encomenda com a própria fatura. Para além disso, concluía-se acerca da ocorrência, integralidade, exatidão, corte e classificação das transações¹⁶. Nos casos aplicáveis, era ainda verificado se a isenção de IVA estava devidamente mencionada e se, de facto, a transação dava lugar à isenção. Por último, o auditor sénior procedia à realização de alguns testes, nomeadamente o *Vouching* e o *Tracing*.

II.2.1.3.3 FORNECEDORES E OUTROS CREDORES

Segundo Gonçalves, Fernandes, Santos & Rodrigo (2016) na conta de 22 - Fornecedores registam-se os movimentos relativos às entidades a quem se adquiram mercadorias, produtos e serviços. Nesta conta devem ser apresentadas todas as obrigações para com essas entidades resultantes de operações comerciais.

Existe ainda outra conta onde são registadas as dívidas para com fornecedores, pese embora sejam fornecedores de investimentos e não de bens ou serviços. Segundo Gonçalves, Fernandes, Santos & Rodrigo (2016), a conta 271 – Fornecedores de Investimentos serve para registar os créditos obtidos junto dos fornecedores de

¹⁶ A ocorrência consistia em, quando possível, verificar se as transações registadas efetivamente haviam acontecido; a integralidade consistia em perceber se todas as transações sujeitas a registo haviam sido registadas; a exatidão estava diretamente relacionada com a verificação aritmética e consistia em perceber se os valores foram registados adequadamente; o corte consistia em verificar se o registo contabilístico da operação foi efetuado no ano a que dizia respeito a operação; e a classificação consistia em verificar se a operação foi bem registada contabilisticamente, nomeadamente no que dizia respeito às subcontas utilizadas.

investimentos, quer isto dizer, que regista os movimentos com vendedores de bens e serviços com destino aos investimentos da entidade.

Para além destas duas contas, as entidades podem registar ainda valores a pagar na conta 278 – Outros devedores e credores. Nesta conta devem ficar reconhecidas as dívidas a receber ou a pagar que não surjam da compra de bens e serviços relacionadas com operações correntes da empresa, bem como de dívidas relacionadas com o ciclo das atividades de investimento.

Para validar os saldos das contas dos fornecedores (comerciais e de investimento) e de outros credores eram realizados diferentes procedimentos, sendo muito semelhantes aos realizados nas contas de clientes, nomeadamente o processo de confirmação externa.

O processo de circularização dos fornecedores era em tudo semelhante ao processo de circularização dos clientes. Por este motivo não será de novo descrito todo o processo.

No que diz respeito ao reconhecimento, também à semelhança do que se efetuava para a conta de clientes, era importante perceber se o registo contabilístico efetuado na conta 22 correspondia a um passivo proveniente da atividade operacional. Para além disso, aferia-se a correta utilização e divisão do plano contas, nomeadamente quando se tratava de empresas do mesmo grupo, ou seja, era verificado se estas procediam ao desdobramento sugerido pelo SNC no que diz respeito a transações com a empresa-mãe, subsidiária, associada ou outra parte relacionada.

Já no que diz respeito à mensuração, em linha com o realizado para os clientes, eram levados a cabo testes aritméticos às quantidades, preços e valor do IVA, para perceber se o montante registado na contabilidade correspondia ao valor efetivo da operação. As faturas a analisar eram selecionadas por amostragem.

A análise de saldos contranatura, neste caso, devedores (com exceção da conta 228 – Adiantamentos a Fornecedores) foi outro procedimento realizado no âmbito da auditoria à conta de fornecedores. Por último, era analisada a correta mensuração dos saldos em moeda estrangeira, tal como já referido anteriormente.

II.2.1.4 INVENTÁRIOS E CUSTO DAS MERCADORIAS VENDIDAS E DAS MATÉRIAS CONSUMIDAS

As contas da classe 3 servem para registar os bens adquiridos com destino a venda, bem como os bens adquiridos com destino a transformação. Para além disso, registam ainda

os bens provenientes da atividade produtiva, os bens que se encontram em processo de fabrico, os animais e plantas e, por último, as reclassificações que surgem de quebras, sobras e ofertas. Na data de relato, os saldos das contas 32 a 37 dizem respeito ao valor em armazém dos diferentes tipos de inventários existentes na entidade.

Associada a estas contas está a conta 61 – Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC). Costa (2018) salienta que esta conta serve para registar o custo das mercadorias vendidas e/ou custo das matérias-primas, subsidiárias e de consumo que foram consumidas durante o processo produtivo.

As análises às contas de inventários eram efetuadas essencialmente à data de final do exercício. No mês de janeiro do ano seguinte ao alvo de auditoria, eram realizadas visitas a todos os clientes para efetuar/acompanhar contagens de inventários, com o objetivo de perceber se as quantidades e a valorização dos inventários se encontravam de acordo com a informação financeira.

A contagem física dos inventários era realizada por equipas e por amostragem. Inicialmente, era solicitada uma listagem do inventário devidamente valorizada para cruzar com a contabilidade. Por sua vez, nos armazéns das empresas clientes, após uma seleção aleatória de alguns lotes de produtos, era realizada a contagem física dos bens. Nos casos em que tal se justificava e havia um grau de fiabilidade baixo nos inventários, procedia-se a contagens quase integrais; no entanto, existindo um grau de fiabilidade alto, a contagem era efetuada apenas por amostragem. Para realizar esse procedimento na PBC, SROC era utilizada a folha de contagem presente no Anexo 8. Para efetuar o teste, a folha tinha uma coluna relativa às quantidades do sistema de inventário do cliente que era preenchida à priori, e outra relativa à contagem efetuada pela equipa de auditoria, que era preenchida durante a contagem.

Outro procedimento também realizado durante as visitas ao cliente consistia na verificação de existência de inventários com características degradadas e/ou inventário obsoleto que justificasse a constituição de imparidade na contabilidade. Ainda no âmbito das imparidades, era necessário perceber se o critério para a constituição de imparidades era razoável e ajustado à realidade.

Por último, utilizava-se o Papel de Trabalho Conferência do CMVMC e Variação da Produção (Figura 10) para realizar o cálculo do custo das mercadorias vendidas, das matérias-primas consumidas e da variação da produção. A evidência do cálculo do CMVMC revelava-se importante, não só para efetuar o cruzamento com a contabilidade, mas também para posterior utilização na validação da Demonstração dos Resultados e das notas do Anexo.

XPTO - Exercício de 2021

Conferências do inventário de 2021

	Nosso cálculo	Contabilidade em 31/12/2021		Diferença	
		Subconta	Saldo		
CMV = EI+COMPRAS+/-Reg-EF		611		0,00	Contabilidade coincide com nosso cálculo
CMC = EI+COMPRAS+/-Reg-EF		612		0,00	Contabilidade coincide com nosso cálculo
Variação da produção					
Prod. Acabados e intermédios (EF+/Reg-EI)		731		0,00	Contabilidade coincide com nosso cálculo
Produtos e trabalhos em curso (EF+/Reg-EI)		733		0,00	Contabilidade coincide com nosso cálculo
	0,00			0,00	

Notas:

- Cruza com nota 20 do anexo

Figura 10: Papel de Trabalho Conferência do CMVMC e Variação da Produção

Fonte: Arquivo Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

II.2.1.5 GASTOS COM PESSOAL

As contas de pessoal são utilizadas para reconhecer os processamentos de salários e as respetivas remunerações ao pessoal que daí surgem. Segundo Costa (2018), a conta 63 – Gastos com o pessoal destina-se a registar as remunerações líquidas dos membros dos órgãos sociais e do pessoal bem como os respetivos encargos sociais. Por outro lado, a conta 23 – Pessoal destina-se a registar os saldos existentes com os membros dos órgãos sociais e com os trabalhadores.

Nas visitas intercalares e finais, era obrigatório obter prova documental relativa ao processamento de remunerações de junho e dezembro do ano em análise. O recálculo dos processamentos salariais estava afeto aos auditores seniores, sendo que a restante equipa prestava auxílio na realização de algumas validações necessárias. Através dos extratos das subcontas da conta 63 – Gastos com pessoal, validavam-se informações, tais como:

- i) Verificação acerca da integralidade dos processamentos e se os mesmos haviam sido efetuados dentro do mês a que respeitam;

- ii) Verificação, nos casos aplicáveis, da correta classificação contabilística, nomeadamente no que respeita à utilização da subconta 631- Remunerações dos Órgãos Sociais e 632 – Remunerações do Pessoal;
- iii) Cruzamento do processamento individual de uma amostra de funcionários com a conta 23, nas empresas que apresentavam a conta subdividida por funcionário;
- iv) Cruzamento da informação disponível na ficha individual dos funcionários com o recibo de vencimento e/ou com a folha de remunerações;
- v) Cruzamento entre o valor movimentado a débito na conta 23 com o movimento efetuado na conta de depósitos à ordem.

Nos clientes que tinham procedido a despedimentos, era verificado o correto cálculo da indemnização, assim como a respetiva sujeição a imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS).

Através da prova documental recolhida nas visitas intercalares e finais, realizavam-se outros testes ao pessoal que serão abordados noutros capítulos do presente relatório, nomeadamente testes às contribuições para a Segurança Social, à retenção na fonte de IRS, à estimativa de encargos com férias e subsídio de férias, entre outros.

II.2.1.6 ESTADO E OUTROS ENTES PÚBLICOS

A conta 24 – Estado e Outros Entes Públicos destina-se exclusivamente ao registo contabilístico de impostos e taxas que surgem no decorrer da atividade das entidades. Entre outras situações, a conta é utilizada para registar o Imposto sobre o Rendimento das pessoas coletivas (IRC), as retenções na fonte de e a terceiros, o IVA, as contribuições para a Segurança Social, o Imposto Municipal sobre os Imóveis (IMI) e o Fundo de Compensação.

Para auxiliar a análise dos impostos, a PBC, SROC construiu um papel de trabalho num ficheiro de Excel, com diferentes folhas para os diversos impostos e taxas, o qual permite um controlo mensal dos mesmos – papel de trabalho “P3C_A2E – Análise de Impostos”.

Para obter prova direta acerca da entrega de declarações e do pagamento de impostos, era recomendado aos clientes que criassem um utilizador de consulta no Portal das Finanças para que a equipa auditora pudesse aceder de forma autónoma.

No que respeita à conta 241 – Imposto sobre o rendimento, realizavam-se os seguintes testes:

- i. Confirmação de que o imposto apurado no ano N-1 havia sido pago no ano N;
- ii. Verificação da existência de um excesso ou uma insuficiência de estimativa de imposto e se a sua classificação contabilística estava corretamente efetuada;
- iii. Verificação das retenções na fonte de terceiros, que normalmente correspondiam a retenções efetuadas por bancos (confronto da informação contabilística com a informação obtida por via da circularização ou junto da entidade);
- iv. Confirmação do correto apuramento e pagamento dos pagamentos por conta e dos pagamentos especiais por conta (Figura 11); e
- v. Testes à estimativa de imposto do período, nomeadamente às taxas de IRC, de tributações autónomas e de derrama(s) (era utilizado o Manual de Ajuda ao Preenchimento da Modelo 22 disponibilizado pela OCC para verificar o Quadro 07 da Modelo 22, sendo que, se houvesse algum erro reportava-se ao cliente em tempo útil sugerindo correção antes do envio).

PAGAMENTOS									
DATA	GUIA	LOCAL DE PAGAMENTO	VALOR PAGO	ESTADO	24111 (D) - Pag p/ conta contab.	DATA LIMITE PAGAMENTO	Dif. (data pag-data limite)	Dif (contab débito e pago)	Controlo
						31/08/2021	OK	- €	- €
						30/09/2021	OK	- €	- €
						15/12/2021	OK	- €	- €
SOMA									- €

Figura 11: Papel de Trabalho P3C_A2E – Análise de Impostos (Pagamentos por conta)

Fonte: Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

Para análise dos Pagamentos por Conta no Papel de Trabalho eram preenchidos todos os campos da figura 8 entre as colunas “Data” e “Estado”. A informação necessária para o preenchimento era normalmente obtida através do utilizador de consulta criado pelos Clientes. Após o preenchimento das células, e através da utilização de suplementos, era possível perceber se o valor pago de cada pagamento por conta correspondia ao valor contabilizado, bem como se o mesmo havia sido efetuado dentro da data-limite de pagamento.

Para a análise da conta 242 – Retenção de Impostos sobre o Rendimento, recolhia-se através do Portal das Finanças, prova da entrega do processamento das retenções na fonte e consequente pagamento, através do *download* do comprovativo de entrega da Declaração Mensal de Remunerações (DMR) e do *print* do pagamento. De seguida, era

transcrito para o Excel (figura 9) os montantes do processamento, do pagamento e as datas em que foram efetuados, sendo que, à semelhança do que acontecia para os pagamentos por conta, o Excel efetuava a comparação entre os valores da contabilidade (crédito e débito) e os inscritos manualmente.

DATA DE PAGAMENTO	GUIA	LOCAL DE PAGAMENTO	VALOR PAGO	ESTADO	2421(C) - Retenções Contabilizadas	2421(D) - Retenções Contabilizadas	DATA LIMITE PAGAMENTO	Dif (data pag-data limite)	Dif (contab crédito e pago)	Dif (contab débito e pago)	CONTROLO (PAGO DO MAPA ACIMA - VALOR PAGO)
							22/02/2021	OK	- €	- €	- €
							22/03/2021	OK	- €	- €	- €
							20/04/2021	OK	- €	- €	- €
							20/05/2021	OK	- €	- €	- €
							21/06/2021	OK	- €	- €	- €
							20/07/2021	OK	- €	- €	- €
							31/08/2021	OK	- €	- €	- €
							20/09/2021	OK	- €	- €	- €
							20/10/2021	OK	- €	- €	- €
							22/11/2021	OK	- €	- €	- €
							20/12/2021	OK	- €	- €	- €
								OK	- €	- €	- €
									- €	- €	- €

Figura 12: Papel de Trabalho P3C_A2E – Análise de Impostos (Retenções na fonte)
Fonte: Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

Outro procedimento realizado no âmbito das retenções na fonte passava por consultar as fichas individuais dos funcionários e analisar o enquadramento de cada um nas tabelas de retenção na fonte previstas. Por último era verificado, através do extrato da contabilidade, se mensalmente a conta ficava saldada pelo respetivo movimento a débito, ou seja, pelo pagamento. Sempre que houvesse divergências, fazia-se o trabalho de perceber o motivo e se, eventualmente, as divergências não tivessem justificação, questionava-se o cliente.

Relativamente à conta 243 – IVA, também existia uma *sheet* do referido Papel de Trabalho (figura 10) preparada para verificar o cumprimento das obrigações declarativas e de pagamento, sendo utilizado um procedimento muito semelhante ao anteriormente referido. A única diferença é que nesta *sheet* também era efetuado o controlo da data de envio da Declaração Periódica do IVA. Este procedimento não prescindia que fossem efetuadas outras análises e testes ao IVA, nomeadamente, em documentos recolhidos. Sempre que se analisava uma fatura de, por exemplo, fornecimentos e serviços externos, era necessário verificar se a taxa de IVA aplicada era a correta, se o montante estava corretamente calculado, os motivos da isenção de IVA, nos casos aplicáveis, entre outros.

5000000000	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
IVA APURAMENTO												
IVA a pagar												
IVA a recuperar												
IVA reembolso pedido												
APURAMENTO IVA A PAGAR	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DATA DE PAGAMENTO	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
DATA LIMITE PAGAMENTO	25/03/2021	26/04/2021	25/05/2021	25/06/2021	26/07/2021	06/09/2021	27/09/2021	25/10/2021	30/11/2021	30/12/2021	25/01/2022	25/02/2022
DIF. (DATA PAG.-DATA LIMITE PAG.)	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A	N/A
APURAMENTO IVA A RECUPERAR												
APURAMENTO IVA REEMBOLSO	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
PRAZO DA DECLARAÇÃO (DP ou FP)	DP	DP	DP	DP	DP	DP	DP	DP	DP	DP	DP	DP
DATA LIMITE DE ENVIO DA DPIVA	22/03/2021	20/04/2021	20/05/2021	21/06/2021	20/07/2021	31/08/2021	27/09/2021	20/10/2021	22/11/2021	20/12/2021	20/01/2022	21/02/2022
DATA ENVIO DA DECLARAÇÃO	00/01/1900	00/01/1900	00/01/1900	00/01/1900	00/01/1900	00/01/1900	00/01/1900	00/01/1900	00/01/1900	00/01/1900	00/01/1900	00/01/1900
DIF. (DATA ENVIO - DATA LIMITE ENVIO)	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok
DIFERENÇAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Figura 13: Papel de Trabalho P3C_A2E – Análise de Impostos (IVA)

Fonte: Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

No que diz respeito à conta 245 – Contribuições para a Segurança Social, à semelhança dos impostos mencionados anteriormente, também eram confrontados os montantes inscritos na contabilidade com a declaração e eram verificadas as datas do processamento e do pagamento (Figura 14). Todavia, no portal da Segurança Social, não era possível criar um novo utilizador, e, portanto, nem sempre tínhamos acesso à plataforma. Para além disso, o portal apenas nos fornecia o comprovativo das declarações entregues sendo que os comprovativos de pagamento das contribuições eram de pedido/recolha obrigatória na visita intercalar/final para posterior cruzamento.

Outro procedimento que se realizava no âmbito das contribuições para a segurança social consistia em consultar as fichas individuais dos funcionários e analisar o enquadramento de cada um nas taxas previstas.

5000000000	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO
TOTAL LIQUIDADADO												
DECLARAÇÃO DE REMUN.												
TOTAL DE PAGAMENTO												
Data limite de pagamento	22/02/2021	22/03/2021	20/04/2021	20/05/2021	21/06/2021	20/07/2021	20/08/2021	20/09/2021	20/10/2021	22/11/2021	20/12/2021	
Data limite de envio	10/02/2021	10/03/2021	12/04/2021	10/05/2021	11/06/2021	12/07/2021	10/08/2021	10/09/2021	11/10/2021	10/11/2021	10/12/2021	
Data de envio do Ficheiro												
Data do Pagamento												
Dif. (data envio-data limite)	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok
Dif. (data pag.-data limite)	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok	ok
DIF.º PAGO/LIQ.º	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DIF.º PAGO/DECL. REM.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
DIF.º DECL. REM./LIQ.º	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Figura 14: Papel de Trabalho P3C_A2E – Análise de Impostos (Contribuições para a Segurança Social)

Fonte: Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

Durante a realização do estágio surgiu uma nova variável sujeita a análise, uma vez que, com as medidas extraordinárias de apoio e retoma à economia no âmbito da pandemia COVID-19, as empresas tiveram possibilidade de aderir a vários regimes de flexibilização de impostos e contribuições. Assim, sempre que uma empresa aderiu a estes planos, seja para o pagamento de IRC, retenções, IVA ou Segurança Social, era efetuada uma análise ao cumprimento das condições de acesso, e ao cumprimento integral do referido plano. Este controlo era executado no papel de trabalho “P3C_A2E – Análise de Impostos”.

Relativamente aos restantes impostos (nomeadamente, Imposto Municipal sobre Imóveis, Adicional ao Imposto Municipal sobre Imóveis, Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis, Imposto do Selo e Imposto Único de Circulação), os mesmos foram igualmente alvo de análise através do Papel de Trabalho “P3C_A2E – Análise de Impostos” em termos semelhantes ao anteriormente descritos.

II.2.1.7 FINANCIAMENTOS OBTIDOS E JUROS SUPORTADOS

A conta 25 – Financiamentos obtidos serve, segundo Costa (2018) para registar as dívidas a pagar resultantes de financiamentos obtidos pela empresa, tais como empréstimos bancários, locações financeiras, *factoring* com recurso¹⁷, empréstimos por obrigações, suprimentos e entre outros. Já a conta 69 – Gastos de financiamento, destina-se a registar os juros suportados, as diferenças de câmbio favoráveis e outros encargos incorridos com os financiamentos obtidos.

Para obter confirmação dos saldos das contas de financiamentos obtidos, era realizado o procedimento de confirmação externa de saldos, sendo que no caso dos financiamentos, o pedido de circularização era sempre efetuado por carta. Quando recebidas, as cartas eram digitalizadas e arquivadas no dossier físico da entidade e no servidor. Após o arquivo, era verificado se os saldos remetidos pela instituição financeira coincidiam com os da contabilidade. Para além disso, a carta remetida pelo banco incluía informações quanto às pessoas autorizadas à movimentação de contas, número de contas abertas na referida instituição, data de vencimento das obrigações, etc. Esta informação também ficava sujeita a tratamento, sendo que se procedia à confirmação se os poderes de movimentação de conta estavam atribuídos a pessoas que permaneciam na entidade, e confirmava-se se todas as contas de financiamentos estavam refletidas na contabilidade e se as obrigações estavam reconhecidas na contabilidade conforme o seu vencimento no passivo corrente e/ou no passivo não corrente.

¹⁷ Segundo Gonçalves, Fernandes, Santos & Rodrigo (2016) no *factoring* com recurso o aderente beneficia do serviço de gestão e cobrança de créditos, com opção pelo financiamento da carteira de créditos cedida. Já no *factoring* sem recurso o aderente beneficia do serviço de gestão e cobrança de créditos, bem como da cobertura dos riscos de insolvência e/ incumprimento por parte dos devedores, podendo ainda optar pela antecipação de fundos.

Caso existissem situações em que os saldos não coincidissem, tentava-se apurar com o extrato da contabilidade o motivo da divergência. Se não fosse possível, era questionada a entidade.

Para obter outra confirmação dos saldos constantes da conta 25 – Financiamentos obtidos, era solicitado aos clientes que facultassem o Mapa Central de Responsabilidades de Crédito, retirado do site do Banco de Portugal. O referido mapa faculta a seguinte informação:

- Tipo de responsabilidade;
- Tipo de produto financeiro;
- A data de início e a data do fim da responsabilidade;
- O montante em dívida à data;
- O montante potencial; e
- Garantias.

A informação recolhida no Mapa era alvo de confronto com os valores registados na contabilidade, sendo que as datas de vencimento permitiam verificar a correta divulgação do valor em dívida no Balanço. Outro dado importante que o Mapa faculta é a existência de eventuais garantias aos financiamentos, nomeadamente avales e/ou hipotecas. Esta informação tem especial relevância, uma vez que é de divulgação obrigatória no Anexo às Demonstrações Financeiras.

Para além dos procedimentos atrás enunciados, era prática pedir aos clientes os contratos de financiamento para analisar as condições em que estes foram contratualizados. Uma das verificações realizadas era a verificação da duração do financiamento, para confirmar a correta divulgação do prevista no parágrafo 29.9 do modelo de anexo, previsto na Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho, o qual exige a divulgação da “Quantia das dívidas da empresa cuja duração residual seja superior a cinco anos, assim como o montante de todas as dívidas da empresa cobertas por garantias reais prestadas pela empresa, com indicação da natureza e da forma dessas garantias”. A informação recolhida e analisada era agregada no Papel de Trabalho “P2B/P3E – Financiamentos Obtidos” (Anexo 12) que seria mais tarde utilizado no âmbito da análise ao Anexo.

Para verificar a especialização dos juros associados aos financiamentos, consultava-se as condições particulares dos contratos, nas quais era estabelecido o regime de vencimento

do juro (antecipado ou postecipado), encargos associados (nomeadamente, taxa de juro) e data de vencimento dos mesmos.

II.2.1.8 ACRÉSCIMOS E DIFERIMENTOS

Segundo o §22 da Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística as Demonstrações Financeiras devem ser preparadas segundo o regime contabilístico do acréscimo. Dessa forma, os efeitos das transações e de outros acontecimentos são reconhecidos quando eles ocorram, sendo registados contabilisticamente e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem.

A conta 272 – Devedores e Credores por Acréscimos diz respeito a gastos e rendimentos a reconhecer no período, mas que ainda não originaram despesas e receitas. Serve como contrapartida dos gastos e rendimentos cuja despesa e receita só venha a ocorrer em período ou períodos posteriores (Costa, 2018). Para validar o saldo desta conta, eram verificados os lançamentos do extrato de conta para confirmar, nomeadamente, que os valores transitados de N-1 foram regularizados em qualquer momento do ano N. Sempre que tal não acontecia, era averiguado se efetivamente se tratava de um equívoco ou se o documento que deu origem ao lançamento dizia respeito a mais do que dois períodos económicos.

Sempre que possível e razoável, analisavam-se todos os documentos que davam origem aos lançamentos das diferentes subcontas e refazia-se o cálculo aritmético do gasto ou rendimento a imputar no ano N, sendo que na sua maioria as divergências verificavam-se não materialmente relevantes.

De referir que o procedimento do corte de operações anteriormente descrito no ponto II.2.1.2., o qual é aplicado a faturas de compras e vendas, permite validar a existência de rendimentos ou gastos mal periodizados, e com necessidade de acréscimo.

Um dos acréscimos de gastos obrigatoriamente verificado dizia respeito à estimativa de encargos com férias, subsídios de férias e respetivos encargos sociais. Na Figura 15 apresenta-se o Papel de Trabalho “P3F – Estimativa de Encargos com Férias”, onde era recalculado o valor a acrescer para confrontar com o valor inscrito na contabilidade do cliente. Para este confronto, era recolhido junto do cliente toda a documentação de suporte ao seu cálculo, sendo que, sempre que era necessário, era pedida informação adicional nomeadamente fichas de funcionário, recibos de vencimento, apólices de seguro, entre

outros.

ABCDE, SA

Acréscimos 2021 de encargos com férias a pagar em 2022

Nº Funcionário	Nome	Sub. Férias	Mês Férias	TX SS (Enc- s/ rem.)	Enc. Sub. Férias	Enc. Mês Férias	Seguro	Total
1			0,00	23,75%	0,00	0,00	0,00	0,00
2			0,00	23,75%	0,00	0,00	0,00	0,00
3			0,00	23,75%	0,00	0,00	0,00	0,00
4			0,00	23,75%	0,00	0,00	0,00	0,00
5			0,00	23,75%	0,00	0,00	0,00	0,00
6			0,00	23,75%	0,00	0,00	0,00	0,00
7			0,00	23,75%	0,00	0,00	0,00	0,00
8			0,00	23,75%	0,00	0,00	0,00	0,00
9			0,00	23,75%	0,00	0,00	0,00	0,00
10			0,00	23,75%	0,00	0,00	0,00	0,00
11			0,00	23,75%	0,00	0,00	0,00	0,00
12			0,00	23,75%	0,00	0,00	0,00	0,00
13			0,00	23,75%	0,00	0,00	0,00	0,00
14			0,00	23,75%	0,00	0,00	0,00	0,00
15			0,00	23,75%	0,00	0,00	0,00	0,00
16			0,00	23,75%	0,00	0,00	0,00	0,00
17			0,00	23,75%	0,00	0,00	0,00	0,00
Total		#N/D	#N/D		#N/D	#N/D	#N/D	#N/D

Valor na 272221 XYZ
Diferença
Ajustamento Auditoria 0,00

→ AJUSTAMENTO DE AUDITORIA – 63 (D)/272221(C), NO VALOR DE ZYX

Figura 15: Papel de Trabalho “P3F – Estimativa de Encargos com Férias”

Fonte: Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

Por último era verificado, através de uma *checklist* de situações que normalmente estão sujeitas a especialização, se efetivamente não existiam gastos ou rendimentos que devessem ser acrescidos, nomeadamente juros de depósitos a prazo, juros de financiamentos concedidos, fornecimento de água, de eletricidade, entre outros.

As situações reversas das previstas nos acréscimos, encontram-se reconhecidas na conta 28 – Diferimentos. Esta conta tem como finalidade o registo contabilístico de despesas e receitas que ainda não dão origem a rendimentos e gastos no período N. Segundo Costa (2018), a conta regista a contrapartida de despesas e receitas que devam ser reconhecidos no próprio período, ainda que os gastos e rendimentos devam ser reconhecidos nos períodos seguintes.

Os procedimentos de auditoria realizados à conta 28 – Diferimentos são em tudo semelhantes aos enunciados para a conta 272, visto que ambas as contas tratam das especializações do período. Dessa forma, era verificado se o saldo de passagem de ano tinha sido alvo de regularização no decorrer do ano N, eram analisados todos os documentos que davam origem aos lançamentos das subcontas, realizava-se o cálculo aritmético do eventual gasto ou rendimento a imputar no ano N e verificava-se o corte de operações. Por último analisava-se, através de uma *checklist* de situações que normalmente estão sujeitos a especialização, se efetivamente não existiam gastos e

rendimentos que devessem ser diferidos, nomeadamente rendas, alugueres, prémios de seguros, entre outros.

II.2.1.9 PROVISÕES

Uma provisão tem por conceito, segundo a NCRF 21 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, ser um passivo de tempestividade ou quantia incerta. Gonçalves, Fernandes, Santos e Rodrigo (2016) referem que uma provisão se traduz numa obrigação relativa a terceiros, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade que incorporem benefícios económicos, com a particularidade de que o momento de liquidação e/ou a quantia a liquidar é desconhecida. Apesar de ser uma área alheia ao âmbito do estágio, era prestado auxílio administrativo na análise das respostas remetidas pelos advogados no âmbito dos processos de circularização de saldos, uma vez que se efetuavam resumos cronológicos de eventuais processos em curso. Nas cartas enviadas estava previsto um ponto para o esclarecimento de eventuais reclamações e ações judiciais em curso tal como se pode verificar no Anexo 7. As conclusões da análise às respostas dos advogados tornavam-se indispensáveis para a conclusão acerca dos saldos de provisões e de eventuais novas provisões a constituir.

II.2.1.10 INVENTIMENTOS, DEPRECIAÇÕES E AMORTIZAÇÕES

II.2.1.10.1 INVESTIMENTOS FINANCEIROS

A conta 41 – Investimentos financeiros destina-se a reconhecer os investimentos financeiros, bem como outros ativos financeiros que não tenham natureza corrente. Segundo Costa (2018), a conta engloba, sobretudo, as participações no capital de outras empresas. Inclui ainda investimentos tais como empréstimos concedidos e obrigações, sendo que a principal característica destes instrumentos é o seu caráter de permanência.

O primeiro procedimento que era realizado no âmbito da auditoria aos instrumentos financeiros consistia na verificação da classificação/enquadramento das participações nos tipos de investimentos, visto que a conta 41 – Investimentos financeiros está desagregada em subcontas destinadas a investimentos em subsidiárias, em associadas, entidades conjuntamente controladas, noutras empresas e outros investimentos financeiros.

Quando os ativos correspondiam a ações de sociedades adquiridas no âmbito de financiamentos (ações de sociedades de garantia mútua, tais como ações da Garval e da

Agrogarante), verificava-se os contratos de financiamento associado para confirmar o número de ações adquiridas e respetiva valorização das mesmas.

Por outro lado, quando se tratava de quotas/ações de empresas do grupo, procedia-se à consulta das certidões permanentes bem como ao registo dos valores mobiliários para confirmar se o montante da participação reconhecido coincidia com a proporção da participação à data de relato. Por último, analisava-se os movimentos respeitantes ao Método de Equivalência Patrimonial a 31/12/2021, sendo que para isso era utilizado o Balanço e Demonstração dos Resultados das empresas participadas e era calculada a proporção do Resultado Líquido do Período a reconhecer na conta 41 – Investimentos financeiros.

Um investimento comum a todas as empresas clientes era a participação no Fundo de Compensação do Trabalho. Relativamente a este ativo, os procedimentos de verificação exigiam a recolha dos documentos de processamentos e de pagamentos para efetuar o cruzamento com a contabilidade. Verificava-se ainda se a conta 248 ficava mensalmente saldada pelo pagamento das referidas contribuições. Era comum indagar o contabilista acerca da saída de funcionários da empresa, sendo que era cruzado o número de saídas comunicadas com o número de pedidos de reembolso ao Fundo de Compensação do Trabalho. Caso tivesse existido reembolso, confirmava-se o correto desreconhecimento do ativo e reconhecimento de possível rendimento proveniente da valorização do fundo de compensação.

II.2.1.10.2 ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS

Os ativos fixos tangíveis (AFT) são, segundo a NCRF 7 – Ativos Fixos Tangíveis itens tangíveis detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros ou para fins administrativos, e espera-se que sejam usados durante mais do que um período.

A área dos AFT foi uma das mais áreas com mais tempo despendido no âmbito do estágio, uma vez que era analisada com grande profundidade e detalhe.

Um dos procedimentos de auditoria realizado foi a análise documental dos documentos de suporte a novos reconhecimentos ou desreconhecimentos de AFT. Para tal análise era necessário recolher os documentos de suporte às aquisições de AFT. Esta análise era realizada de forma universal, sempre que o número de aquisições assim o permitisse, sendo realizada por amostragem quando o número era elevado. Eram ainda recolhidos

todos os restantes documentos associados ao cadastro e à aquisição dos bens, nomeadamente, fichas de imobilizado, contratos de financiamento, folha de obra, entre outros. Procedia-se ainda à recolha de todos os documentos de suporte às alienações/abates do período, bem como das fichas de cadastro dos bens alienados/abatidos. As análises efetuadas aos AFT eram efetuadas no Papel de Trabalho “A1A – Análise de Ativos Fixos Tangíveis”.

Na análise das faturas de aquisição verificavam-se as obrigações decorrentes do Código do IVA, procedia-se ao cálculo aritmético das quantias e dos preços para verificar a mensuração dos bens, e era também verificada a classificação contabilística e a correta utilização das subcontas da 43, através do descritivo da fatura. Esta análise era documentada na *sheet* de controlo¹⁸ “A1A – Análise de Aquisições de Ativos Fixos Tangíveis” (Anexo 9), que através do seu totalizador permitia perceber as alterações decorridas nas subcontas de Ativos Fixos Tangíveis, revelando-se assim uma ótima ferramenta para validar a nota 9 do Anexo (segundo o modelo previsto na Portaria 220/2015 de 24 de julho¹⁹)

Para analisar as depreciações do período/acumuladas era recorrente pedir-se aos clientes que remetessem a Modelo 32 - Mapa de Depreciações e Amortizações, para confirmar que os valores contabilísticos, as depreciações do período e as depreciações acumuladas cruzavam com os montantes inscritos na contabilidade. Relativamente às depreciações acumuladas, era comum que o montante inscrito no mapa não coincidisse com a contabilidade visto que o valor acumulado no referido mapa diz respeito apenas às depreciações acumuladas aceites em períodos anteriores. Para além disso, realizavam-se testes a algumas taxas de depreciação utilizadas e eram comparados com os períodos anteriores. Por último, verificava-se as depreciações do período dos bens adquiridos/alienados constavam no referido mapa. Os diferentes testes às depreciações eram efetuados através do preenchimento da *sheet* de controlo “A1A – Análise das Depreciações de Ativos Fixos Tangíveis” (Anexo 10) constante no Papel de Trabalho.

Para analisar as alienações do período de bens do AFT, era solicitado aos clientes a Modelo 31 “Mapa de mais-vals e menos-valias”, para efetuar o seu cruzamento com a

¹⁸ O Papel de Trabalho “A1A – Análise de Ativos Fixos Tangíveis” serve para análise de todas as operações da rubrica de AFT, sendo que para isso se encontra dividido em *sheets*/mapas de controlo.

¹⁹ A Portaria 220/2015 de 24 de julho aprova os modelos de demonstrações financeiras para as diferentes entidades que aplicam o SNC.

contabilidade. Através do preenchimento do Mapa de Controlo “A1A - Alienações/Abates de Ativos Fixos Tangíveis” (Anexo 11) efetuava-se o cruzamento com a contabilidade do valor de realização, valor de aquisição, e depreciações acumuladas. Era ainda calculada a eventual mais/menos-valia contabilística e posteriormente comparada com a contabilidade, sendo que para tal utilizava-se a ficha do ativo, visto que nela consta a data de aquisição, valor de aquisição, depreciações acumuladas e método de depreciação.

II.2.1.10.3 ATIVOS INTANGÍVEIS

Ativos intangíveis são, segundo a NCRF 6 – Ativos intangíveis, ativos não monetários identificáveis sem substância física. Registam-se nesta conta ativos que, pela sua natureza, não têm substância física, nomeadamente *goodwill*, projetos de investimentos, programas de computador, propriedade industrial, entre outros.

A área dos ativos intangíveis, à semelhança do que aconteceu com os AFT, foi uma área que absorveu um tempo considerável do período do estágio. Por se tratar de áreas semelhantes, os procedimentos de auditoria realizados para as duas áreas eram muito similares. Dessa forma, a análise documental era realizada dentro dos mesmos moldes.

Os ativos intangíveis, no entanto, têm a necessidade de cuidado extra, no que respeita tanto ao reconhecimento quanto à mensuração, quando se trata de ativos desenvolvidos internamente. Nestes casos era fundamental verificar a fase de acabamento do projeto e verificar o cumprimento das seguintes condições:

- Geração de benefícios económicos futuros;
- Existência de viabilidade técnica de concluir o ativo;
- Capacidade de mensurar com fiabilidade o dispêndio atribuível ao ativo intangível durante a fase de desenvolvimento;
- Disponibilidade económica, técnica e financeira para concluir o ativo; e
- Intenção de concluir para vender ou usar.

No que respeita às amortizações do período/acumuladas, os testes eram realizados de modo semelhante às depreciações e tendo por base os mesmos mapas.

II.2.1.10.4 INVESTIMENTOS EM CURSO

A conta 45 – Investimentos em curso serve para registar ativos que, por ainda não se encontrarem concluídos, não podem ser classificados como fixos tangíveis ou intangíveis. Segundo Costa (2018), abrange os investimentos de adição, melhoramento ou substituição enquanto não estiverem concluídos. Inclui também os adiantamentos feitos por conta de investimentos, cujo preço esteja previamente fixado.

Os procedimentos de auditoria realizados no âmbito da análise à conta de investimentos em curso cingiam-se essencialmente à verificação ocular do desenvolvimento do ativo e à análise aos documentos de suporte ao registo contabilístico. Dessa forma, e como já foi referido anteriormente para a área dos AFT, começava-se por recolher os documentos de suporte aos registos contabilísticos, nomeadamente faturas, contratos, folhas de obra, entre outros. Posto isto, procedia-se à análise dos mesmos e era verificado se o reconhecimento e mensuração estavam corretamente efetuados e se as faturas estavam em conformidade com o disposto no Código do IVA nomeadamente quanto às formalidades obrigatórias. No âmbito das visitas intercalares e finais, procedia-se à verificação ocular quanto aos trabalhos realizados capitalizados como ativos fixos tangíveis/ativos intangíveis em curso.

II.2.1.11 CAPITAL PRÓPRIO

Segundo Costa (2018), a conta 51 – Capital subscrito evidencia o capital subscrito, quer esteja ou não totalmente realizado. Já a conta 53 – Outros instrumentos de capital próprio integra as prestações suplementares, as prestações acessórias ou quaisquer outros instrumentos financeiros. A conta 54 – Prémios de emissão regista a diferença positiva entre os valores de subscrição das ações/quotas emitidas e o seu valor nominal. A conta 55 – Reservas regista as reservas constituídas por obrigatoriedade (legais) e as reservas de constituição livre (livres). Por último, a conta 56 – Resultados transitados é utilizada para registar os resultados líquidos provenientes de exercícios anteriores que não tenham sido objeto de aplicação por parte dos detentores de capital.

Um dos procedimentos de auditoria realizado nesta área foi o de confirmação externa. À semelhança do trabalho desenvolvido para os terceiros que se relacionam no âmbito da atividade operacional com as empresas, também procedíamos à circularização de saldos dos detentores de capital, nomeadamente no que respeitava aos saldos do próprio capital social, de prestações acessórias, de prestações suplementares, entre outros.

Dessa forma, e à semelhança do que já foi descrito anteriormente, procedia ao arquivo dos e-mails e das respostas por carta na respetiva estrutura de papéis de trabalho e confirmava o saldo sócio/acionista. De seguida, procedia à confirmação dos saldos enviados com os registados na contabilidade. Caso os saldos coincidissem, o processo de circularização terminava. Nas situações em que os sócios/acionistas respondiam com um saldo divergente do contabilizado, era necessário indagar o contabilista para perceber qual o motivo da divergência.

Na grande maioria dos casos não eram detetadas diferenças, mas nos casos em que existiam estavam muitas vezes relacionadas com o enquadramento do processo de circularização. Nos casos em que existiam divergências ou respostas em falta, e à semelhança do que fazia para outros terceiros, procedia à realização de uma sistematização.

Relativamente à conta 51, era ainda confirmada a informação contabilístico através da certidão permanente ou do registo do livro de ações (verificava inclusive se havia alterações na composição do capital e se essas estavam refletidas na contabilidade). Nos casos em que havia alterações à estrutura do capital, recolhia as evidências documentais e procedia à sua análise. Era ainda verificado se os eventuais aumentos de capital estavam devidamente subscritos e realizados, através de atas em que o aumento é deliberado e extratos bancários que evidenciavam a entrada do dinheiro (no caso de entrada em numerário).

No que diz respeito aos outros instrumentos de capital próprio, a análise que efetuava recaía essencialmente sobre as prestações suplementares efetuadas a favor da entidade. Nesse âmbito, sempre que havia um novo movimento contabilístico de realização de prestações suplementares era solicitado ao cliente que remetesse a ata da deliberação da realização das prestações suplementares e o contrato que estabelecia a transação. Estes documentos eram arquivados no dossier permanente após cruzamento da sua informação com os registos contabilísticos efetuados. Nos casos de alguns clientes, em que havia realização de prestações acessórias e/ou prestações suplementares, era preenchido um mapa que refletia as realizações do tempo e os saldos a constar na contabilidade.

Em relação aos prémios de emissão, a análise que efetuava vai de encontro ao que foi descrito anteriormente, sendo que, para além da verificação dos contratos e das atas, efetuava o cálculo aritmético da diferença entre o valor deliberado para pagamento da

quota/ação e o seu valor nominal, o qual deveria corresponder ao valor a registar na conta dos prémios de emissão.

A respeito da conta de reservas, o principal procedimento que realizava estava relacionado com as reservas legais e visava a verificação do cumprimento do estabelecido no n.º 1 do artigo 295.º do Código das Sociedades Comerciais.

Por último, a respeito da conta de resultados transitados, verificava se a aplicação de resultados estava de acordo com o estabelecido em ata de aprovação de contas e com o estabelecido no Anexo às Demonstrações Financeiras.

II.2.1.12 OUTROS GASTOS

A conta 68, segundo as notas de enquadramento previstas na Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho, serve para registar os gastos e perdas não enquadráveis nas contas anteriores.

À semelhança do que acontecia para os fornecimentos e serviços externos, o principal procedimento de auditoria realizado foi a análise documental. A seleção dos documentos a analisar também era feita por amostragem, mas desta feita, com ligeiras diferenças, uma vez que, nesta área o ASD não criava a sua própria seleção automática e, por isso, a experiência e o conhecimento do auditor sénior acerca da área era fundamental para realizar uma seleção adequada aos riscos inerentes à conta de outros gastos. Após a realização da seleção recolhia os documentos e procedia à análise documental à semelhança do que realizava para a conta de fornecimentos e serviços externos. Dessa forma, verificava as formalidades dos documentos de suporte decorrentes das exigências do Código do IVA e do Código do IRC. Por último, verificava a mensuração e reconhecimento de cada uma das transações.

A subconta 688 – Outros ganhava especial relevância no âmbito do encerramento de contas uma vez que outro dos trabalhos realizado, tal como já referido, era a verificação do Quadro 07 da Modelo 22 e o recálculo da estimativa de impostos. Nesse âmbito, era necessário analisar se existiam valores respeitantes a correções relativas a períodos anteriores a acrescer no campo 710. Também verificava se existiam quotizações para associações empresariais visto que estes gastos beneficiavam de uma majoração de 50% com limite de 2/1000 do volume de negócios. Por último, analisava ainda se existia insuficiência de estimativa para impostos relativa ao ano anterior a acrescer no campo 724.

II.2.1.13 OUTROS RENDIMENTOS

Para além dos rendimentos já referidos, durante o período de estágio foi possível ainda efetuar trabalhos nas contas 75 – Subsídios à exploração e 78 – Outros rendimentos.

A conta 75 serve para registar os subsídios à exploração que sejam atribuídos à entidade os quais incluem os subsídios relacionados com o rendimento, conforme estabelecido na NCRF 22 – Contabilização dos Subsídios do Governo.

A área dos subsídios à exploração também foi uma das áreas analisadas de forma mais aprofundada no decorrer do estágio, uma vez que, no âmbito da pandemia COVID-19, o Governo disponibilizou uma série de subsídios de forma a apoiar a retoma da economia. Para analisar os subsídios à exploração, o primeiro passo era recolher todos os seus documentos de suporte e, sempre que possível, através da consulta das plataformas do Governo tentava perceber se o montante do subsídio contabilizado cruzava com a plataforma. Os documentos de suporte eram extremamente importantes pois era através deles que verificava se tais subsídios deviam ser reconhecidos no período ou por outro lado, durante o(s) período(s) contabilístico(s) necessário(s) para balanceá-los com os gastos relacionados. Após essa verificação consultava o extrato bancário e analisava se o montante reconhecido na conta de outros devedores já havia sido recebido, e se o montante estava correto. Por último, e sempre que o subsídio atribuído dissesse respeito a mais do que um período, era necessário analisar o correto balanceamento dos gastos com a imputação anual do subsídio.

A conta 78, segundo as notas de enquadramento previstas na Portaria n.º 189/2016, de 14 de julho, serve para registar os gastos e perdas não enquadráveis nas contas anteriores. Também para esta conta a análise documental serviu de base para a obtenção da prova. O procedimento era realizado de forma semelhante ao já referido anteriormente.

Tal como a subconta 688 – Outros gastos, também a subconta 788 – Outros rendimentos ganhava especial relevância no âmbito da verificação do quadro 07 da modelo 22 e do cálculo da estimativa de impostos. Dessa forma, era necessário analisar se existiam valores respeitantes a correções relativas a períodos anteriores a deduzir no campo 756, quadro 07 da Modelo 22 bem como, os montantes respeitantes a excessos da estimativa para impostos a deduzir no campo 765.

Eram ainda verificados o reconhecimento e a mensuração dos subsídios ao investimento contabilizados na conta 7883 – Imputação de subsídios para investimentos. Começava-se

por verificar o reconhecimento inicial do subsídio nas contas de capital e confrontava a contabilização com os documentos de suporte, bem como com as consultas dos portais das instituições públicas e com as respostas aos pedidos de circularização. De seguida, consultava o extrato contabilístico da conta de depósitos à ordem e o extrato bancário para mais uma vez fazer corresponder o valor recebido com o valor atribuído do subsídio. Por último, analisava com rigor e detalhe o montante da imputação anual do subsídio e o seu balanceamento com os gastos, sendo que, para isso, eram solicitados aos clientes os mapas de suporte à imputação e cruzávamos com os mapas de depreciação dos ativos para perceber se a imputação do subsídio era praticada na proporção das depreciações do período.

II.2.2. ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Segundo Gonçalves, Fernandes, Santos & Rodrigo (2016) a preparação das Demonstrações Financeiras resulta da recolha, agregação, compilação, homogeneização de dados e informações relativas às operações e acontecimentos das entidades. O artigo 65.º do Código das Sociedades Comerciais refere que são os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, (...), as contas do exercício, bem como os demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício anual. Dessa forma, após o encerramento do exercício a administração/órgão de gestão deve proceder à preparação da informação financeira de acordo com o Normativo Contabilístico aplicável.

NCRF	NCRF - PE	NC-ME
Balanço	Balanço (modelo reduzido)	Balanço ME
Demonstração dos Resultados	Demonstração dos resultados (modelo Reduzido)	Demonstração dos resultados ME
Demonstração das Alterações no Capital Próprio	-	-
Demonstração de fluxos de caixa	-	-
Anexo	Anexo (modelo reduzido)	Anexo ou informação complementar

Figura 16: Demonstrações Financeiras por Normativo Contabilístico
 Fonte: Adaptado de Gonçalves, Fernandes, Santos & Rodrigo (2016)

Tal como se observa na Figura 16, a obrigatoriedade de elaborar as cinco demonstrações financeiras apenas se aplica às empresas sujeitas às Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro. Dessa forma, as empresas que se enquadram nos normativos aplicáveis a pequenas empresas e a microempresas, estão dispensadas de apresentar a Demonstração de Alterações no Capital Próprio e a Demonstração de Fluxos de Caixa. Na carteira de

clientes da PBC, SROC existiam empresas enquadráveis nos três normativos possíveis, e por isso, os trabalhos de análise às Demonstrações Financeiras começavam por verificar o normativo contabilístico aplicável. Em simultâneo era necessário perceber se os critérios estabelecidos para o enquadramento como microempresa ou pequena empresa não tinham sido ultrapassados.

Dimensão	Total de Balanço	Volume de negócios líquido	Nº empregados
Micro (NC-ME)	≤ 350 000 €	≤ 4 000 000 €	≤ 10
Pequena (NCRF-PE)	≤ 700 000 €	≤ 8 000 000 €	≤ 50
Restantes (NCRF)	> 4 000 000 €	> 8 000 000 €	> 50

Figura 17: Enquadramento Normativo por dimensão empresarial
Fonte: Adaptado de Gonçalves, Fernandes, Santos & Rodrigo (2016)

Nos casos em que, segundo a Figura 17, uma empresa se enquadrasse nas NCRF era verificado se esta, estava efetivamente a aplicar as NCRF. Por outro lado, quando uma empresa deixava de estar enquadrada nas NCRF-PE ou NC-ME, por ter ultrapassado dois limites (em simultâneo) era necessário perceber se esse era o primeiro ou o segundo ano em que isso acontecia, visto que, a ultrapassagem de dois limites durante dois anos consecutivos (N e N+1) obriga a aplicação do normativo contabilístico seguinte na preparação da informação financeira do ano seguinte (N+3).

Para análise das demonstrações financeiras era solicitado ao cliente o envio do ficheiro SAF-T da contabilidade, com todos os lançamentos efetuados, reportado à data de reporte (31/12/2021, nas empresas clientes que foram alvo de trabalho no estágio). Este ficheiro SAF-T era arquivado no servidor sendo também importado para o programa de auditoria (ASD). Nesta fase, era necessário perceber se o SAF-T remetido já incluía o lançamento de apuramento do Resultado Líquido do Período e apresentava as classes 6 e 7 saldadas. O interesse era manter as contas por saldar e, portanto, sempre que elas já se encontravam saldadas, eram eliminados os lançamentos de apuramento do resultado. Após a inserção do ficheiro SAF-T do programa, procedia-se à sua comparação com o balancete final com referência à mesma data, sendo que, sempre que havia divergências o processo era interrompido para perceber o motivo das diferenças e proceder à sua correção. Após a verificação de que se tratavam dos elementos finais e após a recessão das demonstrações financeiras provisórias procedia-se ao seu arquivo, à semelhança do que se fazia com o SAF-T.

Na análise do balanço eram realizados os seguintes testes:

- Verificação da conformidade da estrutura do balanço com os modelos de balanço propostos pela Portaria n.º 220/2015 de 24 de julho, nomeadamente no que respeita ao modelo normal, reduzido e ao das entidades do setor não lucrativo.
- Conferência dos valores do ano comparativo com os valores que constavam no balanço do Relatório & Contas assinado e aprovado do ano anterior;
- Análise dos valores correspondentes ao ano corrente, utilizando uma ferramenta do ASD que permitia visualizar um balanço enquadrado no modelo adequado à empresa a partir do SAF-T que tinha inserido à priori.
- Cálculo aritmético da equação fundamental da contabilidade para verificar a consistência dos valores inscritos nos totais do Ativo, Passivo e Capital Próprio.

As principais divergências que ocorriam estavam relacionadas com as seguintes situações: compensação de saldos devedores de fornecedores na rubrica do passivo “Fornecedores” e com a compensação de saldos credores de clientes na rubrica do ativo “Clientes”; ausência de compensação do saldo da 241 - Imposto sobre o Rendimento; incorreta classificação dos financiamentos em corrente e não corrente.

O procedimento de análise da Demonstração dos Resultados por Naturezas era muito semelhante: verificar se a estrutura utilizada estava de acordo com as estruturas preconizadas pela legislação; comparar os valores da coluna relativa a ano anterior com os valores inscritos na Demonstração dos Resultados do Relatório & Contas do ano anterior; cruzar os montantes inscritos na coluna relativa ao ano corrente com a Demonstração dos Resultados que o programa de auditoria ASD nos fornecia. Um dos aspetos que merecia especial atenção por ser de uma área de erro frequente era o enquadramento dos diversos tipos de juros que, por vezes, surgiam enquadrados incorretamente na rubrica “Juros e rendimentos similares obtidos” ou por outro lado na rubrica “Outros gastos”.

Relativamente à análise da Demonstração das Alterações no Capital Próprio e da Demonstração dos Fluxos de Caixa, o procedimento inicial era igual ao atrás descrito para as outras demonstrações financeiras com a verificação da utilização correta do modelo e com o cruzamento dos comparativos com as contas assinadas do período anterior.

No caso em concreto destas duas demonstrações, o programa de auditoria ASD não tinha disponível a ferramenta de visualização da mesma através do SAF-T inserido e, portanto,

teria de se elaborar primeiro as declarações em causa para depois proceder à comparação com os valores apresentados nos mapas apresentados pelo cliente.

Embora na Demonstração das Alterações no Capital Próprio não fosse usual existirem divergências, esse não era o cenário da Demonstração dos Fluxos de Caixa. No ciclo de investimento as divergências estavam relacionadas com aquisições de AFT que haviam sido incorretamente classificadas na conta 22. Para além disso, também era frequente, relativamente aos recebimentos provenientes de investimentos financeiros, não serem considerados os reembolsos de FCT, ou ser considerado apenas o seu valor nominal, sem a respetiva valorização do fundo. No caso das atividades operacionais nem sempre conseguíamos chegar ao montante registado em cada linha da demonstração, por se tratar de volumes de transações elevados. Era considerado aqui um critério de materialidade na divergência.

A verificação do Anexo era um dos pontos fundamentais da análise ao encerramento de contas das empresas. Aqui os trabalhos começavam na verificação dos quadros comparativos com os quadros apresentados no Anexo integrante do Relatório & Contas assinado e aprovado do ano anterior. Caso fosse uma informação nova, teria que se validar a informação do ano transato com um outro teste.

Nos casos aplicáveis, era verificado se as 34 divulgações previstas no modelo do anexo da Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho, estavam em conformidade, inclusive no que respeitava às divulgações exigidas por cada uma das alíneas. De seguida, serão apresentados alguns dos pontos fundamentais sujeitos a análise no âmbito do Anexo:

- **Nota 6 — Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros:** A divulgação desta nota no Anexo é fundamental, pois é nela que se relatam as alterações a estimativas contabilísticas e eventuais erros. Para sua validação, consultava-se o extrato da conta 56 – Resultados Transitados para perceber se existiam movimentos relacionados com exercício anteriores que respeitassem a erros que não estivessem divulgados e/ou que inclusive levassem à reexpressão de contas.
- **Nota 7 – Partes Relacionadas:** A importância da divulgação desta nota está relacionada com a perceção fornecida acerca do grupo onde está inserida. Dessa forma, deve ser identificado de forma clara a empresa-mãe e para além disso, todas as empresas com as quais há relações, bem como os saldos e transações com

as mesmas. Para validar esta divulgação era necessário consultar o organograma do grupo e perceber se havia alterações de um período para o outro. Para além disso, era ainda necessário atender ao facto de as transações com partes relacionadas serem obrigatoriamente divulgadas sem o efeito do valor do IVA.

- **Nota 11 e 12 - Locações e Custo dos Empréstimos obtidos:** As notas relativas aos financiamentos da empresa também são de divulgação obrigatória e assumem especial importância por representarem normalmente uma grande parte do passivo da empresa. Nesta nota devem ser divulgados todos os montantes em dívida, a data inicial e a data final do empréstimo e a amortização do período. Mais ainda, deve ser divulgada a existência de garantias a financiamentos, natureza e montante. Verificava-se que muitas vezes as empresas não divulgam as garantias, a sua natureza e forma. Posto isto, procedia-se à consulta do Banco de Portugal, e dos contratos de financiamento para validar (ou não) a nota. Outro aspeto muito importante que por vezes não era divulgado, está relacionado com a duração dos financiamentos. Segundo a nota 29.8 do modelo do anexo previsto Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho, devem ser divulgadas as quantias das dívidas da empresa cuja duração residual seja superior a cinco anos, ou seja, muitas vezes era necessário consultar os contratos de financiamento e o Mapa de Responsabilidades de Crédito do Banco de Portugal para validar esta informação do Anexo.
- **Nota 23 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes:** Esta nota tem especial relevância porque divulga contingências que não estão sujeitas a registo contabilístico e por isso a única forma de as conhecer é através da divulgação nesta nota do Anexo. Para verificar se a informação estava devidamente divulgada, analisava-se os extratos das contas 67 – Provisões do Exercício e 29 – Provisões e consultava as respostas aos pedidos de circularização dos advogados da empresa.
- **Nota 26 – Acontecimentos após a data do balanço:** A importância desta nota está relacionada com o facto de esta divulgar os acontecimentos que ocorreram após a data do balanço que não deram lugar a ajustamentos. No exercício fiscal em que decorreu o estágio esta nota ganhou especial relevância, uma vez que, a própria Comissão de Normalização Contabilística recomendou a divulgação dos impactos decorrentes da pandemia COVID-19 e do conflito armado entre a Rússia

e a Ucrânia. Dessa forma, era verificado sempre com especial atenção se a informação se encontrava devidamente divulgadas nesta nota do Anexo.

À semelhança do que acontece para as Demonstrações Financeiras, também o Relatório de Gestão deve ser elaborado pela administração/órgão de gestão. Segundo o artigo 66.º do Código das Sociedades Comerciais o documento deve conter pelo menos uma exposição fiel e clara da evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta.

A análise ao Relatório de Gestão incidia sobretudo na verificação do cumprimento do estipulado pelo Código das Sociedades Comerciais e pelos restantes diplomas legais. Tal como se realizava para as demonstrações financeiras, começava-se por comparar os quadros comparativos com o relatório de gestão assinado do ano transato. De seguida, cruzava-se a informação do Relatório de Gestão com todas as exigências previstas nas alíneas do artigo 66.º do Código das Sociedades Comerciais.

Toda a informação financeira apresentada, nomeadamente os rácios, era verificada quanto à fórmula e ao cálculo. A análise ao Relatório de Gestão e aos rácios nele apresentados, era sempre efetuada após a verificação das demonstrações financeiras uma vez que a base de cálculo de diversos rácios eram os totais do Ativo, Capital Próprio e Passivo.

A informação divulgada no Anexo coincidia por vezes com a informação do Relatório de Gestão e, portanto, era verificado se, por exemplo, a proposta de aplicação do resultado do Relatório de Gestão estava em consonância com a do Anexo às Demonstrações Financeiras.

Após a verificação de todas as peças de relato financeiro e da inserção das correções e comentários às notas, o auditor sénior procedia a uma revisão do trabalho efetuado para proceder ao envio do ficheiro ao cliente. Por último aguardávamos que nos chegasse uma nova versão das contas corrigidas e assinadas.

CONCLUSÃO

No término do ciclo de auditoria um auditor deve emitir uma opinião sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorções materiais devido a fraude ou erro. Essa opinião pode assumir duas formas: modificada ou não modificada.

A opinião emitida pelo auditor é alvo de análise pelos diversos utilizadores da informação financeira. Exemplo disso é a obrigatoriedade imposta pelos bancos de facultar a emissão da CLC no âmbito da concessão de um financiamento. Dessa forma pode se concluir que a opinião emitida fornece um grau de confiança e fiabilidade quanto à informação financeira das empresas.

Na primeira parte deste relatório foi efetuado estudo exploratório para perceber se a opinião do auditor pode ser distorcida por influência da cotação em bolsa. Apesar de existirem diversos estudos que corroboram a ideia de que a opinião do auditor não é alterada por via das suas características e por via do contexto associado, também existe literatura internacional que defende precisamente o contrário.

Relativamente à variável cotação em bolsa, e de forma a aferir a existência de uma eventual relação foram recolhidas as CLC das empresas que tinham à data de estudo as suas ações cotadas em bolsa na *Euronext Lisbon*. De facto, se não contarmos com o efeito das opiniões modificadas derivadas da pandemia, apenas 28% das empresas em análise no ano de 2019, apresentam uma CLC com modificações por via de reservas ou ênfases. O facto da opinião modificada poder ter um impacto negativo na cotação, pode levar a que haja pressão por parte dos administradores para que os auditores não emitam este tipo de opiniões.

Por outro lado, o menor número de opiniões modificadas nas empresas cotadas também pode estar relacionado com o facto de estas estarem sujeitas a mais exigências legais e por isso alocarem mais recursos, que por sua vez produzem uma informação financeira de melhor qualidade o que consequentemente leva à existência de menos erros. Aliado a isso, as empresas cotadas só conseguem atrair investimento se de facto, a informação financeira for de qualidade e se esta estiver preparada de acordo com a legislação. Daí resulta que a probabilidade dos auditores encontrarem erros que levem à emissão de uma CLC com ênfases ou reservas é baixa. Em suma, para aferir sobre as determinantes da opinião do revisor sugere-se a realização de um estudo empírico com uma amostra substancialmente maior.

No âmbito da frequência do segundo ciclo de estudos do mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial existe a possibilidade de realização de dissertação, projeto ou estágio. A vontade de ter o primeiro contacto com a realidade profissional aliada à circunstância académica, revelaram-se fatores determinantes para a realização do estágio e consequentemente do presente relatório.

Os estágios estão normalmente associados a experiências mais elementares como a realização de tarefas mais administrativas. Todavia a realidade que encontrei na PBC, SROC, foi precisamente o inverso. Dessa forma, tive a oportunidade de realizar grande parte dos procedimentos que se executam no âmbito de uma auditoria, com um elevado grau de autonomia. A inexperiência no mundo profissional, levava a que o trabalho por mim realizado fosse sempre revisto por um auditor sénior e/ou um Revisor Oficial de Contas para deteção de eventuais erros.

O estágio decorreu num período que se iniciou ainda em *busy season* e terminou com o planeamento do ciclo de auditoria do ano seguinte. Dessa forma foi possível percorrer diversas fases da execução de uma auditoria e realizar os procedimentos associados a cada uma delas.

Os objetivos pré-definidos para a realização do estágio foram cumpridos na íntegra pois foram colocados em prática os conhecimentos adquiridos no âmbito do mestrado. Para além disso, a experiência revelou-se muito enriquecedora na medida em que a realidade profissional permitiu o crescimento intelectual e a aquisição de conhecimentos técnico-profissional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, B. (2022). *Manual de Auditoria Financeira: uma análise integrada baseada no risco*. 4.^a Edição. Escolar Editora.
- Arens, A., Elder, R., Beasley, M. e Hogan, C. (2017). *Auditing and Assurance Services – An Integrated Approach*. 16.^a edição. Pearson Educación.
- Assembleia da República (2014). Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro. Diário da República n.º11/2014. Série I de 2014-01-16, p. 253-346. (Aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas).
- Assembleia da República (2014). Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro. Diário da República n.º 252/2014. Série I de 2014-12-31, p. 339-218. (Aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares).
- Assembleia da República (2015). Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro, Diário da República n.º 174/2015, Série I de 2015-09-07, p. 7135-7177. (Aprova o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas).
- Assembleia da República (2015). Lei n.º 148/2015 de 9 de setembro, Diário da República n.º 176/2015, Série I de 2015-09-09, p. 7501-7516. (Aprova o novo Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria).
- Assembleia da República (2017). Lei n.º 92/2017, de 22 de agosto, Diário da República n.º 161/2017, Série I de 2017-08-22. (Obriga à utilização de meio de pagamento específico em transações que envolvam montantes iguais ou superiores a 3.000€, alterando a Lei Geral Tributária e o Regime das Infrações Tributárias).
- Assembleia da República (2021). Lei n.º 99-A/2021 de 31 de dezembro, Diário da República n.º 253/2021, Série I de 2021-12-31, p. 2-128. (Altera o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e o Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria).
- Beesch, D., & Branson, J. (2009). The effects of auditor gender on audit quality. *The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 8:78-107.
- Choi, S. & Jeter, D. (1992). Effects of qualified audit opinions on earnings response coefficients. *Journal of Accounting and Economics*, 15: 229-247.
- Costa, C. (2019). *Auditoria Financeira, Teoria & Prática*. 12.^a edição. Rei dos Livros.

- Costa, R., Serra, S., e Gomes, P. (2013). Fatores determinantes da opinião do auditor: Estudo empírico das empresas portuguesas. XIV Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, 1–23. Disponível em <https://www.occ.pt/news/comcontabaudit/pdf/124.pdf>
- Cutler, D., Porteba, J. e Summers, L. (1988). What moves stock prices? *The Journal of Portfolio Management*, 15 (3): 4-12.
- DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3 (3): 183-199.
- Gonçalves, C., Fernandes, S., Santos, D. & Rodrigo, J. (2016). *Contabilidade Financeira Explicada*. 2ª edição. Porto: Vida Económica
- Habib, A. (2013). A meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions. *Managerial Auditing Journal*, 28 (3): 184-216.
- Hardies, K., Breesch, D. e Branson, J. (2010). Are Female Auditors Still Women? Analyzing the sex differences affecting audit quality. SSRN Paper. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/228313542_Are_Female_Auditors_Still_Women_Analyzing_the_Sex_Differences_Affecting_Audit_Quality
- Hossain, S., Chapple, L. e Monroe, G. (2016). Does auditor gender affect issuing going-concern decisions for financially distressed clients? *Accounting and Finance*, 58 (4): 1-35.
- International Federation of Accountants (2009). Norma Internacional de Auditoria (ISA) 320 – A materialidade no planeamento e na execução de uma auditoria. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*, p. 368 - 377.
- International Federation of Accountants (2009). Norma Internacional de Auditoria (ISA) 450 – Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*, p. 428 - 442.
- International Federation of Accountants (2009). Norma Internacional de Auditoria (ISA) 500 – Prova de auditoria. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de*

Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I, p. 443 - 466.

International Federation of Accountants (2009). Norma Internacional de Auditoria (ISA) 505 – Confirmações Externas. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* - Parte I, p. 478 - 489.

International Federation of Accountants (2015). Norma Internacional de Auditoria (ISA) 570 (Revista) – Continuidade. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* - Parte I, p. 653 - 683.

International Federation of Accountants (2015). Norma Internacional de Auditoria (ISA) 700 (Revista) – Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* - Parte I, p. 803-858.

International Federation of Accountants (2009). Norma Internacional de Auditoria (ISA) 701 – Comunicar Matérias Relevantes de Auditoria no Relatório do Auditor Independente. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* - Parte I, p. 859-884.

International Federation of Accountants (2015). Norma Internacional de Auditoria (ISA) 705 (revista) – Modificações à opinião no relatório do auditor independente. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* - Parte I, p. 885-917.

International Federation of Accountants (2015). Norma Internacional de Auditoria (ISA) 706 (revista) – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* - Parte I, p. 918-936.

International Federation of Accountants (2009). *Norma Internacional sobre Controlo de Qualidade (ISQC) 1 – Controlo de Qualidade para Firmas que Executem*

Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados

- International Federation of Accountants (2020). Norma Internacional sobre Gestão de Qualidade (ISQM) 1 – Gestão da Qualidade para Firmas que Executem Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados
- International Federation of Accountants (2020). Norma Internacional sobre Gestão de Qualidade (ISQM) 2 – Revisões da Qualidade do Trabalho
- Karjalainen, J., Niskanen, M. e Niskanen J. (2018). The effect of audit partner gender on modified audit opinions. *International Journal of Auditing*, 22 (3): 449-463.
- Khelif, H., e Achek, I. (2017). Gender in accounting research: a review. *Managerial Auditing Journal*, 32: 627-655.
- Meyers-Levy, J. e Loken, B. (2015) Revisiting gender differences: What we know and what lies ahead. *Journal of Consumer Psychology*. 25: 129-149.
- Ministério da Justiça (1986). Decreto-Lei n.º 262/86, de 2 de setembro. Diário da República n.º 201/1986, Série I de 1986-09-02, p. 2293-2385 (Aprova o Código das Sociedades Comerciais).
- Ministério das Finanças (1984). Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro. Diário da República n.º 297/1984, 1º Suplemento, Série I de 1984-12-26, p. 12-44 (Aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado).
- Ministério das Finanças (2015). Aviso n.º 8254/2015, de 29 de julho. Diário da República n.º 146/2015, Série II de 2015-07-29, p. 20735-20742. (Homologa a Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística. Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/aviso/8254-2015-69889534>
- Ministério das Finanças (2015). Aviso n.º 8256/2015, de 29 de julho. Diário da República n.º 146/2015, Série II de 2015-07-29, p. 20749-20845 (Homologa as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística). Disponível em: <https://dre.pt/dre/detalhe/aviso/8256-2015-69889536>
- Ministério das Finanças (2015). Portaria n.º 218/2015, de 23 de julho. Diário da República n.º 142/2015, Série I de 2015-07-23, p. 4958-4979 (Aprova o Código de Contas).

Ministério das Finanças (2015). Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho. Diário da República n.º 143/2015, Série I de 2015-07-24, p. 4984-5018 (Aprova os modelos de demonstrações financeiras para as diferentes entidades que aplicam o SNC).

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2011). *Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*. Disponível em

<https://www.oroc.pt/Uploads/Files/CodigoEtica2011.pdf>

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2021). Guia de Aplicação Técnica n.º 1 Aplicação das normas internacionais de auditoria – Modelos de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria. Disponível em

<https://www.oroc.pt/uploads/circulares/2021/Circular36AlteracaoGAT1.pdf>

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2017). Guia de Aplicação Técnica n.º 5 Aplicação das normas internacionais de auditoria – Modelo de Relatório de Auditoria para Organismos de Investimento Coletivo, incluindo Organismos de Investimento em Capital de Risco. Disponível em

<https://www.oroc.pt/Uploads/Files/GAT5-Circular20.pdf>

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2021). Guia de Aplicação Técnica n.º 6 Modelo de Certificação Legal das Contas/Relatório de Auditoria Microentidades Referencial de Cumprimento. Disponível em

https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-normativo_oroc/GAT/GAT6Revista.pdf

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2017). Guia de Aplicação Técnica n.º 7 Aplicação das normas internacionais de auditoria – Modelos de relatórios entidades que aplicam o POPC ou POC Setoriais. Disponível em

<https://www.oroc.pt/Uploads/Files/GAT7-Circular23.pdf>

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2019). Guia de Aplicação Técnica n.º 18 Modelos de relatórios - Entidades que aplicam o SNC-AP. Disponível em

<https://www.oroc.pt/Uploads/Files/GAT18-Circular46.pdf>

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2018) Guia de Aplicação das ISA – Conceitos Fundamentais e Orientação Prática (tradução de Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities, 4.^a Edição publicado pela International Federation of Accountants (IFAC) em julho de 2018 em língua inglesa)

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2020). Orientação técnica: efeitos do Covid-19.

Disponível em:

https://www.oroc.pt/Uploads/normativo_tecnico/CoronaOrientacaoTecnica.pdf

Sousa, A. S. N. (2015). Contabilidade Criativa: escrever torto por linhas direitas.

Sousa, C. (2017). Relatório de Auditoria. Fatores que condicionam a mudança de auditor.

Dissertação de Mestrado em Auditoria. ISCAP – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto – Instituto Politécnico do Porto.


Disponível


em


https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/11175/1/chantelle_sousa_MA_2017.pdf

ANEXOS


ANEXO 1 - Codificação dos Papéis de Trabalho – Arquivo Corrente

 PINTO, BARROS & CARDOSO <small>SROC, LDA.</small>		2022
EMPRESA: ABCDE, S.A.		
CODIFICAÇÃO DE PAPÉIS DE TRABALHO / ARQUIVO CORRENTE		
3	A1	Ativo Não Corrente
	A1A	Ativos Fixos Tangíveis - Procedimentos do Papel de Trabalho
	A1A.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) ASD
	A1A.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) ASD
	A1A.5	Alienações/Abates de Ativos Fixos Tangíveis
	A1A.6	Análise das depreciações/imparidades de Ativos Fixos Tangíveis
	A1A.7	Análise da consistência das taxas de depreciação de Ativos Fixos Tangíveis
	A1B	Propriedades de Investimento - Procedimentos do Papel de Trabalho
	A1B.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) ASD
	A1B.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) ASD
	A1B.5	Alienações/Abates de Propriedades de Investimento
	A1B.6	Análise das depreciações/imparidades de Propriedades de Investimento
	A1B.7	Análise da consistência das taxas de depreciação de Propriedades de Investimento
	A1C	Goodwill - Procedimentos do Papel de Trabalho
	A1C.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) ASD
	A1C.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) ASD
	A1C.5	Abates de Goodwill
	A1C.6	Análise das amortizações/imparidades do Goodwill
	A1D	Ativos Intangíveis, exceto Goodwill - Procedimentos do Papel de Trabalho
	A1D.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) ASD
	A1D.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) ASD
	A1D.5	Alienações/Abates de Ativos Intangíveis
	A1D.6	Análise das amortizações/imparidades de Ativos Intangíveis
	A1D.7	Análise da consistência das taxas de amortização de Ativos Intangíveis, exceto Goodwill
	A1E	Ativos Biológicos - (Produção) - Procedimentos do Papel de Trabalho
	A1E.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) ASD
	A1E.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) ASD
	A1E.3	Teste à inspeção física dos tipos biológicos
	A1E.8	Perdas por imparidade em Ativos Biológicos (de produção), mensurados ao custo
	A1F	Participações Financeiras - MEP - Procedimentos do Papel de Trabalho
	A1F.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) ASD
	A1F.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) ASD
	A1F.3	Método da equivalência patrimonial
	A1F.4	Participações financeiras - MEP (Teste ao reconhecimento de imparidades)
	A1G	Outros Investimentos Financeiros - Procedimentos do Papel de Trabalho
	A1G.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) ASD
	A1G.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) ASD
	A1G.3	Outros Investimentos Financeiros / Teste à valorização
	A1G.4	Outros Investimentos Financeiros, mensurados ao custo (Teste ao reconhecimento de imparidades)
	A1I	Créditos a Receber - Procedimentos do Papel de Trabalho
	A1I.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)
	A1I.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) ASD
	A1I.3	Concentração de Valores ASD
	A1I.4	Amostragem de Créditos a Receber (Circularização) (com ficha de conciliação) ASD
	A1J	Ativos por Impostos Diferidos - Procedimentos do Papel de Trabalho
	A1J.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) ASD
	A1J.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) ASD
	A2	Ativo Corrente
	A2A	Inventários - Procedimentos do Papel de Trabalho
	A2A.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) ASD
	A2A.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) ASD
	A2A.3	Avaliação do Sistema de Contabilização dos Inventários
	A2A.4	Questionário de inventário e contagens físicas
	A2A.5	Teste à contagem dos inventários/Relatório
	A2A.6	Teste à valorização e ao custeio das saídas dos inventários
	A2A.7	Teste às perdas por imparidade dos inventários em balanço
	A2A.8	Teste ao corte de operações - Expedição / Vendas
	A2A.9	Teste ao corte de operações - Receção / Compras
	A2A.10	Perdas por imparidade em inventários
	A2B	Ativos Biológicos - (Consumíveis) - Procedimentos do Papel de Trabalho
	A2B.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) ASD
	A2B.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) ASD
	A2B.3	Teste à contagem dos Ativos Biológicos
	A2B.4	Teste à valorização e ao custeio das saídas dos Ativos Biológicos

 PINTO, BARROS & CARDOSO SROC, LDA.		2022	
EMPRESA: ABCDE, S.A			
CODIFICAÇÃO DE PAPÉIS DE TRABALHO / ARQUIVO CORRENTE			
P1I	Excedentes de Revalorização - Procedimentos do Papel de Trabalho		
P1I.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
P1I.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
P1J	Ajustamentos/Outras Variações no Capital Próprio - Procedimentos do Papel de Trabalho		
P1J.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
P1J.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
P1K	Resultado Líquido do Período - Procedimentos do Papel de Trabalho		
P1K.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
P1K.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
P1L	Interesses que não Controlam - Procedimentos do Papel de Trabalho		
P1L.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	Nota: Não aplicável às contas individuais
P1L.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
P2	Passivo Não Corrente		
P2A	Provisões - Procedimentos do Papel de Trabalho		
P2A.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
P2A.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
P2B	Financiamentos Obtidos - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver também PTº P3E)		
P2B.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
P2B.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)		
P2B.3/P3E.3	Financiamentos obtidos		
P2B.4/P3E.4	Locações financeiras - Detalhe	ASD	
P2C	Responsabilidades por Benefícios Pós-Emprego - Procedimentos do Papel de Trabalho		
P2C.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
P2C.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
P2D	Passivos por Impostos Diferidos - Procedimentos do Papel de Trabalho		
P2D.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
P2D.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
P2E	Outras Dívidas a Pagar - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver também PTº P3F)		
P2E-P	Outras Dívidas a Pagar (Pessoal e Benefícios dos empregados) - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver também PTº P3F-P)		
P2E.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
P2E.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
P2E.3	Concentração de Valores	ASD	
P2E.4	Amostragem de Outras Dívidas a Pagar (Circularização) (com ficha de conciliação)	ASD	
P3	Passivo Corrente		
P3A	Fornecedores - Procedimentos do Papel de Trabalho		
P3A.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
P3A.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
P3A.3	Concentração de Valores	ASD	
P3A.4	Amostragem de Fornecedores (Circularização) (com ficha de conciliação)	ASD	
P3B	Adiantamentos de Clientes - Procedimentos do Papel de Trabalho		
P3B.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
P3B.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
P3C	Estado e Outros Entes Públicos - Procedimentos do Papel de Trabalho		
P3C.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
P3C.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
P3C.3	24.1 - Imposto sobre o rendimento		
P3C.3.1	Questionário de identificação de riscos - IRC		
P3C.3.2	Cálculo do PPC, PEC e PAC (cálculo efetuado pela SROC)		
P3C.4	24.2 - Retenção de impostos sobre rendimentos		
P3C.5	24.3 - IVA		
P3C.5.1	Questionário de identificação de riscos - IVA		
P3C.5.2	Teste ao IVA		

 PINTO, BARROS & CARDOSO SROC, LDA.		2022	
EMPRESA: ABCDE, S.A			
CODIFICAÇÃO DE PAPEIS DE TRABALHO / ARQUIVO CORRENTE			
P3C.6	24.4 - Outros impostos		
P3C.6.1	Questionário de identificação de riscos - Imposto do selo		
P3C.6.2	Questionário de identificação de riscos - IMI		
P3C.6.3	Questionário de identificação de riscos - IMT		
P3C.7	24.5 - Contribuições para a segurança social		
P3C.8	Certidões fiscais e para fiscais / cadastro		
P3C.9	Processos de execução fiscal / Inspeções Tributárias		
P3C.9.1	Acompanhamento dos processos de execução fiscal		
P3C.9.2	Acompanhamento das ações de inspeção tributária		
P3C.10	Pedidos e decisões de benefícios fiscais e enquadramentos		
P3C.11	Obrigações declarativas / rendimentos		
P3E	Financiamentos Obtidos - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver PT* P2B)		
P3E.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
P3E.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
P2B.3/P3E.3	Financiamentos obtidos (Ver no passivo não corrente)		
P2B.4/P3E.4	Locações financeiras - Detalhe (Ver no passivo não corrente)		
P3F	Outras Dívidas a Pagar - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver PT* P2E)		
P3F-P	Outras Dívidas a Pagar (Pessoal e Benefícios dos Empregados) - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver PT* P2E-P)		
P3F.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
P3F.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
P3F.3	Concentração de Valores	ASD	
P3F.4	Amostragem de Outras Dívidas a Pagar (Circularização) (com ficha de conciliação)	ASD	
P3G	Diferimentos - Saldos Credores - Procedimentos do Papel de Trabalho		
P3G.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
P3G.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
P3H	Passivos Financeiros Detidos para Negociação - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver PT* A2I)		
P3H.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
P3H.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
P3I	Outros Passivos Financeiros - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver PT* A2I)		
P3I.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
P3I.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
P3J	Passivos Não Correntes Detidos para Venda - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver PT* A2K)		
P3J.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
P3J.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
R	Rendimentos e Gastos		
RA	Vendas e Serviços Prestados - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT* A2C)		
RA.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
RA.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
RB	Subsídios à Exploração - Procedimentos do Papel de Trabalho		
RB.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
RB.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
RC	Ganhos/Perdas Imputados de Subsidiárias, Associadas e EC - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT* A1F)		
RC.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
RC.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
RD	Variação nos Inventários da Produção - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT* A2A e A2B)		
RD.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
RD.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
RE	Trabalhos para a Própria Entidade - Procedimentos do Papel de Trabalho		
RE.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	
RE.2	Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD	
RF	Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas- Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT* A2A e A2B)		
RF.1	Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD	

 PINTO, BARROS & CARDOSO SROC, LDA.		2022
EMPRESA: ABCDE, S.A		
CODIFICAÇÃO DE PAPÉIS DE TRABALHO / ARQUIVO CORRENTE		
	RF.2 Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD
	RG Fornecimentos e Serviços Externos - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT* P3A)	
	RG.1 Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD
	RG.2 Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD
	RH Gastos com o Pessoal - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT* P2C e P2E-P)	
	RH.1 Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD
	RH.2 Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD
	RI Imparidade de Inventários (Perdas/Reversões) - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT* A2A, A2A.10, A2B e A2R.2)	
	RI.1 Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD
	RI.2 Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD
	RJ Imparidade de Dívidas a Receber (Perdas/Reversões) - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver PT* A2C, A2C.6 e A2G)	
	RJ.1 Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD
	RJ.2 Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD
	RK Provisões (Aumentos/Reduções)- Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT* P2A)	
	RK.1 Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD
	RK.2 Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD
	RL Imparidade de Investimentos não Depreciáveis/Amortizáveis (Perdas/Reversões) - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver PT* A1F, A1G e A2K)	
	RL.1 Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD
	RL.2 Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD
	RM Aumentos/Reduções de Justo Valor - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT* A1B, A1E, A1G, A2B, A2I e A2J)	
	RM.1 Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD
	RM.2 Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD
	RN Outros Rendimentos - Procedimentos do Papel de Trabalho	
	RN.1 Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD
	RN.2 Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD
	RO Outros Gastos - Procedimentos do Papel de Trabalho	
	RO.1 Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD
	RO.2 Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD
	RP Gastos/Reversões de Depreciação e de Amortização - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT* A1A, A1B, A1C, A1D e A1F)	
	RP.1 Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD
	RP.2 Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD
	RQ Imparidade de Investimentos Depreciáveis/Amortizáveis (Perdas/Reversões) - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT* A1A, A1B, A1C, A1D e A1E)	
	RQ.1 Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD
	RQ.2 Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD
	RR Juros e Rendimentos Similares Obtidos - Procedimentos do Papel de Trabalho	
	RR.1 Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD
	RR.2 Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD
	RS Juros e Gastos Similares Suportados - Procedimentos do Papel de Trabalho	
	RS.1 Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD
	RS.2 Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD
	RT Imposto Sobre o Rendimento do Período - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT* P1K)	
	RT.1 Rúbricas a Nível (Contas e Saldos)	ASD
	RT.2 Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos)	ASD
4	TC Testes de Controlo - Conclusões	
	TC1 Teste às vendas / prestações de serviços e às Contas a Receber de Clientes	
	TC2 Teste às compras / aquis. Serviços e às Contas a Pagar a Fornecedores	
	TC3 Teste aos Aspectos Laborais na Empresa	
	TC4 Teste aos Gastos com o Pessoal	
	TC5 Teste às Notas de Crédito	
5	RCC Responsabilidades, contingências, continuidade e controlo do trabalho de campo	
	RCC1 Responsabilidade contingentes	

 PINTO, BARROS & CARDOSO SROC, LDA.		2022	
EMPRESA: ABCDE, S.A			
CODIFICAÇÃO DE PAPÉIS DE TRABALHO / ARQUIVO CORRENTE			
	RCC2 Avaliação do pressuposto da continuidade		
	PR Partes relacionadas - Procedimentos do Papel de Trabalho		
	PR1 Partes relacionadas - Identificação, transações e saldos		
6	III Registos (Contabilidade / Atas / Partes de capital / Dossier fiscal / Lei 25/2008)		
	III.1 Verificação do dossier fiscal		
	III.2 Combate ao branqueamento de capitais e ao financ. do terrorismo - Lei 25/2008		
7	IV Análise económico-financeira / Análises intercalares de gastos e rendimentos / Outras análises		
8	V Correspondência trocada / Relatórios / Outros		
	VI Dever de vigilância (artigo 428º-A do CSC) / Dever de prevenção (artigo 262º-A do CSC)		
9	VII Balançetes		
	VII(B) Comparação dos saldos iniciais/finais n-1		
	VII.1 1º Trimestre - Balançete analítico de março		
	VII.2 2º Trimestre - Balançete analítico de junho		
	VII.3 3º Trimestre - Balançete analítico de setembro		
	VII.4 4º Trimestre - Balançete analítico de dezembro		
	VII.5 Balançete do Razão Geral - Final		
10	VIII Extratos de movimento		

ANEXO 3 – Ficheiro de Procedimentos de Circularização



Cliente Circularizações e pedidos de informação – Período de 2021

1. Circularização dos seguintes clientes/outras devedores:

Processo n.º	Cliente

Clientes e Outros devedores – Nacionais e Estrangeiros

- Para o corpo do e-mail: Utilizar as minutas que constam dos ficheiros "Devedores em português (2021)", "Devedores em inglês (2021)", "Devedores em espanhol (2021)" e "Devedores em francês (2021)";
- Para o assunto do e-mail: colocar a Ref de cada minuta; e
- Remeter e-mail a cada Cliente/Outro devedor nacional ou estrangeiro selecionado, com conhecimento para circularizacao.cbarros@pbc-sroc.pt

Nota 1: No caso de clientes/outras devedores que são empresas do grupo ou que têm acesso à sua contabilidade, poderão imprimir nelas o extrato c/c, que visarão e nos facultarão.

Nota 2: se preferirem, em qualquer dos casos, podem enviar as cartas em papel, por correio, utilizando os procedimentos acima mencionados seguidos dos seguintes procedimentos:

- Endereçar a carta ao cliente/outra devedor, constante dos ficheiros de cartas atrás indicados, datar;
- Imprimir em papel timbrado da empresa; e
- Carimbar, assinar, tirar fotocópia e remeter via CTT.

2. Circularização dos seguintes fornecedores/fornecedores de investimentos/outras credores:

Processo n.º	Fornecedor



Cliente

Circularizações e pedidos de informação – Período de 2021

Fornecedores/fornecedores de investimentos/outras credores – Nacionais e Estrangeiros

- **Para o corpo do e-mail:** Utilizar as minutas que constam dos ficheiros "Credores em Português (2021)", "Credores em Inglês (2021)", "Credores em francês (2021)" e "Credores em espanhol (2021)";
- **Para o assunto do e-mail:** colocar a Ref de cada minuta; e
- **Remeter e-mail** a cada fornecedor/fornecedor de investimento/outro credor nacional ou estrangeiro selecionado, com conhecimento para circularizacao.cbarros@pbc-sroc.pt

Nota 1: No caso de fornecedores/fornecedores de investimentos/outras credores que são empresas do grupo ou que têm acesso à sua contabilidade, poderão imprimir nelas o extrato c/c, que visarão e nos facultarão.

Nota 2: se preferirem, em qualquer dos casos, podem enviar as cartas em papel, por correio, utilizando os procedimentos acima mencionados seguidos dos seguintes procedimentos:

- Endereçar as cartas aos fornecedores/fornecedores de investimentos/outras credores, constante dos ficheiros de cartas atrás indicados, datar;
- Imprimir em papel timbrado da empresa; e
- Carimbar, assinar, tirar fotocópia e remeter via CTT.

3. Solicitação de informação aos Advogados da empresa

- Utilizar a minuta do ficheiro "Advogados em português", "Advogados em espanhol", "Advogados em francês", consoante a nacionalidade; e
- **Remeter e-mail (ou carta)** para **todos** os advogados (**nacionais e estrangeiros**) com que habitualmente trabalham, com conhecimento para circularizacao.cbarros@pbc-sroc.pt utilizando no corpo do e-mail o texto que consta da minuta referida no ponto anterior.

Nota: Se o pedido for efetuado por carta, agradecemos que nos remetam fotocópia da mesma via e-mail.

4. Mapa de Responsabilidade de Crédito do Banco de Portugal

- Obter *on-line*, no sítio do Banco de Portugal, área de empresa, a seguinte informação:
 - Mapa de Responsabilidades de Crédito em **dezembro de 2021** (<https://www.bportugal.pt/area-empresa/formulario/222>);
 - Mapa da Base de Dados de Contas (<https://www.bportugal.pt/area-empresa/formulario/232>); e



Cliente

Circularizações e pedidos de informação – Período de 2021

- Obtenção da informação sobre utilizadores de cheque que oferecem risco (LUR) (<https://www.bportugal.pt/area-empresa/formulario/224>).

5. Solicitação de informação a entidades bancárias

- Obter a informação externa das responsabilidades perante as instituições de crédito:
 - 5.1** A partir da consulta informática direta (sistema de *Homebanking*), reportada a 31/12/2021 – retirar informação referente ao mês de dezembro, nomeadamente, posição integrada, extratos bancários de todas as contas existentes, movimentos financeiros de empréstimos, contas caucionadas, papel comercial, depósitos a prazo, garantias bancárias, património;
 - 5.2** A partir da informação fornecida pelo gestor de conta (gratuita), nos casos de impossibilidade de **5.1.**, nomeadamente no caso do papel comercial, se aplicável; e
 - 5.3** **Relativamente aos bancos que se indicam em 5.3.1 ou para outros que entendam conveniente, deverá ser obtida uma informação bancária formal (com o inerente débito bancário) e adotar o procedimento que se segue:**

Utilizando a minuta do ficheiro "**Bancos em português**", "**Bancos em espanhol**", "**Bancos em inglês**"

 - Endereçar e **datar**;
 - Imprimir em papel timbrado da empresa
 - Carimbar, assinar (verificar se as assinaturas são as que obrigam a empresa), tirar cópia para nós, e remeter em carta registada via CTT;

5.3.1. Solicitar informação aos bancos que se seguem:

-
-
-

6. Solicitação de informação a Acionistas

- Utilizar a minuta "**Posição dos Acionistas – Suprimentos, outros créditos e débitos**"
 - Endereçar;
 - Anotar em "Ref.:.....-xxx-2021" o número de processo abaixo indicado para cada Acionista (no corpo da carta pedido e no destacável de resposta). No destacável para resposta deverão também indicar, à frente de "Ref.:.....-xxx-2021", o nome dos Acionistas selecionados (abaixo indicados);
 - No corpo da carta pedido (e no destacável de resposta na opção "Concordo") indicar os saldos consoante as situações (suprimentos, outros créditos sobre a empresa, prestações acessórias no regime de prestações suplementares e débitos à empresa). Nas situações não aplicáveis solicitamos que as mesmas sejam eliminadas. **Deverão adaptar a minuta para indicar outras situações**;
 - Imprimir em papel timbrado da empresa;



Cliente

Circularizações e pedidos de informação – Período de 2021

- Carimbar, assinar (a seguir a "Antecipadamente gratos, subscrevemo-nos com consideração,"), tirar fotocópia e remeter a carta; e
- Solicitar informação aos seguintes Acionistas:

Processo	Acionista

Em alternativa:

- No caso de os acionistas acima serem **pessoas singulares**, obter extratos de 2021 (ou dos documentos em aberto a 31/12/2021) das subcontas relacionadas com os acionistas acima referidos, os quais devem ser assinados pelos mesmos, indicando se concordam ou não com os movimentos e com os saldos neles evidenciados.
- No caso de estarmos perante acionistas que são **pessoas coletivas**, obter diretamente da contabilidade de cada um deles, extrato contabilístico, do movimento em 2021 (ou dos documentos em aberto a 31/12/2021), carimbado e assinado pela Administração/ Gerência dos mesmos, que nos confirmem os saldos.

Nota: Não esquecer as prestações suplementares/prestações acessórias no regime de prestações suplementares efetuadas a favor da empresa.

7. Empréstimos concedidos relevados na conta 41

- Obter diretamente da contabilidade de cada uma das empresas participadas, relevadas na conta 41, extrato contabilístico, do movimento em 2021, carimbado e assinado pela Administração/Gerência destas, que nos confirmem a natureza e os salDOS relacionados com empréstimos concedidos relevados nas subcontas divisionárias da conta 41 que indicamos a seguir:

Subcontas	Processo nº	Participadas



Cliente

Circularizações e pedidos de informação – Período de 2021

Nota: Se acharem mais conveniente deverão adotar o seguinte procedimento:

- Utilizar a minuta do ficheiro **"Solicitação de confirmação de outros saldos (outras entidades)";**
- Endereçar e anotar em "Ref.:.....-xxx-2021" o número de processo acima indicado para cada participada;
- Imprimir em papel timbrado da empresa; e
- Carimbar, assinar, tirar fotocópia e remeter via CTT a cada participada.

8. Solicitação de informação a outras entidades

- Utilizar a minuta do ficheiro **"Subsídios e Incentivos"**
 - Endereçar e anotar em "Ref.:.....-xxx-2021" o número de processo abaixo indicado para cada entidade;
 - Imprimir em papel timbrado da empresa;
 - Carimbar, assinar, tirar fotocópia e remeter via CTT; e
 - Solicitar informação, pelo menos, às entidades que se seguem:

Processo	Entidade

Nota: Se preferirem, o pedido pode ser efetuado por e-mail, sendo que nesse caso deverão remeter e-mail, a cada entidade mencionada acima (ou outras com quem existam projetos/subsídios), com conhecimento para circularizacao.cbarros@pbc-sroc.pt, utilizando no corpo do e-mail o texto que consta da minuta acima referida, sendo que o assunto deve ser complementado com o nº de processo associado à entidade a circularizar.

9. Solicitação de informação a locadoras, com contratos em vigor em 31/12/2021

- Utilizar a minuta do ficheiro **"Sociedades de Locação Financeira"**
 - Endereçar e anotar em "Ref.:.....-xxx-2021" o número de processo abaixo indicado para cada entidade;
 - Imprimir em papel timbrado da empresa;
 - Carimbar, assinar, tirar fotocópia e remeter via CTT; e
 - Solicitar informação às locadoras que se seguem:

Processo	Locadoras



Cliente

Circularizações e pedidos de informação – Período de 2021

10. Solicitação de informação a Companhias de seguros/Corretoras

- Utilizar a minuta do ficheiro "**Companhias de seguros**"
 - Anotar em "Ref.:.....-xxx-2021" o número de processo abaixo indicado para cada seguradora/corretora; e
 - **Remeter e-mail (ou carta)**, com conhecimento para circularizacao.cbarros@pbc-sroc.pt, às companhias de seguro/corretoras com as quais a empresa trabalha, utilizando no corpo do e-mail o texto que consta da minuta acima referida, nomeadamente:

Processo	Seguradoras/Corretoras

Nota: Se existirem outras seguradoras/corretoras para além das indicadas acima, também deverão ser circularizadas.

Se o pedido for efetuado por carta, agradecemos que nos remetam fotocópia da mesma via e-mail.

11. Solicitação de informações a entidades com as quais existam contratos de "factoring"

- Utilizar a minuta do ficheiro "**Factoring**",
 - Endereçar;
 - Imprimir em papel timbrado da empresa;
 - Carimbar, assinar, tirar fotocópia e remeter via CTT; e
 - Solicitar informação às sociedades de *factoring* que se seguem:
 -
 -

A circularização aos Acionistas só pode ser efetuada quando todo o movimento estiver lançado e o saldo final dos Acionista apurado.

A circularização aos clientes, outros devedores, fornecedores, fornecedores de investimentos, outros credores e os restantes pedidos de informação (Advogados, Bancos/Banco de Portugal, Empréstimos concedidos, Outras entidades, Locadoras, Seguradoras e Factoring) pode seguir o quanto antes, pois não está dependente de informação da empresa.

Agradeço a v/ colaboração e subscrevo-me com consideração,

ANEXO 4 – Minutas de Circularização de Devedores

Localidade, data

Assunto: EMPRESA – Confirmação de saldos

Ref: -XXX-2021 – (Nome do cliente selecionado)

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda., estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras, pelo que agradecemos o favor de lhes enviarem diretamente uma cópia do(s) extrato(s) da(s) nossa(s) conta(s) corrente(s) nos vossos livros, demonstrando os elementos que comprovem todos os saldos em aberto em 31-Dez-2021, e ainda o movimento contabilizado nessas contas entre 1-Jan-2021 e 31-Dez-2021, incluindo os detalhes de saldos de abertura, para:

Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.
Rua Padre Estêvão Cabral, 120, Sala 204
3000-316 Coimbra
Portugal
E-mail: circularizacao.cbarros@pbc-sroc.pt

Este pedido corresponde a uma necessidade urgente dos nossos Revisores, pelo que agradecemos que a resposta lhes seja enviada com a maior brevidade possível, preferencialmente via e-mail. Para qualquer dúvida contactar o 239838162.

Agradecemos que do e-mail remetido nos seja dado conhecimento.

Com os nossos melhores cumprimentos, subscrevemo-nos com toda a consideração.

De V. Exas.

Atentamente,

ANEXO 5 – Minutas de Circularização de Credores

Assunto: _____ - **Confirmação de saldos**

Ref: -xxx-2021 – (Nome do fornecedor selecionado)

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, **Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.**, com sede na Rua Padre Estêvão Cabral, 120, Sala 204 – 3000-316 Coimbra, endereço de e-mail circularizacao.cbarros@pbc-sroc.pt e telefone 239838162, estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras e gostariam de obter extrato(s) de conta(s) corrente(s) com detalhes dos saldos existentes nos vossos registos à data de **31 de dezembro de 2021**, e ainda o movimento contabilizado nessas contas entre 1-Jan-2021 e 31-Dez-2021, incluindo os detalhes de saldos de abertura.

Este extrato detalhado deve proporcionar a seguinte informação:

Data; Documento; N^o do documento; Valor; e Saldo

Agradecemos ainda que lhe informem de qualquer outro passivo, contingência, contratos em negociação ou operações pendentes que pudessem afetar-nos como consequência das operações comerciais que mantemos convosco.

Este pedido corresponde a uma necessidade urgente dos nossos Revisores, pelo que agradecemos que lhes seja enviada uma resposta **preferencialmente, via e-mail, com a maior brevidade possível**, podendo, também, utilizar-se carta.

Agradecemos que do e-mail remetido nos seja dado conhecimento.

Antecipadamente gratos, apresentamos os nossos melhores cumprimentos,

(Identificação do remetente do e-mail)

ANEXO 6 – Minuta de Circularização de Bancos

Minuta de pedido de confirmação externa por instituições financeiras
(A preparar pela entidade em papel timbrado)

A
(Designação)
(Morada)

_____ de janeiro de 2022

ASSUNTO – Solicitação de Informações

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, **Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.**, com sede na Rua Padre Estêvão Cabral, 120, Sala 204, 3000-316 Coimbra, telefone 239838162 e endereço de e-mail circularizacao.cbarros@pbc-sroc.pt, estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras, pelo que muito agradecemos a V. Exas. o favor de lhes enviarem diretamente, com cópia para nós, as informações abaixo com referência à data de **31 de dezembro de 2021**, solicitando que nas situações não aplicáveis seja expressamente referido “**Nada consta**”:

- 1) Saldos de todas as contas existentes nessa Instituição, indicando condições de prazo, taxas de juro e outras, e se os mesmos estão disponíveis ou se encontram sujeitos a qualquer restrição (incluindo acordos de natureza fiduciária com terceiros, que limitem a sua movimentação) informando qual a natureza, quantia e condições de tal restrição;
- 2) Indicação das contas sem saldo e/ou encerradas que tenham tido movimento no período de 1 de janeiro a **31 de dezembro de 2021**;
- 3) Discriminação das ações, obrigações, ou outros valores mobiliários depositados à guarda dessa Instituição, com indicação de quaisquer encargos ou ónus;
- 4) Quantia de impostos retidos na fonte;
- 5) Relação discriminada, por cada rubrica, de:
 - (a) letras e quaisquer outros valores à cobrança;
 - (b) letras descontadas e não vencidas;
 - (c) letras descontadas, vencidas e não pagas, pendentes de devolução ou reembolso;
- 6) Relação discriminada, por cada rubrica, de:
 - (a) Contas movimentadas a descoberto e tipo e valor da garantia;

- (b) Contas correntes caucionadas, com indicação da natureza, vencimentos, taxa e data de pagamento dos juros e tipo e valor da caução;
- (c) Empréstimos de qualquer natureza, titulados ou não, com indicação dos vencimentos, taxa e data de pagamento dos juros e tipo e valor da garantia;
- 7) Responsabilidades por cartas de crédito, créditos abertos não utilizados, garantias, fianças, avales, cartas de conforto, hipotecas, penhores, etc.;
- 8) Responsabilidades resultantes de contratos a prazo, nomeadamente forwards em moeda estrangeira de títulos, de operações de reporte, de swaps de taxas de juro, de opções de balcão (OTC), de contratos de futuros ou outros instrumentos financeiros derivados (**a especificar**);
- 9) Quaisquer acordos de saneamento financeiro, contratos de viabilização ou consolidação de passivos;
- 10) Informação detalhada sobre as responsabilidades que se encontrem vencidas, com indicação, por tipo de operação, do capital em dívida, juros moratórios e demais encargos não liquidados, ou sobre outros valores que se encontrem por cobrar;
- 11) Informação completa sobre operações ou valores em contencioso;
- 12) Informações respeitantes a operações contratadas, realizadas ou previstas em nome e/ou a favor de terceiras entidades em que a nossa empresa intervenha a qualquer título, indicando também qual o tipo de tal intervenção;
- 13) Detalhes de qualquer acordo de compensação entre duas ou mais contas ou posições;
- 14) Informações sobre quaisquer outras situações ou operações ativas ou passivas, efetuadas ou em curso, que representem para a empresa responsabilidades efetivas ou contingentes ou limitações ou ónus aos seus ativos;
- 15) Nome das pessoas cujas assinaturas obrigam a nossa empresa perante essa Instituição, indicando as condições em que essas assinaturas são consideradas válidas.

Autorizamos V. Exas. a debitar a nossa conta pelo custo do serviço prestado, caso a resposta a este nosso pedido seja completa e enviada nos 15 dias de calendário posteriores à data da presente carta.

Com os melhores cumprimentos

(Assinaturas com poderes bastantes para o acto)

ANEXO 7 – Minuta de Circularização de Advogados

_ de janeiro de 2022

Assunto: Solicitação de informações

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, **Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.**, com sede na Rua Padre Estêvão Cabral, 120 – Sala 204, 3000-316 Coimbra, telefone 239838162 e endereço de e-mail circularizacao.charros@pbc-sroc.pt, estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras, relativas ao exercício findo em **31 de dezembro de 2021**, pelo que agradecemos lhes sejam fornecidas as informações seguintes com referência àquela data:

1. Uma lista de todas as reclamações e ações judiciais em curso, litígios intimados ou pendentes, impostos adicionais, liquidados ou propostos para liquidação, de que tenha conhecimento como nosso advogado, assim como de idênticos factos que hajam ocorrido posteriormente àquela data.

Solicitamos que especifique para cada caso:

- (a) Descrição do litígio;
- (b) Valor proposto da ação;
- (c) Posição atual da ação;
- (d) Eventual existência de cobertura de seguro ou de outros mecanismos suscetíveis de transferir responsabilidades potenciais para terceiros;
- (e) Parecer de V. Exa. quanto à estimativa final de responsabilidades (incluindo custas judiciais e outros encargos).

2. Uma lista de todas as potenciais reclamações e respetivas responsabilidades esperadas, designadamente, factos existentes dos quais possam decorrer reclamações de terceiros, de que tenha conhecimento como nosso advogado, assim como de idênticos factos de que tenha conhecimento e que hajam ocorrido posteriormente a **31 de dezembro de 2021**. Solicitamos que especifique para cada caso:

- (a) Descrição da potencial reclamação;

3. Uma lista de direitos, títulos ou outros bens de nossa propriedade detidos por V.Exa. ou por outras entidades de que tenha conhecimento.
4. Qualquer outra situação que entendam dever ser do conhecimento dos nossos Revisores Oficiais de Contas.
5. A importância que tínhamos em dívida para convosco em **31 de dezembro de 2021**.

Este pedido corresponde a uma necessidade urgente dos nossos Revisores, pelo que agradecemos que lhes seja enviada uma resposta, com a maior brevidade possível, podendo utilizar-se o e-mail acima indicado, (com cópia para nós).

Sem outro assunto, subscrevemo-nos com os melhores cumprimentos,

De. V. Exas.

Atentamente

ANEXO 9 – Mapa de Controlo "A1A – Análise de Aquisições de Ativos Fixos Tangíveis"



EMPRESA: ABCDE, S.A.

A1A.3 - ANÁLISE DAS AQUISIÇÕES DE ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS

A1A.3
2022

Concluído
 Em curso

CONTA CONTÁBIL	DATA CONTÁBIL	BSM	FONECEDOR	DATA DOCUMENTO	DOC INTERNO	FACT. N.º	VALOR	CLASSIFICAÇÃO				OBSERVAÇÕES	A N E X O
								IVA	CÁLCULOS	PROPRIEDADE	FICHA DE AFT		
TOTAL													

431 - Terrenos e recursos naturais 432 - Edifícios e outras construções 433 - Equipamento básico 434 - Equipamento de transporte 435 - Equipamento administrativo 436 - Equipamentos biológicos 437 - Outros ativos fixos tangíveis 453 - Ativos fixos tangíveis em curso 455 - Adiantamentos por conta de investimentos TOTAL	Aumentos Globais/Abates						Diminuições			Saldo 31/12/2022	
	Saldo 01/01/2022	Aquisições, 1º milº	Trab. Própria entidade	Aumentos por Recebimentos	Outros	Total Aumentos	Abates	Outras	Total Diminuições		
	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

✓ - Em conformidade
✗ - Não conforme
Comentários e Conclusões:

DATA DE ELABORAÇÃO: / /

EXECUTADO POR:

REVISÃO POR:

ANEXO 11 – Mapa de controlo " A1A - Alienações/Abates de Ativos Fixos Tangíveis"



**PINTO, BARROS
& CARDOSO**
SROC, LDA.

EMPRESA: **ABCDE, S.A**

A1A.5 - ALIENAÇÕES/ABATES DE ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS

A1A.5
2022

SNC	Nº LANÇ.	BENS ALIENADOS	VALOR DE REALIZAÇÃO	VALOR DE AQUISIÇÃO PARA EFEITOS FISCAIS	ANO DE AQ.	VALOR DE EFEITOS CONTABILÍSTICOS	DEPREC. E PERDAS POR IMPARIDADE REGISTRADAS	CONTABILÍSTICA		MÁS-VALIA NÃO TRIBUTADA	DEPREC. E PERDAS POR IMPAR. ACETES FISCALMENTE	FISCAL		ANEXO
								+VALIA SINAL	VALOR			COEF. DESV. MOEDA SINAL	+VALIA FISCAL VALOR	
		1	2	3	4	5	6	7	8=2-(5-6)	9	10	11	12	13=2-(3-9-10)x11
TOTAL														
ANÁLISE DE ABATES DE ATIVOS FIXOS TANGÍVEIS														
CONTA	DESCRIÇÃO	MOTIVO DO ABATE		DATA	N.º LANÇ.	VALOR	ANEXO	OBSERVAÇÕES						

Comentários e Conclusões:

DATA DE ELABORAÇÃO: ____/____/____

EXECUTADO POR: _____

REVISTO POR: _____

ANEXO 12 - Papel de Trabalho “P2B/P3E – Financiamentos Obtidos”



EMPRESA:

ABCDE, S.A

P2B.3/P3E.3 - FINANCIAMENTOS OBTIDOS

P2B.3/P3E.3
2022
 Corrente
 Não corrente

SNC	MUTUANTE	REF/CONDIÇÕES DO EMPRÉSTIMO	VALOR	VALOR	CONC.	VENCIVEL	VENCIVEL	JUROS APÓS ÚLTIMO DOC. BANCÁRIO DE DÉBITO DE JUROS RECEBIDO/LANÇADO		DATA DOC	ANEXO	
			NAS D.F.	AUDITADO	ANEXO	EM N+1	APÓS N+1	CONTABILIZ.	IMPUTÁVEIS DIF. A CONSIDER.			
EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS/DESCOBERTOS BANCÁRIOS/LOCAÇÕES FINANCEIRAS/DESCONTOS SAQUES/ETC.												
		TOTAL EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS	€ 0,00	€ 0,00		€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	
		TOTAL DESCOBERTOS BANCÁRIOS	€ 0,00	€ 0,00		€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	
		TOTAL LOCAÇÕES FINANCEIRAS	€ 0,00	€ 0,00		€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	
		TOTAL DESCONTO DE SAQUES	€ 0,00	€ 0,00		€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	
		TOTAL CARTÕES DE CRÉDITO	€ 0,00	€ 0,00		€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	
		TOTAL PARTICIPANTES DE CAPITAL	€ 0,00	€ 0,00		€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	
		TOTAL OUTROS	€ 0,00	€ 0,00		€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	€ 0,00	

