



INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA

Mestrado de Auditoria Empresarial e Pública

---

**MANUEL HENRIQUES PINTO, SROC,  
SOCIEDADE UNIPessoal, LDA.**

**Teresa Raquel Pinto dos Reis**

**Coimbra, outubro de 2016**





INSTITUTO POLITÉCNICO DE COIMBRA  
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DE COIMBRA

Mestrado de Auditoria Empresarial e Pública

---

---

## **Relatório de Estágio**

**Teresa Raquel Pinto dos Reis**

Trabalho de Estágio para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria  
Empresarial e Pública no ramo de Auditoria Financeira sob a orientação Dr.  
Carlos Miguel Dias Barros e supervisão do Dr. Manuel Henriques Pinto

**Coimbra, outubro de 2016**



---

**O único lugar onde o sucesso vem antes do trabalho é no  
dicionário.**

**Albert Einstein**

---



## Agradecimentos

A conclusão desta etapa só foi possível com a contribuição das pessoas que irei mencionar.

Em primeiro lugar, quero agradecer ao Dr. Carlos Barros por toda a sua disponibilidade para me orientar neste trabalho.

Ao meu supervisor Dr. Henriques Pinto, bem como a toda a sua equipa, pela forma como me acolheram e partilharam todos os seus conhecimentos contribuindo para a minha evolução pessoal e profissional.

Aos meus pais por me terem transmitido todos os valores que possuo e por me terem proporcionado todas as condições necessárias para concluir mais uma etapa na minha vida.

A todos os meus amigos que me apoiaram, incentivaram e ajudaram tanto na vida pessoal como académico.

Por fim, ao Luís, meu namorado, por ter sido um grande pilar. Por toda a paciência demonstrada, e por todo o apoio dado nos momentos mais difíceis.

Sem a vossa ajuda não seria possível. Obrigada.

Um bem-haja!



## Resumo

O presente relatório integra-se na conclusão da componente não letiva do 2º ciclo de estudos do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública, no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, de acordo com o processo de Bolonha. O relatório irá reproduzir o que foi desenvolvido no âmbito do estágio curricular como júnior de auditoria com duração de 960 horas, na entidade Manuel Henriques Pinto, SROC, Sociedade Unipessoal, Lda.

É composto em três capítulos distintos. No primeiro capítulo, faz-se uma breve apresentação da entidade acolhedora, indicando a sua constituição e serviços prestados.

No segundo capítulo encontra-se o enquadramento teórico da temática da auditoria, sendo descrito o processo e planeamento da auditoria sustentado a partir de livros técnicos e sistemas reguladores.

Por fim, o terceiro capítulo, sendo o mais importante, estará descrito todo o trabalho prático desempenhado e todos os procedimentos efetuados nas 960 horas realizadas enquanto estágio curricular.

### **Palavras-chave:**

Auditoria Financeira, Materialidade, Auditor Externo Independente, Revisor Oficial de Contas, Certificação legal de Contas.

## **Abstract**

This report is part of the completion of the non-teaching component of the 2nd cycle of master's studies in Business and Public Auditing, in the School of Accounting and Administration of Coimbra, according to the Bologna process. The report will play back what was developed under the traineeship as a junior audit lasting 960 hours, at the organization Manuel Henriques Pinto, SROC, Unipessoal, Lda.

It's composed of three distinct sections. The first chapter is a brief presentation of the hosting organization, indicating their formation and services.

In the second chapter is the theoretical framework of the audit subject, and described the process and planning of sustained audit from technical books and regulatory systems.

Finally, the third chapter, the most important being, is described all the practical work performed and all procedures performed in 960 hours performed while traineeship.

### **Keywords:**

Financial Audit, Materiality, External Independent Auditor, Chartered Accountant, Legal Accounts Certificate.

## Índice

Agradecimentos .....	i
Resumo .....	iii
Abstract.....	iv
Índice .....	v
Índice de Figuras .....	viii
Índice de Tabelas .....	ix
Abreviaturas.....	1
Introdução.....	3
Capítulo 1 - Breve Apresentação da Entidade.....	5
1.1. Manuel Henriques Pinto, SROC .....	5
1.2. Serviços Prestados .....	5
1.3. Áreas de Atividade dos Clientes .....	6
Capítulo 2 - Noções Gerais sobre a Auditoria.....	8
2.1. Evolução Histórica da Auditoria.....	8
2.2. Conceito de Auditoria .....	9
2.3. Papel do Revisor Oficial de Contas/Auditor.....	12
2.4. Princípios, Normas e Diretivas considerados em Auditoria .....	14
2.5. Processo de Auditoria .....	16
2.6. Planeamento de uma auditoria.....	18
2.6.1. Aceitação do Cliente.....	21
2.6.2. Conhecimento do Negócio .....	23
2.6.3. Conhecimento dos Sistemas Contabilístico e de Controlo Interno .....	26
2.6.4. Materialidade .....	29
2.6.5. Estratégia Global e Plano de Auditoria .....	41
2.7. Procedimentos de auditoria.....	43
2.8. Certificação Legal das Contas .....	45
2.8.5. Opinião sem reservas .....	47
2.8.6. Opinião sem reservas com ênfase(s) .....	48
2.8.7. Opinião com reservas .....	49
2.8.8. Escusa de opinião .....	50
2.8.9. Opinião adversa .....	50
2.8.10. Declaração de Impossibilidade .....	50

---

2.9. Papéis de trabalho.....	51
Capítulo 3 – Trabalho de Auditoria .....	55
3.1. Aspetos Gerais .....	55
3.3. Meios financeiros Líquidos .....	56
3.3.1. Aspetos Contabilísticos.....	56
3.3.2. Objetivos de Auditoria.....	58
3.3.3. Procedimentos de Auditoria.....	59
3.4. Investimentos não financeiros .....	63
3.4.1. Aspetos Contabilísticos.....	64
3.4.2. Objetivos de Auditoria.....	65
3.4.3. Procedimentos de Auditoria.....	66
3.5. Compra de bens e serviços e dívidas a pagar .....	70
3.5.1. Aspetos Contabilísticos.....	70
3.5.2. Objetivos de Auditoria.....	72
3.5.3. Procedimentos de Auditoria.....	73
3.6. Inventários .....	85
3.6.1. Aspetos Contabilísticos.....	85
3.6.2. Objetivos de Auditoria.....	87
3.6.3. Procedimentos de Auditoria.....	88
3.7. Vendas, prestações de serviço e dívidas a receber .....	90
3.7.1. Aspetos Contabilísticos.....	90
3.7.2. Objetivos de Auditoria.....	93
3.7.3. Procedimentos de Auditoria.....	95
3.8. Pessoal.....	99
3.8.1. Aspetos Contabilísticos.....	99
3.8.2. Objetivos de Auditoria.....	100
3.8.3. Procedimentos de Auditoria.....	102
3.9. Acréscimos e diferimentos .....	103
3.9.1. Aspetos Contabilísticos.....	103
3.9.2. Objetivos de Auditoria.....	104
3.9.3. Procedimentos de Auditoria.....	105
3.10. Capital Próprio.....	107
3.10.1. Aspetos Contabilísticos .....	107

---

3.10.2. Objetivos de Auditoria.....	109
3.10.3. Procedimentos de Auditoria.....	110
3.11. DRAI e outras atividades desenvolvidas.....	112
Conclusão .....	114
Referências bibliográficas .....	115
Anexos.....	120
Anexo I – Questionário de Controlo Interno .....	120
Anexo II – Índice do Dossier Corrente.....	126
Anexo III – Índice do Dossier Permanente .....	129
Anexo IV – Certificação Legal de Contas.....	130
Anexo V – Papéis de Trabalho M3 – Depósito Bancário.....	133
Anexo VI – Papel de trabalho O2 – Controlo de circularização das contas a pagar .....	134
Anexo VII – Minuta para circularização de fornecedores.....	135
Anexo VIII – Minuta para circularização do Banco de Portugal .....	136
Anexo IX – Minuta para circularizações de locadoras.....	139
Anexo X – Minuta para circularizações a acionistas.....	140
Anexo XI – Papel de trabalho S3 – 24.2 – Retenção de imposto na fonte.....	142
Anexo XII – Minuta para circularização de clientes .....	143
Anexo XIII – Minuta para circularização de advogados.....	144

## Índice de Figuras

Figura 1 – Processo de Auditoria	17
Figura 2 – Planeamento de uma auditoria	20
Figura 3 – Processo de aceitação/continuação de um trabalho de auditoria	23
Figura 4 – COSO <i>Internal Control – Integrated Framework Principles</i>	28
Figura 5 – Relação entre a Materialidade e o Risco	33
Figura 6 – Risco de Auditoria	37
Figura 7 – Contabilização dos encargos com o pessoal	100

## Índice de Tabelas

Tabela 1 – Fontes Internas e Externas de Informação	25
Tabela 2 – Base para o cálculo da materialidade	32
Tabela 3 – Relacionamento dos componentes do risco de auditoria	38
Tabela 4 – Guia de avaliação de risco	39
Tabela 5 – Objetivos de auditoria no ciclo de meios financeiros líquidos	58
Tabela 6 – Objetivos de auditoria no ciclo de investimentos não financeiros	66
Tabela 7 – Objetivos de auditoria no ciclo de compras de bens e serviços e dívida a pagar	72
Tabela 8 – Objetivos de auditoria no ciclo dos inventários	87
Tabela 9 – Objetivos de auditoria no ciclo de vendas, prestações de serviço e dívidas a receber	94
Tabela 10 – Objetivos de auditoria no ciclo de pessoal	101
Tabela 11 – Objetivos de auditoria no ciclo de acréscimos e diferimentos	105
Tabela 12 – Objetivos de auditoria no ciclo de capital próprio	109



## Abreviaturas

AFT	Ativo Fixo Tangível
AI	Ativos Intangíveis
ANCDV	Ativos não Correntes Detidos para Venda
CI	Controlo Interno
CIMI	Código do Imposto Municipal sobre Imóveis
CIRC	Código do Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Singulares
Cit.	Citando
CIVA	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CLC	Certificação Legal de Contas
CMVMC	Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas
COSO	<i>The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CROC	Câmara dos Revisores Oficiais de Contas
CSC	Código das Sociedades Comerciais
DF	Demonstração Financeira
DL	Decreto-Lei
DOG	Declaração do Órgão de Gestão
DRA	Diretrizes de Revisão de Auditoria
DRAI	Dossier de Revisão/Auditoria Informatizado
EOEP	Estado e Outros Entes Públicos
EOROC	Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
FIFO	<i>First in, first out</i>
FSE	Fornecimentos e Serviços Externos
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IRC	Imposto sobre o Rendimento de Pessoa Coletiva
IRS	Imposto sobre Rendimentos das Pessoas Singulares
IS	Imposto de Selo
ISA	<i>International Standards on Auditing</i>
ISCAC	Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra

---

ISQC	Norma Internacional sobre Controlo de Qualidade
IT	Interpretações Técnicas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
MFL	Meios Financeiros Líquidos
NIPC	Número de Identificação de Pessoa Coletiva
NTRA	Normas Técnicas de Revisão de Auditoria
NTRLC	Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas
OCC	Ordem dos Contabilistas Certificados
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PC	Pagamento por Conta
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
PEC	Pagamento Especial por Conta
PME	Pequenas e Médias Empresas
RA	Risco de Auditoria
RC	Risco de Controlo
RD	Risco de Detecção
RDM	Risco de Distorção Material
RI	Risco Inerente
ROC	Revisores Oficiais de Contas
RT	Recomendações Técnicas
SA	Sociedades Anónimas
SCI	Sistema de Controlo Interno
SGPS	Sociedades Gestoras de Participações Sociais
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SOA	<i>Lei Sarbanes-Oxley Act</i>
SROC	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
TOC	Técnico Oficial de Contas

## Introdução

O presente relatório de estágio surge como etapa final do percurso académico para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria Empresarial e Pública, cumprindo o Regulamento dos Cursos de 2.º Ciclo (Mestrados), do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, e visa reproduzir as atividades desenvolvidas durante o estágio.

O estágio curricular foi desenvolvido na empresa Manuel Henriques Pinto, SROC, Sociedade Unipessoal, Lda., na área da Auditoria e Revisão Legal de Contas, com duração de 960 horas. Optou-se pela realização do estágio pelo facto de se considerar um complemento para a formação, uma oportunidade para desenvolver mais competências e um primeiro contacto com a área em questão.

O relatório encontra-se estruturado em três capítulos. No primeiro capítulo será feita a apresentação da entidade de acolhimento do estágio, fazendo-se uma breve descrição e as áreas de atividade da mesma.

No segundo capítulo, será apresentada a componente teórica em que o estágio se insere e onde serão expostos os pontos fulcrais da Auditoria baseados nas normas de auditoria geralmente aceites. Tais como, o planeamento, materialidade, risco e a prova.

No terceiro capítulo, serão descritas as principais atividades desenvolvidas no decorrer do estágio onde foram efetuadas provas nas distintas áreas, bem como as os procedimentos de auditoria.

Ao longo do trabalho fez-se menção ao termo auditor/revisor para identificar o trabalho de auditoria/revisão legal de contas.

---

**Capítulo 1**

**Breve Apresentação da Entidade**

---

## Capítulo 1 - Breve Apresentação da Entidade

No presente capítulo faz-se uma breve apresentação da entidade acolhedora do estágio curricular no âmbito do Mestrado de Auditoria Empresarial e Pública, mencionando os serviços prestados e a estrutura organizacional.

### 1.1. Manuel Henriques Pinto, SROC

A empresa Manuel Henriques Pinto, SROC, Sociedade Unipessoal, Lda., com sede na Rua Padre Estevão Cabral, n.º. 120, Sala 204 3000-316 Coimbra, é uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, inscrita na OROC sob o número 227.

Foi constituída em 2009, no Cartório Notarial do Centro de Formalidades das Empresas de Coimbra, com o capital social de 5.000,00 €. Sendo uma sociedade unipessoal, a gerência é confiada a um único sócio o Dr. Manuel Henriques Pinto.

É uma sociedade de pequena/média dimensão, estruturada com mais três colaboradores. Ambos licenciados no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC) e exercendo na SROC a função de técnicos de auditoria. A SROC é regulada através do Decreto-Lei n.º 487/99 de 16 de novembro<sup>1</sup> (retificado pelo DL n.º 224/2008 de 20 de novembro), do estatuto da OROC enquadrando-se no Título III – Sociedades de Revisores Oficiais de Contas.

### 1.2. Serviços Prestados

A sociedade tem como objetivo auxiliar os seus clientes de modo a atingirem os seus objetivos, minimizando o risco e ajudando a geri-los de modo a melhorarem o desempenho.

Os serviços prestados são os seguintes:

- Revisão legal das contas,
- Auditoria às contas e os serviços relacionados, de empresas ou outras entidades,
- Exercício de outras funções que por lei exijam a intervenção própria e autónoma de Revisores Oficiais de Contas sobre determinados atos ou factos patrimoniais de

---

<sup>1</sup> Tendo, já após o período de estágio, a Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro aprovado o novo Estatuto da OROC.

empresas ou outras entidades (como por exemplo: análise de projetos de investimento e avaliação de bens), e

- Quaisquer outras funções de interesse público que a lei venha a atribuir aos revisores oficiais de contas.

### **1.3. Áreas de Atividade dos Clientes**

Manuel Henriques Pinto, SROC possui no seu leque de clientes, maioritariamente as designadas Pequenas Médias Empresas (PME) de áreas de atividade diversas, entre as quais destacam-se: indústria de cerâmica, indústrias extrativas e minério, construção civil, Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS), produtos de agricultura, entre outros.

---

**Capítulo 2**  
**Noções Gerais sobre a Auditoria**

---

---

## Capítulo 2 - Noções Gerais sobre a Auditoria

### 2.1. Evolução Histórica da Auditoria

Existem registos que as primeiras aparições da auditoria foram em 4.000 antes de Cristo (a.C.) sobretudo na cobrança de impostos e controlos aos armazéns dos faraós (Costa, 2014: p. 66).

Na opinião de Nabais (1993) foi no Império Romano que surgiu “*uma atividade similar, os imperadores nomeavam funcionários públicos na inspeção das contabilidades das províncias romanas*”<sup>2</sup>.

O conceito de auditoria deriva do termo em latim *audire* no qual significa “ouvir”, surge devido na Idade Média a auditoria ser executada por pessoas analfabetas que transmitiam verbalmente o que escutavam. “*Os auditores eram vistos como os ouvidos do Rei, pronunciando-se sobre o seu património e sobre a forma como estava a ser gerido*”<sup>3</sup>.

No entanto, a Auditoria, como atualmente conhecemos, surgiu na Revolução Industrial. Foi nesta época que sucederam várias mudanças a nível económico, nomeadamente na Europa. Houve uma passagem da manufatura para a maquinofatura, e a industrialização e o liberalismo económico iniciaram. Com a constituição de novas indústrias e o aumento da dimensão das empresas, houve a separação da figura de proprietário e de gestor. O estado da economia transformou-se, levando ao desenvolvimento do setor bancário (devido à procura de empréstimos por parte dos proprietários das sociedades), a bolsa desenvolveu-se igualmente e, passaram a surgir os monopólios e concentrações empresariais. Aparecendo assim a auditoria devido à necessidade de profissionais para supervisionar toda essa atividade económica registada de modo a serem relatados, às partes interessadas, informações credíveis.

Recuando aos anos 90, e devido aos escândalos que se sucederam (entre os quais Enron, WorldCom, Global Crossing, etc..) que evidenciaram as falhas na regulamentação das práticas de auditoria, tais como a não independência da atividade de auditoria, e conseqüentemente a perda de confiança por parte dos utilizadores da informação financeira nomeadamente no mercado de capitais, foi criada a SOA (lei *Sarbanes-Oxley Act*) no qual foi aprovada em 2002

---

<sup>2</sup> NABAIS, C. – Noções Práticas de Auditoria, p. 108

<sup>3</sup> O'REGAN, D. (2003) – International Auditing (cit. por Soares, 2005: p. 16)

pelo atual presidente dos Estados Unidos da América, George W. Bush. Esta lei surgiu para proteger os investidores, e de forma a tomar as demonstrações financeiras fiáveis através do *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) para monitorizar os auditores das empresas (Costa, 2014: p. 67).

Em Portugal, conforme afirma Nabais (1993) “*a primeira vez que a legislação portuguesa trata deste tema e se refere aos Revisores Oficiais de Contas foi através da publicação do Decreto-Lei n.º 49/381, de 15 de novembro de 1969*”. Este diploma “*institui um novo regime jurídico de fiscalização das Sociedades Anónimas*”, onde “*terão que incluir pelo menos um Revisor Oficial de Contas no seu Conselho Fiscal*”<sup>4</sup>.

Soares (2005) entende que “*a evolução do conceito de auditoria pode ser analisada sob duas perspetivas: a tradicional e a integral*”. Como visão tradicional o termo de auditoria tinha como “*missão o de detetar erros*”, e a sua metodologia partia “*da desconfiança da direção sobre a própria organização e o seu fim último é o de aplicar medidas corretivas sobre a execução da respetiva prestação*”. Quanto à perspetiva integral, sendo a visão atual, a auditoria “*é baseada numa confiança na própria organização e na finalidade preventiva e de melhoria contínua*”<sup>5</sup>.

## 2.2. Conceito de Auditoria

Ao longo dos anos o conceito de auditoria foi evoluindo, equiparada à evolução das organizações e das suas necessidades, não podendo afirmar que existe uma definição rígida sobre o termo de auditoria.

“*Uma auditoria destina-se a verificar, de uma forma sistemática, a conformidade dos procedimentos adotados e seguidos nas diversas áreas organizacionais de uma entidade com os respetivos regulamentos, critérios, leis, regras, políticas, etc., quer internos quer externos, que se encontrem estabelecidos e aprovados*”<sup>6</sup>.

---

<sup>4</sup> NABAIS, C. – Noções Práticas de Auditoria, p. 96

<sup>5</sup> SOARES, A. – O controlo de qualidade do trabalho de auditoria, p. 16, cit. por Salvador 2001

<sup>6</sup> COSTA, C. – Auditoria Financeira Teoria & Prática, p. 56

---

Arens, Elder e Beasley (2007) afirmam que "*a auditoria é a acumulação e avaliação de evidência baseada na informação para determinar e relatar o grau de correspondência entre a informação e os critérios estabelecidos...deve ser efetuada por pessoas competentes e independentes*"<sup>7</sup>.

Já Moraes e Martins (2013, p. 20 a 22) expõem dois tipos de auditorias, entre as quais as auditorias financeiras (as ditas tradicionais) e as auditorias não financeiras (conformidade e operacionais). Estes tipos de auditorias possuem um vasto leque de critérios, entre o seu conteúdo e fim, a sua amplitude, período temporal, e sujeito que efetua a auditoria. Neste último critério, torna-se interessante distinguir a auditoria interna da auditoria externa. A primeira é uma auditoria efetuada por quadros da entidade ou não, normalmente organizados num departamento, subordinados à autoridade máxima, sendo auditorias permanentes. Por sua vez, a auditoria externa são auditorias ocasionais e efetuada por profissionais externos não subordinados à entidade.

Irei aprofundar, quanto ao tipo a auditoria financeira e relativamente ao critério a auditoria externa, uma vez que foram as matérias de enfoque ao longo do estágio curricular.

A auditoria financeira, também conhecida como auditoria das demonstrações financeiras, é "*um processo objetivo sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação às asserções sobre ações e eventos económicos para verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira*"<sup>8</sup>. Surge para dar credibilidade da informação financeira para os vários *stakeholders*, entre os quais investidores (atuais ou potenciais), empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, governo e os seus departamentos, público; para que estes possam retirar conclusões verdadeiras acerca da mesma informação. Como também é relevante para os administradores, pois uma opinião favorável dos auditores transmite uma boa imagem relativamente á organização e assim os mesmos poderão gerir as contas com maior confiança.

---

<sup>7</sup> ARENS, A; ELDER, R. e BEASLEY, M. – Auditoría: Un Enfoque Integral, p. 4 (tradução livre)

<sup>8</sup> ALMEIDA, B. – Manual de Auditoria Financeira uma análise integrada baseada no risco, p. 3

---

A preparação das demonstrações financeiras deve ser efetuada de acordo com as normas de relato financeiro, e essa informação deve ser apropriada e verdadeira de maneira a permitir os utilizadores da informação financeira tomarem decisões. Todo este processo é da plena responsabilidade do órgão de gestão, tendo o auditor independência em relação à administração. Nos termos do Sistema de Normalização Contabilística, as demonstrações financeiras “*são uma representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro de uma entidade*”, e têm como objetivo “*o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa de uma entidade que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas*” (SNC<sup>9</sup>, 2009: §2.1.3).

O objetivo de auditar estas demonstrações financeiras consiste em “*habilitar o auditor a expressar uma opinião quanto a se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com uma estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. Uma auditoria de demonstrações financeiras é um trabalho de garantia de fiabilidade*”<sup>10</sup>. Sendo os objetivos mais importantes da auditoria, na opinião de Barata (1996, p. 76 e 77): a emissão de um parecer sobre as contas e os resultados, nos termos da legislação aplicável; proporcionando às entidades o cumprimento dos normativos legais nas suas vertentes económicas, financeira, ambiental e social. O auditor tem como dever aconselhar a administração fornecendo elementos para eventuais melhorias dos serviços e do reforço e qualidade do controlo interno; contribuindo para um melhor planeamento fiscal ao nível dos impostos sobre lucros e outros, salvaguardando a empresa de infrações fiscais; e na organização da empresa. A emissão da opinião do auditor proporciona credibilidade às contas contribuindo para a boa imagem da empresa no mercado; atua como força persuasiva na prevenção contra erros, fraudes e outras anomalias, por via da sua ação de controlo.

A finalidade de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeira, sendo conseguida pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com

---

<sup>9</sup> SNC – Anexo ao Decreto-Lei n.º. 158/2009, de 13 de julho

<sup>10</sup> IFAC – Glossários de termos

um referencial de relato financeiro (ISA 200<sup>11</sup>, *International Federation of Accountants* (IFAC), 2009: §3).

### 2.3. Papel do Revisor Oficial de Contas/Auditor

O termo auditor significa, entre outras interpretações, “juiz”, aquele que aprecia ou julga com a consequência da realização de um exame. Por sua vez, o termo revisor representa “aquele que revê” (Costa, 2014: p. 131). Nesse sentido a auditoria das demonstrações financeiras está associada à revisão legal de contas, função dos ROC, é exigida para todas as Sociedades Anónimas (artigos 278.º, 413.º e 414.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC)) e para as Sociedades por Quotas quando estas não tenham conselho fiscal e em dois períodos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três seguintes limites (n.º 2, artigo 262.º do CSC):

- a) Total do balanço: 1.500.000 euros;
- b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 euros;
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

O artigo 40.º do novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) - Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro<sup>12</sup> - define como competência exclusivas dos ROC/SROC, as funções de interesse público (revisão legal das contas, auditoria às contas e serviços relacionados que por lei exijam a sua intervenção própria e autónoma sobre determinados factos patrimoniais de empresas ou de outras entidades) e outras funções fora do âmbito das de interesse público (docência, administrador de insolvência, consultoria e outras funções em matérias que integram à sua formação e qualificação profissionais).

Sempre que seja elegível ao ROC emitir uma opinião, sobre as demonstrações financeiras individuais e consolidadas, durante o exercício da revisão legal das contas, é emitida uma certificação legal das contas dotada de fé pública. Essa opinião “*pode ser emitida com ou sem reservas, ou constituir uma opinião adversa, ... e se as contas dão uma imagem verdadeira e apropriada, de acordo com a estrutura de relato financeiro aplicável, e ... se as contas*

---

<sup>11</sup> ISA 200 - Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria

<sup>12</sup> Tendo, já após o período de estágio, sido revogado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, artigo 41.º

*cumprem os requisitos legais aplicáveis*” (Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro<sup>13</sup>: artigo 44.<sup>o14</sup>).

Ainda na sequência da realização de auditoria às contas, bem como de outras funções que por lei exijam a intervenção própria e autónoma do ROC, deve ser emitido um relatório descrevendo a natureza e a extensão do trabalho conduzido e a respetiva conclusão, redigido numa linguagem clara e inequívoca e de acordo com as normas de auditoria em vigor (Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro<sup>15</sup>: artigo 46.º).

É exigido ao auditor aplicação da estrutura conceptual de modo a identificar as ameaças à conformidade com os princípios fundamentais, para avaliar a sua importância e, se tais ameaças não forem claramente insignificativas, aplicar salvaguardas para as eliminar ou para as reduzir a um nível aceitável, de forma que a conformidade com os princípios fundamentais não fique comprometida (Código de Ética, IFAC, 2006: §100.2). O auditor deve respeitar cinco princípios fundamentais de ética profissional, consagrados no Código de Ética<sup>16</sup> da OROC:

- Integridade, ser honesto em todos os trabalhos relacionamentos profissionais e de empresas;
- Objetividade, não deve permitir que conflitos de interesse ou uma influência indevida de outrem se sobreponham aos julgamentos profissionais;
- Competência e zelo profissional, deverá atuar com diligência e de acordo com as normas técnicas e profissionais aplicáveis ao proporcionar serviços profissionais;
- Confidencialidade, deve respeitar a informação que recolheu e abster-se de divulgação de informação confidencial adquirida da relação profissional, quer para vantagem pessoal quer para vantagem de terceiros; e
- Comportamento profissional, é obrigada cumprir leis e regulamentos relevantes e evitar qualquer ação que possa trazer descrédito para a profissão.

---

<sup>13</sup> Tendo, já após o período de estágio, sido revogado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro

<sup>14</sup> Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, artigo 45.º

<sup>15</sup> Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, artigo 47.º

<sup>16</sup> Código de Ética para Contabilistas e Revisores Profissionais

---

A independência (Código de Ética, IFAC, 2006: §290.1) do auditor também deverá ser considerada, igualmente, como um princípio fundamental de ética profissional. “*No caso de um trabalho de garantia de fiabilidade é do interesse público, e por isso, exigido pelo Código da IFAC, que os membros da equipa de garantia de fiabilidade, firmas e, quando aplicável, firmas de rede sejam independentes dos clientes de garantia de fiabilidade*”.

## 2.4. Princípios, Normas e Diretivas considerados em Auditoria

De modo ao auditor/revisor oficial de contas poder exercer a sua função de forma eficaz e eficiente, são vários os regulamentos para o poder auxiliar. A par das Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF) e da legislação fiscal aplicável, o auditor tem à sua disposição várias normas técnicas nacionais e internacionais.

Em 1974 foi constituída a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC) através da Portaria n.º 83/74, de 6 de fevereiro, que torna efetiva a nomeação dos Revisores Oficiais de Contas. Posteriormente, em 1999, devido a todas as alterações jurídicas e comerciais, assim como a evolução económica do país, foi instituído o Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro (que veio promulgar o Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de dezembro) reformulando o Estatuto dos ROC e, conseqüentemente, a designação de CROC para a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) que é o organismo nacional que regula a profissão do auditor independente. Este estatuto definia, no artigo 40.º, como exclusiva competência a revisão legal das contas, a auditoria às contas de empresas (ou de outras entidades) de modo a permitir a análise das contas de forma a certificá-las legalmente, como também serviços relacionados de interesse público atribuídas pela lei. Atualmente, esse estatuto foi atualizado através da Lei n.º 140/2015 de 07 de setembro.

Em Portugal, o normativo técnico a seguir é: Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas (CEDP), Normas Técnicas de Revisão de Auditoria (NTRA), Diretrizes de Revisão de Auditoria (DRA), Interpretações Técnicas (IT) e Recomendações Técnicas (RT). Por sua vez, a nível internacional o auditor tem ao seu dispor as *International Statements on Auditing* (ISA), emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

O CEDP foi aprovado em 1987, posteriormente revisto em 2011, e estabelece as linhas de conduta dos ROC. Determina os deveres que o ROC deve possuir perante os colegas, Ordem, clientes e outras entidades, assim como a independência que deve exercer na atividade profissional, como também as suas responsabilidades, competências e sigilo profissional.

As NTRA são de aplicação obrigatória, definem normas e procedimentos técnicos de atuação profissional, tendo em conta os padrões geralmente aceites. São estruturadas por Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Relato. São desenvolvidas e complementadas pelas DRA, sendo as diretrizes que orientam o ROC no exercício da sua função. Juntamente com as NTRA e DRA, são aplicáveis as Normas Internacionais de Auditoria (ISA).

As RT são de observância facultativa, e como descrito no respetivo normativo, são “*específicas por áreas de incidência da revisão legal de contas destinadas a orientar a execução das diversas tarefas envolvidas*”.

Por fim, as IT foram concebidas devido a questões técnicas que surgiam, por conseguinte, a Comissão Técnica das Normas sentiu a necessidade da divulgação das mesmas.

A nível internacional, a IFAC é o organismo que representa, a nível mundial, a profissão contabilística. Foi instituída em 1977 e tem como missão “*servir o interesse público através do fortalecimento da profissão contabilística a nível mundial e contribuir para o desenvolvimento de robustas economias internacionais estabelecendo e promovendo a aderência a normas profissionais de alta qualidade, a convergência internacional de tais normas e tomar posições em questões de interesse público onde a perícia da profissão seja mais relevante*”.

A IFAC criou uma comissão *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), anteriormente conhecida por *International Auditing Practices Committee* (IAPC), tem como objetivo a emissão das normas internacionais de auditoria designadas por *International Statements on Auditing* (ISA) que são aplicadas em auditorias independentes. Estas normas não são diretamente aplicáveis, apenas o serão caso sejam adotadas pela legislação de cada país.

No caso de Portugal<sup>17</sup>, estas são aplicadas em conjunto com as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria e às Normas Técnicas de Revisão/Auditoria e às Diretrizes de Revisão/Auditoria.

## 2.5. Processo de Auditoria

Como referi no ponto 2.2. Conceito de Auditoria, o objetivo de uma auditoria é permitir que auditor expresse uma opinião sobre as demonstrações financeiras preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável (ISA 200<sup>18</sup>, IFAC, 2009: §3), como por exemplo as normas internacionais de contabilidade/retrato financeiro; o sistema de normalização contabilística: regime de normalização contabilística para o sector não lucrativo; normas de contabilidade do sector público (Costa, 2014: p. 63).

Para ser possível o revisor/auditor emitir uma opinião é necessário que obtenha uma garantia de fiabilidade razoável em relação às demonstrações financeiras, isto é, se estão isentas de distorções materiais. Essa segurança é obtida quando o auditor obtém provas de auditoria suficientes e apropriadas de modo a reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo (ISA 200, IFAC, 2009: §5). Devido à auditoria conter limitações inerentes provenientes da natureza do relato financeiro, na natureza dos procedimentos de auditoria e da necessidade de a auditoria ser realizada dentro de um período razoável de tempo e a um custo razoável; não é possível afirmar que existe uma garantia de fiabilidade absoluta sobre as demonstrações financeiras (ISA 200, IFAC, 2009: §A51).

As normas técnicas de auditoria parecem aceitar as três fases (ver Figura 1) que, de um modo geral, muitos autores defendem para os vários tipos de auditoria, são elas: o planeamento, a execução e a conclusão (Taborda, 2006: p. 81).

---

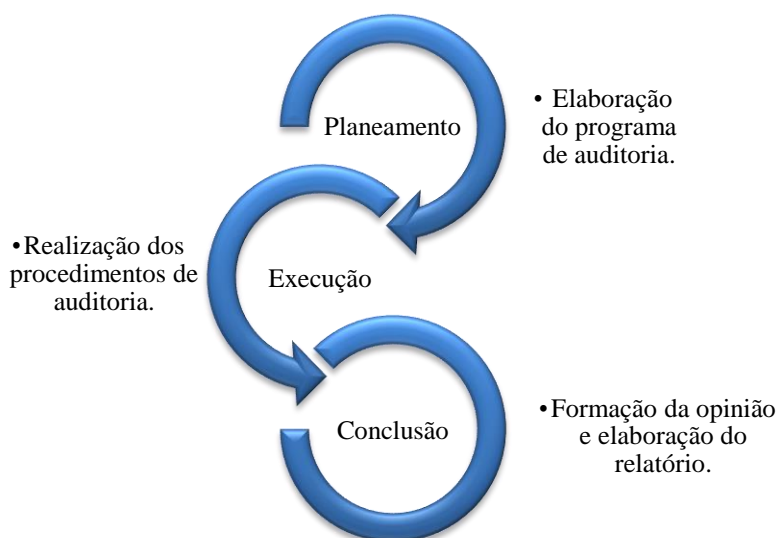
<sup>17</sup> Já após o período de estágio, a Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro, artigo 3.º, indica que se aplica em Portugal as Normas Internacionais de Auditoria aprovadas pela Comissão Europeia. No entanto, enquanto não estiverem aprovadas, aplica-se as Normas Internacionais de Auditoria da IFAC

<sup>18</sup> ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria

Primeiramente o revisor/auditor deverá elaborar vários processos para tomar a decisão quanto à aceitação ou continuação do cliente que solicita o trabalho de revisão/auditoria. É o passo fundamental para a execução do início do trabalho de revisão/auditoria, para logo após, elaborar um programa de auditoria que estabelece a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos necessários para implementar o plano global de revisão.

A etapa número dois, denominada por execução, envolve a realização de testes aos controles, testes de detalhes de transação e de saldos, procedimentos substantivos, obtenção de confirmações escritas dos advogados.

A conclusão e avaliação da auditoria, é a última etapa, corresponde à concentração das atenções no desenvolvimento de procedimentos necessários à finalização da auditoria. Desta forma, o revisor/auditor realiza a elaboração de um relatório de conclusão e efetua recomendações para emitir uma opinião através da Certificação Legal de Contas (CLC)



Fonte: Elaboração própria

Figura 1 – Processo de Auditoria

O processo de auditoria é um processo contínuo e dinâmico. Contínuo devido ao revisor/auditor na fase final já reconsiderar relativamente a aceitar um novo cliente ou manter o cliente que já possui uma relação de compromisso. Dinâmico porque é possível o revisor/auditor trabalhar em várias fases ao mesmo tempo, originando assim a que repense sobre aspetos efetuados anteriormente, assim sendo, pode-se salientar que as etapas enumeradas na Figura 1 são

apresentadas seguindo uma sequência, mas ao longo do trabalho realizado, elas correlacionam-se (Almeida, 2014: p. 108).

## 2.6. Planejamento de uma auditoria

O trabalho de revisão/auditoria é composto por diversas fases que têm que estar estruturadas e definidas, sendo o planejamento a fase primordial e de elevada importância. Ao iniciar qualquer trabalho de revisão/auditoria, é crucial um planejamento adequado de modo a serem concentradas as atenções apropriadas para áreas relevantes, de risco mais elevado, e dessa maneira serem detetados os potenciais problemas.

Existe a necessidade de um bom planejamento para o revisor/auditor obter prova suficiente e apropriada para emitir uma opinião, para evitar eventuais desentendimentos com os clientes, e controlar os custos de auditoria. Assim sendo, o trabalho de revisão/auditoria é organizado e orientado de modo a ser realizado de forma eficaz e eficiente.

Pode-se afirmar, que o planejamento desempenhado numa auditoria tem o mesmo papel que desempenha em quaisquer outras atividades do nosso cotidiano, pois dele resulta uma combinação ordenada das partes ou passos necessários à consecução de determinado objetivo (Boynton, Johnson, & Kell, 2002 cit. por Gomes, 2014: p. 9).

A IFAC explica que *“planejar uma auditoria envolve estabelecer uma estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria”* (ISA 300<sup>19</sup>, 2009: §2). Como também *“o desenvolvimento de uma estratégia geral e de uma metodologia detalhada quanto às esperadas natureza, tempestividade e extensão da revisão/auditoria, de modo que os respectivos trabalhos sejam executados de uma maneira eficiente e tempestiva”* (DRA 300<sup>20</sup>, OROC, 1999: §4).

A norma de trabalho de campo, que consta no parágrafo 15.º das NTRA, dispõe que *“o revisor/auditor deve planejar o trabalho de campo e estabelecer a natureza, extensão,*

---

<sup>19</sup> ISA 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras

<sup>20</sup> DRA 300 - Planejamento

*profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco da revisão/auditoria e a sua definição dos limites de materialidade.”*

Um planeamento realizado adequadamente permite que o auditor trate da informação relativamente às áreas relevantes da auditoria, de modo a serem identificados e resolvidos os potenciais problemas em tempo oportuno. Permitindo assim, a auditoria seja executada de maneira eficaz e eficiente e possibilitando que o auditor emita uma opinião apropriada sobre as demonstrações financeiras.

Durante o planeamento de uma revisão/auditoria deve-se ter em atenção: natureza, extensão e tempestividade das atividades e dos procedimentos de auditoria a realizar, e direção, supervisão e revisão do trabalho de auditoria. (Costa, 2014: p. 209). Relativamente à natureza e extensão das atividades de planeamento, *“variarão de acordo com a dimensão e complexidade da entidade, a experiência anterior dos principais membros da equipa de trabalho na entidade e as alterações das circunstâncias que ocorram durante o trabalho de auditoria”*. (ISA 300, IFAC, 2009: §A1)

A tempestividade está relacionada com o período em que devem ser realizadas certas atividades de planeamento e efetuados testes e procedimentos de auditoria. Deste modo são estabelecidos dois períodos de trabalho: uma fase preliminar onde são desenvolvidos procedimentos de planeamento, e uma fase final onde o balancete está disponível (Costa, 2014: p. 209).

Na fase preliminar, os trabalhos a ser efetuados são (ISA 300, IFAC, 2009: §A2):

- Os procedimentos analíticos a aplicar como procedimentos de avaliação do risco;
- A obtenção de um conhecimento geral do quadro legal e regulamentar aplicável à entidade e de como a entidade o cumpre;
- A determinação da materialidade;
- O envolvimento de peritos;
- A execução de outros procedimentos de avaliação do risco.

É necessário ter em consideração outros pontos relevantes, para além dos anteriormente mencionados, como podemos ver na Figura 2. Sendo os elementos mais importantes: aceitação

do cliente, conhecimento do negócio, conhecimento dos sistemas contabilístico e de controlo interno, risco e materialidade, estratégia global e plano de auditoria.



Fonte: Adaptado de Arens, Elder e Beasley (2007, p. 195)

Figura 2 – Planeamento de uma auditoria

Inicialmente deverá ser tomada a decisão entre aceitar um novo cliente e/ou continuar com o cliente existente. Em seguida, a obtenção do conhecimento suficiente da entidade e do negócio, permitindo determinar o risco inerente e identificar problemas. A fase seguinte, consiste no revisor/auditor proceder a uma avaliação da implementação do sistema de controlo interno (SCI) da entidade, para posteriormente ter capacidade de determinar o risco de controlo. A determinação da materialidade, é a fase imediatamente a seguir, sendo avaliado do risco de auditoria. Por fim, elabora um plano global/programa de auditoria que permite o revisor/auditor dispor de um instrumento de trabalho para obter a evidência mínima e necessária à emissão de uma opinião acerca das contas que se vão auditar.

É necessário reforçar que o “planeamento não é uma fase isolada de uma auditoria, mas sim um processo contínuo e iterativo que começa frequentemente logo após (ou associado com) a

*conclusão da anterior auditoria e continua até à conclusão do trabalho de auditoria corrente*” (ISA 300, IFAC, 2009: §A2), como tal, ao longo do trabalho é ajustado consoante a necessidade das circunstâncias.

Na SROC o planeamento do trabalho de revisão/auditoria foi efetuado para cada cliente, antes do trabalho de campo pelo ROC, devido à necessidade de se ter forte conhecimento sobre o negócio e sobre situações que podem ser críticas. No início do estágio, o planeamento para a auditoria das contas relativas a 2014, já estava a ser executado.

### **2.6.1. Aceitação do Cliente**

Ao iniciar o trabalho de revisão/auditoria, o revisor/auditor deve averiguar sobre aceitar um novo cliente ou continuar a relação com cliente já existente, analisar o cumprimento dos requisitos éticos relevantes, e estabelecer um entendimento dos termos do trabalho (ISA 300, IFAC, 2009: §6). Este é o primeiro passo para evitar problemas futuros, como também custos que podem incorrer, tais como perda de reputação ou até possíveis ações judiciais.

Seguidamente, o revisor/auditor para obter segurança razoável deve deter competências para efetuar o trabalho (tempo e recursos), cumprir com os requisitos éticos e deontológicos, e verificar a integridade do cliente avaliando os antecedentes e contactando o auditor anterior (ISQC 1<sup>21</sup>, IFAC, 2009: §26).

Assim, de forma a determinar se estão reunidas as pré-condições para uma auditoria, o auditor deverá, por um lado, determinar se o referencial de relato financeiro aplicado na preparação das demonstrações financeiras é aceitável, e por outro obter confirmação da gerência de que esta reconhece e entende a sua responsabilidade (ISA 210<sup>22</sup>, IFAC, 2009: §6).

---

<sup>21</sup> ISQC 1 – Controlo de Qualidade para Firmas que Executam Auditorias e Revisões de Demonstrações Financeiras e Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados

<sup>22</sup> ISA 210 – Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria

Se as pré-condições para uma auditoria não se verificarem, o revisor/auditor deve recusar o trabalho de revisão e auditoria (salvo se exigido por lei ou regulamento), se o órgão de gestão não reconhecer as suas responsabilidades e/ou a estrutura de relato financeiro não for aceitável, o auditor não consegue obter evidência de auditoria adequada e suficiente. (ISA 210, IFAC, 2009: §8). Como também, se o órgão de gestão impuser alguma limitação no âmbito do trabalho do auditor no quadro dos termos do trabalho de auditoria proposto, e se tal resultar numa escusa de opinião sobre as demonstrações financeiras, o auditor não deve aceitar tal trabalho limitado como um trabalho de auditoria, salvo se isso lhe for exigido por lei ou regulamento (ISA 210, IFAC, 2009: §7).

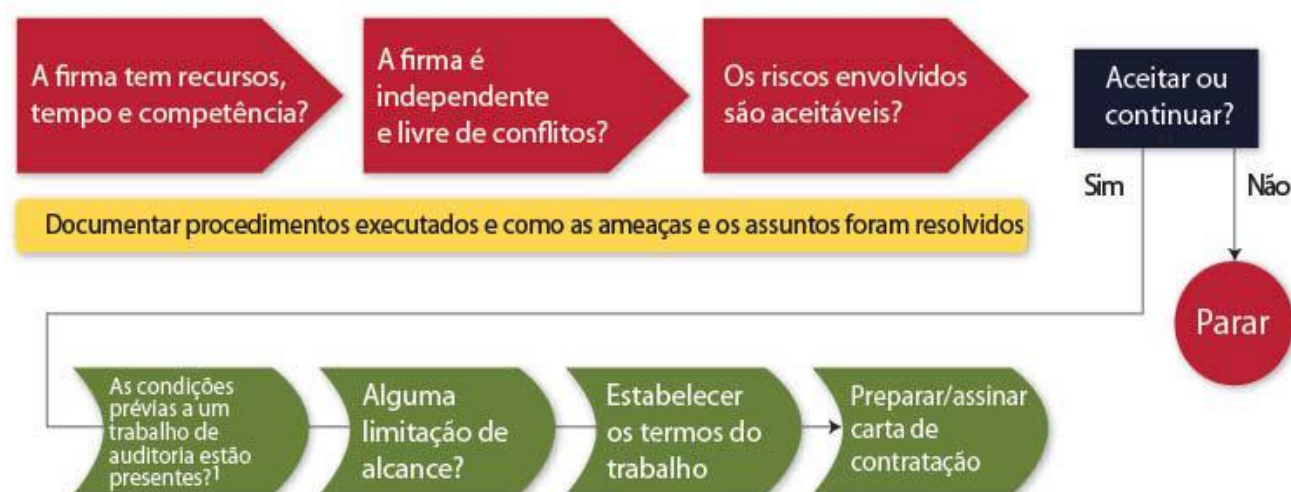
O revisor/auditor deve chegar a um entendimento do trabalho de revisão/auditoria com o órgão de gestão, e assim elaborar um documento para expressar as condições de compromisso (ISA 210, IFAC, 2009: §9 e §10). Esse documento é um contrato de prestação de serviços com a entidade, escrito e deve ser elaborado nos termos do art.º 53º, n.º 2 do DL n.º 185/2009<sup>23</sup>, de 12 de agosto, deve ser assinado 45 dias subsequentes à data da designação do ROC. Deve fazer referência, pelo menos, à natureza do serviço, a sua duração e os honorários correspondentes. Os trabalhos de auditoria iniciarão após a assinatura do contrato, desta forma evitam-se possíveis mal-entendidos. (IFAC, 2010 vol. 2; p. 41).

Relativamente a auditorias recorrentes, *“o auditor deve avaliar se as circunstâncias exigem que os termos do trabalho de auditoria sejam revistos e se existe a necessidade de relembrar à entidade os termos existentes do trabalho de auditoria”* (ISA 210, IFAC, 2009: §13).

Na figura seguinte está apresentado o processo de aceitação e continuação de um trabalho de auditoria.

---

<sup>23</sup> Tendo, já após o período de estágio, sido revogado pelo Lei n.º 140/2015, de 07 de setembro



Fonte: IFAC, Guia de Utilização das Normas de Auditoria de Entidades de Pequeno e Médio Portes vol.2: p. 31

Figura 3 – Processo de aceitação/continuação de um trabalho de auditoria

O revisor/auditor desta forma está munido de informações que permitem tomar a decisão de aceitar o trabalho de forma responsável (Taborda, 2006: p. 82).

Na SROC, existia um questionário para auxiliar e documentar a decisão de aceitação e continuação de relações profissionais com clientes. Não foi detetada nenhuma situação que impedisse a continuação dos clientes já existentes.

### 2.6.2. Conhecimento do Negócio

Seguidamente ao revisor/auditor tomar a decisão de aceitar ou continuar com um cliente, deverá tomar conhecimento do negócio e o meio envolvente da entidade que contribui para a identificação de acontecimentos, transações e práticas que possam ter um efeito materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras (DRA 300, OROC, 1999: §7).

Antes de aceitar um trabalho, o ROC deverá obter um conhecimento preliminar do sector, dos detentores do capital (sempre que for legitimamente possível), dos gestores e das operações da

entidade e considerar se pode ou não ser obtido um nível adequado de conhecimento do negócio para levar a efeito a revisão/auditoria (DRA 310<sup>24</sup>, OROC, 1999: §8).

Uma forma de adquirir conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, é compreender o ambiente interno e externo do negócio; conhecer os procedimentos e operações do negócio; conhecer a Administração e Direção; conhecer os objetivos e estratégias da entidade; e conhecer as medidas de desempenho (Arens, Elder e Beasley, 2007: p. 200).

Muitas informações que permitem o revisor/auditor ter um melhor conhecimento, são adquiridas com a consulta de papéis de trabalho do auditor anterior; de dados da empresa e do sector obtidos em associações sectoriais ou em publicações, legislação e outros regulamentos específicos relacionados com o sector, com a visita às instalações para o conhecimento do *layout* do ciclo produtivo, os processos de fabrico, as condições de armazenamento; quantidades de produtos, o sistema de planeamento e de controlo, o processo de registo contabilístico; análise dos documentos produzidos internamente e indagações ao órgão de gestão (Taborda, 2006: p. 86).

De modo a conhecer a entidade e o seu meio envolvente, o revisor/auditor pode obter as informações que necessita sobre a entidade e o seu negócio, através de fontes internas e fontes externas (ver Tabela 1). Frequentemente, o auditor começa por utilizar as fontes de informação interna, comparando-as com fontes externas, de forma a verificar a sua consistência (IFAC, 2010 vol. 2: p. 97).

---

<sup>24</sup> DRA 310 – Conhecimento do negócio

Tabela 1 – Fontes Internas e Externas de Informação

	Fontes Internos	Fontes Externos
<b>Informações Financeiras</b>	Demonstrações financeiras Orçamentos Relatórios Declarações de impostos Políticas contabilísticas aplicadas	Informações na internet Informações sobre o setor Agências de notação Credores Órgãos governamentais
<b>Informações não Financeiras</b>	Missão, visão, valores, objetivos e estratégia Orçamentos Estrutura organizacional Descrições de funções Arquivo dos recursos humanos	Informações na internet Dados de associações comerciais Provisões do setor Órgãos governamentais

Fonte: IFAC (2010 volume 2, p. 97)

Deve ainda, obter toda a informação disponível sobre o negócio organizando-a nos papéis de trabalho (assunto desenvolvido no ponto 2.9. com o mesmo nome).

Após a recolha da informação que permite que o ROC conhecer a entidade, tem que verificar se a entidade está sujeita a alguma legislação e regulamentação específica, se existem normas contabilísticas específicas para o setor e qual o risco inerente a essa atividade.

A obtenção do conhecimento necessário do negócio é um processo contínuo e cumulativo de recolha de informação, ou seja, embora a informação seja recolhida na fase de planeamento, ela é melhorada e acrescida, no *dossier* permanente, nas restantes fases de auditoria (DRA 310, OROC, 1999: §11).

A quando dos trabalhos recorrentes, o revisor/auditor deverá atualizar e reavaliar a informação recolhida anteriormente, incluindo a informação contida nos papéis de trabalho do ano anterior. O revisor/auditor também deverá executar procedimentos concebidos para identificar alterações significativas que tenham tido lugar após a última revisão/auditoria (DRA 310, OROC, 1999: §12).

Toda a informação recolhida até aqui vai ter influência na avaliação do risco do negócio do cliente, sendo esta avaliação fundamental no processo de auditoria. Sem uma correta compreensão e conhecimento do negócio do cliente, o auditor pode não identificar certos fatores de risco.

Na SROC, foi conferida toda a informação existente e confrontada com dados da fonte externa. Como o caso de verificação da informação constante na Certidão Permanente da Empresa, se correspondia com a existente na base de dados da sociedade.

### **2.6.3. Conhecimento dos Sistemas Contabilístico e de Controlo Interno**

No planeamento da auditoria é também importante ter uma boa compreensão do controlo interno e as possíveis limitações que nele possam existir para que o trabalho de revisão/auditoria seja credível.

A ISA 315<sup>25</sup> define o controlo interno (CI) como sendo um *“processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, gerência e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis. O termo “controles” refere-se a qualquer aspeto de um ou mais dos componentes do controlo interno”* (IFAC, 2009: §4, c)).

A DRA 410<sup>26</sup> estabelece que o sistema de controlo interno (SCI) consiste em *“todas as políticas e procedimentos (controles internos) adotados pela gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objetivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de ativos, a prevenção e deteção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos*

---

<sup>25</sup> ISA 315 – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente

<sup>26</sup> DRA 410 – Controlo Interno

---

*registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível” (OROC, 2000: §4).*

De forma ao revisor/auditor obter uma compreensão dos controlos que são relevantes para o trabalho de auditoria, é necessário avaliar a conceção desses controlos e verificar se a sua aplicação foi apropriada.

Porém, não é por existir um sistema de controlo interno, e eventualmente estar bem implementado e eficiente, que a entidade esteja imune a ocorrências de erros, irregularidades e fraudes. Apenas poderá transmitir tanto para o ROC, como para os órgãos de gestão, uma segurança aceitável devido às limitações inerentes da entidade, tais como (DRA 410, OROC, 2000: §13):

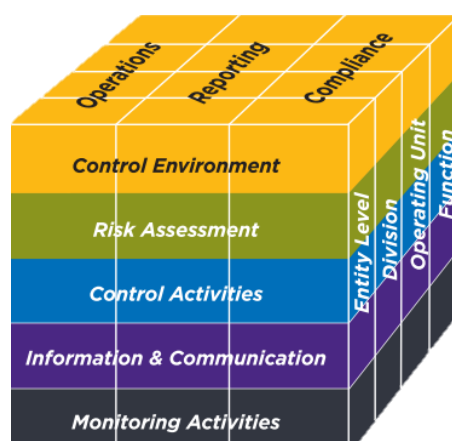
- Erros humanos devidos à falta de cuidado, distração, erros de julgamento ou má compreensão das instruções;
- Possibilidade de se iludirem os controlos internos através do conluio de um membro da gestão ou de um empregado com terceiros, fora ou dentro da entidade, ou a possibilidade de uma pessoa responsável pelo exercício de um controlo interno poder fazer mau uso dessa responsabilidade;
- Maioria dos controlos tender a dirigir-se a transações de rotina, e não a transações fora de rotina, e também o usual requisito da gestão de que o custo de um controlo interno não exceda os benefícios que se esperam extrair. Embora a relação custo benefício seja um primeiro critério que deve ser considerado na conceção do controlo interno, a avaliação precisa dos custos e benefícios não é possível. Consequentemente, a gestão tanto deve fazer estimativas e julgamentos quantitativos como qualitativos na avaliação da relação custo-benefício;
- Falta de interesse por parte do órgão de gestão na implementação e manutenção de um bom sistema de controlo interno;
- A dimensão da entidade também pode ser uma limitação, pois a implementação pode ser mais difícil em empresas de pequena dimensão, entre outras limitações.

De acordo com o modelo do COSO, ilustrado na Figura 4, os objetivos do CI numa organização respeitam: à eficácia e eficiência das suas operações, à fiabilidade do relato financeiro da entidade; e ao cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis (conformidade). A criação e

implementação do CI varia consoante a complexidade e dimensão da entidade (ISA 315, IFAC, 2009: §A44).

O ROC deverá ainda obter compreensão acerca dos controlos que sejam relevantes. São vários os tipos de controlo interno existentes numa organização, no entanto, a DRA 410 (OROC, 2000: apêndice 1), destaca cinco componentes do controlo interno, como podemos ver na Figura 4 que está ilustrada:

- Ambiente de controlo que consiste, entre outros, no cumprimento de valores éticos, filosofia de gestão e estilo operacional, estrutura organizacional, definição de autoridade e de responsabilidade;
- Processo da Entidade para Avaliação do Risco, ou seja, as alterações no meio envolvente operacional, nova tecnologia e reestruturação da empresa;
- Sistema de Informação Relevante para o Relato Financeiro, incluindo os Respetivos Processos de Negócio, e Comunicação (métodos e registos das transações válidas);
- Atividades de Controlo relevantes para a auditoria, ou seja, as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretivas da gestão são cumpridas;
- Monitorização dos controlos, ou seja, verificar se os controlos estão a operar como se previa e se os mesmos são modificados apropriadamente face às alterações das condições.



Fonte: 2013, Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

Figura 4 – COSO Internal Control – Integrated Framework Principles

Um sistema de controlo interno engloba todas as políticas e procedimentos adotados pelo órgão de gestão de uma empresa, e é considerado adequado quando estão a ser seguidos de forma

eficaz. Deduz-se, por isso, que um maior conhecimento do sistema adotado pelo cliente proporciona uma auditoria mais eficaz.

Os revisores/auditores devem documentar o entendimento dos SCI e dos sistemas contabilísticos, de forma a detetar os erros, através do registo da informação dos processos, através de questionários, fluxogramas, entre outros.

Na SROC, o sistema de controlo interno era avaliado através: da verificação das normas e procedimentos; da observação da execução das tarefas; realização de tarefas dos colaboradores da entidade; e da análise de organigramas, onde era possível avaliar a distribuição das responsabilidades.

Foi preenchido um questionário de controlo interno<sup>27</sup> e um mapa de análise de incompatibilidade de funções. Ambos, são estruturados por ciclos: meios financeiros líquidos, compras e dívidas a pagar, vendas e dívidas a receber e ativo fixo tangível. Os questionários foram adaptados consoante as especificidades das empresas auditadas, e tornaram-se num guia na condução do processo de levantamento dos principais aspetos dos sistemas de controlo interno.

Colaborou-se na tarefa de acompanhamento dos técnicos de auditoria na avaliação da incompatibilidade de funções das diversas áreas das empresas.

#### **2.6.4. Materialidade**

A materialidade é dos temas mais importantes da auditoria, uma vez que o nível definido de materialidade irá influenciar o julgamento do revisor/auditor que vai induzir a uma modificação do relatório de auditoria por ênfases ou por reservas.

---

<sup>27</sup> Anexo I – Questionário de controlo interno. Devido à dimensão do questionário, neste anexo apenas é apresentada uma parte do questionário de controlo interno

---

---

A DRA 320<sup>28</sup> define que a informação é material se “a sua omissão ou distorção puder razoavelmente influenciar as decisões económicas de um utilizador baseadas nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão do elemento ou do erro julgados nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um limiar ou um ponto de corte não sendo uma característica qualitativa primária que a informação tem de ter para ser útil” (OROC, 1999: §4).

O conceito de materialidade não é fácil de definir. Devido a não existir nas normas um guia específico para a determinação da materialidade, esta depende do julgamento profissional do revisor/auditor e baseia-se na perceção do revisor/auditor sobre as necessidades de informação financeira dos utentes das demonstrações financeiras (ISA 320<sup>29</sup>, IFAC, 2009: §4). Consequentemente, o revisor/auditor deverá definir a materialidade tendo em consideração (DRA 320, OROC, 1999: §3):

- A natureza, extensão, profundidade e a tempestividade dos procedimentos a adotar que faculte a recolha de informação suficiente e apropriada para a emissão da sua opinião;
- O revisor/auditor avalia o efeito das distorções.

Então o revisor/auditor determina o nível da materialidade e quando as distorções forem superiores a esse nível, as distorções são materialmente relevantes levando ao revisor/auditor reconsiderar a sua opinião. Se as distorções detetadas ficarem abaixo do nível de materialidade, não afeta a sua opinião.

A ISA 320 (IFAC, 2009: §2) refere que, o julgamento da materialidade depende das circunstâncias envolventes, pela dimensão (aspetos qualitativos) e pela natureza (aspetos quantitativos) de uma distorção.

As distorções qualitativas, são aspetos mais complexos e por isso implicam por parte do revisor/auditor um elevado grau de perspicácia e experiência. Geralmente ocorrem no anexo devido à divulgação inadequada de informações. Por exemplo, a política contabilística adotada na preparação das demonstrações financeiras estar descrita de forma deficiente, ou a falta de divulgação do não cumprimento das normas e requisitos legais; como também, a não divulgação

---

<sup>28</sup> DRA 320 – Materialidade de Revisão/Auditoria

<sup>29</sup> ISA 320 – A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria

dos honorários dos auditores e as remunerações de cada membro dos órgãos sociais. Já as distorções quantitativas estão refletidas, normalmente, no balanço e na demonstração de resultados. Como é o caso, de ativos e créditos sobreavaliados e/ou passivos e gastos subavaliados (Costa, 2014: p. 223).

O nível de materialidade pode ser influenciado devido à exposição que a entidade tem no mercado. Uma empresa muito exposta, terá, conseqüentemente, um nível de materialidade mais baixo devido à opinião do revisor/auditor ir influenciar a decisão dos utilizadores da informação financeira.

Quanto ao nível de materialidade, o revisor/auditor deve avaliar as demonstrações financeiras de modo a identificar se distorções identificadas são (ou não) materialmente relevantes, e se estão (ou não) preparadas de forma verdadeira e apropriada, cumprindo todos os aspetos materialmente relevantes de acordo com as normas adotadas e em vigor. Para isso, o revisor/auditor deve avaliar as distorções a nível global, a nível das demonstrações financeiras, como também a nível de saldos das contas ou grupos de contas; classes e transações e divulgações (ISA 320, IFAC, 2009: §10).

Ao longo do trabalho, se as distorções tenderem sempre no mesmo sentido e se forem da mesma natureza, poderá ser um indicador de fraude. Acontece quando num determinado período são detetadas pequenas quantias, e as mesmas se vão registando em períodos consecutivos, que quando analisadas cumulativamente, representam uma quantia de um montante significativo, e por isso têm um impacto materialmente relevante sobre as demonstrações financeiras.

De modo o revisor/auditor ser capaz de estimar as distorções das demonstrações financeiras como um todo, aplica uma percentagem a um referencial escolhido (ISA 320, IFAC, 2009: §A3). *“Os referenciais que podem ser apropriados, dependem das circunstâncias das entidades”*, sendo exemplo, *“lucro antes de impostos, rédito total, lucro bruto e gastos totais, total do capital próprio ou valor do ativo líquido”* (ISA 320, IFAC, 2009: §A4).

Na eventualidade de a materialidade ser analisada por áreas, a designação correta será de “erro tolerável”, ou seja, o nível de distorção que o revisor/auditor está disposto a aceitar, rubrica a rubrica, de modo a não modificar a sua opinião.

Antes de tomar a decisão de afetar o relatório, o revisor/auditor deverá debater com o cliente as distorções materialmente relevantes detetadas, para dessa forma discutirem as correções das mesmas.

A determinação da materialidade, na Manuel Henriques Pinto, SROC, foi naturalmente realizada na fase do planeamento. O ROC responsável fez o julgamento preliminar sobre o montante máximo de distorções que as demonstrações financeiras apresentassem, não iriam afetar as decisões dos utilizadores. O cálculo da materialidade foi efetuado a nível global, com o auxílio das demonstrações financeiras do período anterior.

Nesta fase, a tarefa que se desempenhou na SROC consistiu em retirar das demonstrações financeiras as seguintes informações: total do balanço, resultado antes de imposto, resultado líquido e total dos rendimentos. Os valores retirados das rubricas mencionadas, eram preenchidos na segunda coluna do papel de trabalho, que consta na Tabela 2, com os valores históricos dos elementos das demonstrações financeiras.

Com base na informação anteriormente descrita, o ROC efetuou uma previsão dos valores do período seguinte, determinando qual era o referencial, e a percentagem mínima e máxima para a materialidade para os ajustamentos e para as reclassificações. O referencial para a materialidade dos ajustamentos era usado com o total dos rendimentos e, para as reclassificações o total do balanço.

**Tabela 2 – Base para o cálculo da materialidade**

BASES PARA CÁLCULO E INFORMAÇÃO	N-1 HISTÓRICOS	N PREVISÃO	JUÍZO S/ MATERIALIDADE			
			PARA AJUSTAMENTOS		PARA RECLASSIFICAÇÕES	
			MINº	MÁXº	MINº	MÁXº
Total de Rendimentos						
Total de Balanço						
Resultados Antes de Impostos						
Resultado Líquido Médio (n-2 e n-1)						

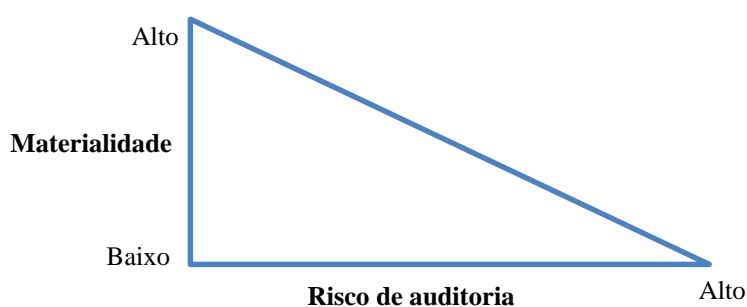
**Fonte: Papel de trabalho da SROC, Manuel Henriques Pinto**

A ISA 320 define o risco de auditoria como “o risco de o auditor expressar uma opinião não apropriada quando as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas. O risco de auditoria é função dos riscos de distorção material e do risco de detecção”. A materialidade e o risco estão relacionados, e são considerados em conjunto no decorrer da auditoria quando (ISA 320, IFAC, 2009: §A1):

- São identificados e avaliados os riscos de distorção material
- É determinada a natureza, tempestividade e extensão de procedimentos adicionais de auditoria;
- É avaliado o efeito de distorção por corrigir nas demonstrações financeiras e na formação da opinião do revisor/auditor no relatório.

No parágrafo 14 da NTRA (OROC) refere que “na determinação do risco de revisão/auditoria, o revisor/auditor deve usar o seu julgamento tendo em conta a materialidade e o relacionamento desta com o risco”.

Como é possível analisar na figura seguinte (Figura 5), existe uma relação inversa entre a materialidade e o nível de risco de revisão/auditoria. Visto que quanto maior for o nível de materialidade menor será o risco de auditoria, e vice-versa. Esta relação é tida em conta no momento da determinação da natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de revisão/auditoria (DRA 320, OROC, 1999: §10).



Fonte: Hayes et al, retirado Baptista da Costa (2014: p.223)

Figura 5 – Relação entre a Materialidade e o Risco

Após a explicação do comportamento do risco perante a materialidade, interessa perceber como é feita a avaliação do risco. Uma vez que todas as auditorias contêm riscos, não é possível

afirmar que conferem uma segurança absoluta de que todos os erros tenham sido detetados. Uma auditoria apenas concede uma “segurança razoável”, o que implica a existência de risco de haver erros materiais, os quais o auditor não detetou já que baseia o seu trabalho em amostras (Arens, Elder e Beasley, 2007: p. 232).

O processo de auditoria é baseado na amostragem, uma vez que não é possível verificar, de forma integral, todos os movimentos havendo um risco de existirem distorções que não sejam detetadas pelo auditor. Portanto, o revisor/auditor aceita algum grau de risco no momento da execução da auditoria.

Um auditor eficaz reconhece que os riscos existem, são de difícil mensuração, e que requerem uma adequada resposta. Responder aos riscos de forma adequada é fundamental para obter uma auditoria de elevada qualidade (Arens, Elder e Beasley, 2007: p. 239).

O risco que o auditor está exposto ao “*expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas*”, é designado por risco de auditoria (RA) (ISA 200<sup>30</sup>, IFAC, 2009: §13, (c)). A mesma norma estabelece, que o risco de auditoria é em “*função dos riscos de distorção material e do risco de deteção*” (ISA 200, IFAC, 2009: §A32). Podendo ser definida pela seguinte equação:

$$RA = RDM \times RD$$

Sendo que,

RDM = Risco de Distorção Material

RD = Risco de Deteção

O risco de distorção material é o “*risco de as demonstrações financeiras estarem materialmente distorcidas anteriormente à auditoria*” (ISA 200, IFAC, 2009: §13, (n)). Pode existir a dois níveis (ISA 200, IFAC, 2009: §A34):

- A nível de demonstração financeira global; e
- A nível das asserções para classes de transações, saldos de contas e divulgações.

---

<sup>30</sup> ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria

Os riscos ao nível das demonstrações financeiras globais “referem-se aos riscos de distorção material que se relacionam de forma profunda com as demonstrações financeiras como um todo e podem afetar muitas asserções”. Já os riscos ao nível das asserções são avaliados com o propósito “de determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais necessários para obter prova de auditoria adequada e suficiente” (ISA 200, IFAC, 2009: §A35 e A36).

O risco ao nível das asserções é composto por dois componentes: o risco inerente e o risco de controlo (DRA 400<sup>31</sup>, OROC, 2000: §6 e §7):

- O risco inerente (RI) é a suscetibilidade de um saldo de conta ou classe de transações conter uma distorção que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, assumindo que não existem os respetivos controlos internos.
- O risco de controlo (RC) é a suscetibilidade de uma distorção, que possa ocorrer num saldo de conta ou numa classe de transações e que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções em outros saldos ou classes, não vir a ser prevenida ou detetada e corrigida atempadamente pelo sistema de controlo interno.

Assim sendo, o risco e distorção material é formulado por:

$$RDM = RI \times RC$$

Posto isto, a fórmula geral do risco é composta por:

$$RA = RI \times RC \times RD$$

---

<sup>31</sup> DRA 400 – Avaliação do risco de revisão/auditoria

Por fim, o risco de deteção (RD) é a suscetibilidade dos procedimentos executados pelo auditor não virem a detetar uma distorção que exista num saldo de conta ou classe de transações que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou quando agregada com distorções noutros saldos ou classes (ISA 200, IFAC, 2009: §13).

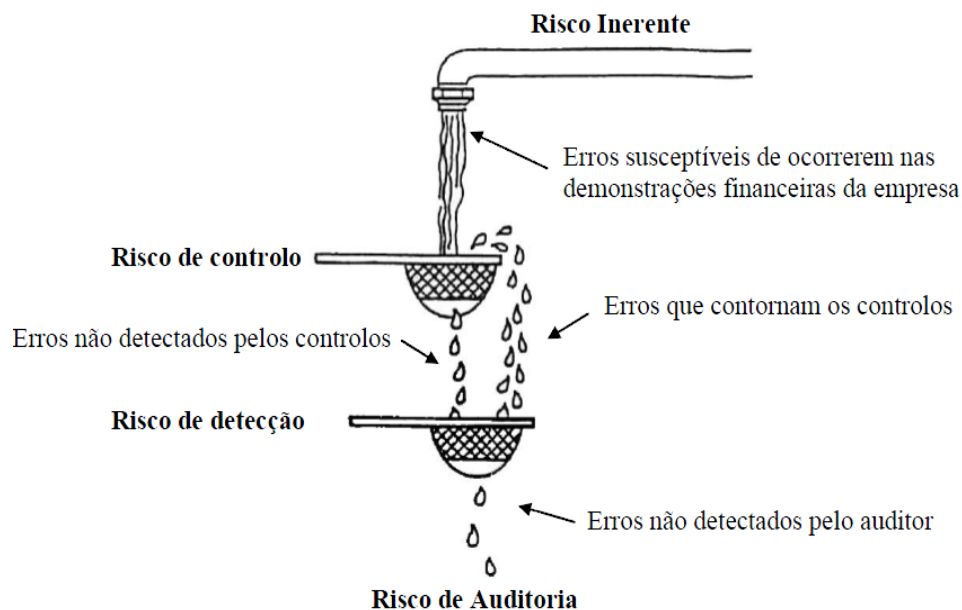
O risco inerente e o risco de controlo existem independentemente da auditoria das demonstrações financeiras. O que diferem esses riscos do risco de deteção, é que este depende dos procedimentos do revisor/auditor podendo ser modificado consoante o seu julgamento profissional (DRA 400, OROC, 2000: §44).

Para determinar o nível de risco de deteção, o revisor/auditor utiliza a expressão geral do risco e isola a variável RD, ficando:

$$RD = \frac{RA}{RDM}$$

Existe uma relação inversa entre o risco de distorção material e o risco de deteção. Esta relação deve ser tida em conta aquando da determinação da natureza, extensão e tempestividade dos procedimentos necessários para a redução do risco a um nível aceitável (ISA 200, IFAC, 2009: §A42).

Na próxima Figura 6 está representado o relacionamento entre o risco de auditoria e os três riscos que o compõem.



Fonte: Hayes et al, retirado de Baptista da Costa (2014: p.219)

Figura 6 – Risco de Auditoria

Costa (2010: p. 219) explica que o líquido que sai da torneira representa o potencial conjunto de erros materiais. As duas peneiras representam os meios pelos quais, o revisor/auditor e a empresa, tentam impedir que os erros materiais integrem as demonstrações financeiras. A primeira peneira representa o sistema de controlo interno que a empresa implementou, como não deteta todos os erros materiais, os líquidos que nela caem representam esses riscos não detetados pelo SCI. O líquido que cai fora dela, são os erros que contornam o sistema de controlo. A segunda peneira representa os procedimentos da auditoria para detetar distorções, no entanto, há a possibilidade de algumas dessas distorções não serem detetadas o que dá origem ao risco de deteção.

A DRA 400 (OROC, 2000: apêndice II) mostra uma ilustração, como é possível observar na Tabela 3, de como varia o nível aceitável de risco de deteção com base em avaliações do risco inerente e do risco de controlo.

Tabela 3 – Relacionamento dos componentes do risco de auditoria

		Avaliação pelo auditor /revisor do risco de controlo		
		Alto	Médio	Baixo
Avaliação pelo revisor/auditor do risco inerente	Alto	O mais baixo	Mais baixo	Médio
	Médio	Mais baixo	Médio	Mais alto
	Baixo	Médio	Mais alto	O mais alto

Fonte: DRA 400 - Avaliação do risco de revisão/auditoria - Apêndice II

A zona sombreada em cinzento, representa o risco de deteção. Existe uma relação inversa entre o risco de deteção e o risco inerente e de controlo. Quando os dois riscos combinados (risco inerente e o risco de controlo) são altos, os níveis aceitáveis do risco de deteção necessitam de ser baixos para reduzir o risco de revisão/auditoria a um nível aceitavelmente baixo (maior recolha de prova). Por sua vez, quanto menores forem os riscos inerente e de controlo, o revisor/auditor pode aceitar um risco de deteção maior e ainda reduzir o risco de revisão/auditoria para um nível baixo aceitável (menor prova necessária).

O principal objetivo do revisor/auditor é obter garantia razoável de fiabilidade, deve obter prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo e, assim, permitir ao auditor retirar conclusões razoáveis que sirvam de base para a sua opinião (ISA 200, IFAC, 2009: §17).

Segundo a ISA 315<sup>32</sup> “o objetivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção material, quer devido a fraude quer a erro, aos níveis das demonstrações financeiras e de asserções, por meio de compreensão da entidade e do seu ambiente, incluindo o controlo interno da entidade, proporcionando por isso, uma base para conhecer e implementar respostas aos riscos avaliados de distorção material” (IFAC, 2009: §3).

Na SROC, na fase de planeamento, o risco das demonstrações financeiras foi avaliado com base no *Guia para Avaliação do Risco*. Este guia continha questões pré-estabelecidas que permitiam identificar os riscos e a sua probabilidade de ocorrência. A probabilidade de ocorrência era classificada em baixo, médio, alto, sendo-lhe atribuída uma pontuação. Ou seja, no risco baixo

<sup>32</sup> ISA 315 - Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente

a pontuação era 0, no risco médio 3 e no risco elevado 5. Esta pontuação permitia no final determinar o risco global. A próxima tabela 2 indica, de forma resumida, essa avaliação.

**Tabela 4 – Guia de avaliação de risco**

Avaliação do Risco	Sim	Não	Risco			Pontuação
			Baixo	Médio	Alto	
			0	3	5	
Está a Empresa inserida num sector em crescimento?	X			X		3
Existem razões que possam pôr em causa a viabilidade da Empresa?	X				X	5
Existem outros tipos de transações que possam ser consideradas invulgares?		X	X			0
<b>RISCO</b>	Pontuação total					<b>8</b>
Sensibilidade ao risco: Baixo (0 a 45); Médio (45 a 90); Elevado (>90)						

Fonte: Papel de trabalho da SROC, Manuel Henriques Pinto

Para o risco de auditoria ser reduzido a um nível aceitavelmente baixo, o revisor/auditor deve implementar respostas globais aos riscos avaliados ao nível das demonstrações financeiras (ISA 330<sup>33</sup>, IFAC, 2009: §5).

A ISA 330 (IFAC, 2009: §A1) dá exemplos de possíveis respostas globais para tratar o risco avaliado ao nível de demonstrações financeiras:

- Evidenciar à equipa de auditoria a necessidade de manter o ceticismo profissional ao recolher e avaliar prova de auditoria;
- Atribuir pessoal mais experiente, ou com habilitações específicas, ou usar peritos;
- Fazer alterações gerais à natureza, tempestividade ou extensão dos procedimentos de auditoria como uma resposta global. Por exemplo: executar procedimentos substantivos no final do período em vez de numa data intercalar; ou modificar a natureza dos procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria mais persuasiva.

O revisor/auditor deve conceber e executar procedimentos em que a natureza, tempestividade e extensão deem resposta ao risco de distorção avaliado ao nível das asserções (ISA 330, IFAC, 2009: §6). A natureza de um procedimento refere-se à sua finalidade, isto é, se é um teste de

<sup>33</sup> ISA 330 - As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados

controlo ou um procedimento substantivo; e ao tipo (inspeção, observação, confirmação, recálculo ou procedimento analítico). A tempestividade refere-se, ao momento da execução do procedimento de auditoria, isto é, se efetuado numa data intercalar ou no fim do período. A extensão é a quantidade dos procedimentos específicos de auditoria a serem executada, por exemplo, a dimensão de uma amostra ou o número de observação de uma atividade de controlo.

Os testes de controlo são gerados para obter prova de auditoria apropriada e suficiente quanto à eficácia operacional dos controlos relevantes, quando (ISA 330, IFAC, 2009: §8):

- A avaliação pelo auditor dos riscos de distorção material ao nível de asserção inclui a expectativa de que os controlos estão a funcionar com eficácia; ou
- Os procedimentos substantivos, por si, não podem proporcionar prova de auditoria apropriada suficiente ao nível de asserção.

Nestes testes, a prova será tanto mais persuasiva quanto maior for a confiança que o auditor coloca na eficácia do controlo (ISA 330, IFAC, 2009: §9).

Independentemente dos riscos de distorção avaliados, o auditor deve conceber e executar procedimentos substantivos para classes de transações, saldos de conta, e divulgações materiais (ISA 330, IFAC, 2009: §18 e §A42). Este requisito reflete do facto de:

- A avaliação do risco pelo auditor é um julgamento e pode não identificar todos os riscos de distorção material; e
- Existirem limitações aos controlos internos (referidas anteriormente).

Os procedimentos substantivos dividem-se em (ISA 330, IFAC, 2009: §4, §A44 e §A45):

- Procedimentos analíticos substantivos são geralmente aplicáveis a grandes volumes de transações que tendem a ser previsíveis ao longo do tempo.
- Testes de pormenores são geralmente mais apropriados para obter prova de auditoria com respeito a certas asserções acerca de saldos de contas, incluindo existência e valorização.

O revisor/auditor deve ter em atenção os procedimentos substantivos relativos ao processo de encerramento das demonstrações financeiras, devem incluir como procedimentos de auditorias concordar ou reconciliar dos saldos das demonstrações financeiras com os registos

contabilísticos, e examinar os lançamentos de diários significativos e a outros ajustamentos feitos no decurso da preparação das demonstrações financeiras (ISA 330, IFAC, 2009: §20).

O auditor deve, ainda, executar procedimentos de auditoria para avaliar se a apresentação global das demonstrações financeiras, incluído as respetivas divulgações relacionadas, estão de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável. Tal inclui, por exemplo, a terminologia usada, a quantidade de detalhes apresentados, a classificação dos itens nas demonstrações e as bases das quantias apresentadas (ISA 330, IFAC, 2009: §24 e §A59).

### **2.6.5. Estratégia Global e Plano de Auditoria**

A última etapa da fase de planeamento é o revisor/auditoria estabelecer uma estratégia global de auditoria para o trabalho, e desenvolver um plano de auditoria (ISA 300, IFAC, 2009: §2).

A estratégia global de auditoria estabelece o âmbito, tempestividade e a direção (extensão) da auditoria e orienta o desenvolvimento do plano de auditoria mais pormenorizado (ISA 300, IFAC, 2009: §7). Ao estabelecer a estratégia global, o revisor/auditor deve:

- Determinar as características do trabalho que definem o seu âmbito, tais como, a estrutura conceptual de relato financeiro usada, os requisitos de relato específicos do sector e as localizações das componentes da entidade;
- Certificar-se dos objetivos de relato do trabalho para planear a tempestividade da auditoria e a natureza das comunicações exigidas, planear as datas da auditoria e a natureza das comunicações exigidas;
- Considerar os fatores que, no seu julgamento profissional, são significativos para direcionar os esforços da equipa de trabalho;
  - a determinação de níveis de materialidade apropriados,
  - a identificação preliminar de áreas em que possam existir maiores riscos de distorção material,
  - a identificação preliminar de componentes e saldos de contas materiais,
  - avaliação se o auditor pode planear para obter prova respeitante à eficácia do controlo interno, e

- a identificação de recentes, e significativos, desenvolvimentos específicos da entidade, do sector, do relato financeiro, ou outros relevantes.
- Considerar os resultados das atividades preliminares do trabalho e, quando aplicável, se é relevante o conhecimento obtido pelo sócio responsável pelo trabalho noutros trabalhos executados para a entidade; e
- Certificar-se da natureza, tempestividade e extensão dos recursos necessários para executar o trabalho.

Ainda na mesma norma, no parágrafo A8, explica que o processo de estabelecer a estratégia global de auditoria ajuda o revisor a determinar, sujeito à conclusão dos procedimentos de avaliação do risco pelo auditor, matérias como:

- Os recursos a empregar em áreas específicas da auditoria;
- A quantidade de recursos a imputar a áreas específicas da auditoria;
- Quando estes recursos são empregados; e
- Como tais recursos são geridos, dirigidos e sujeitos a supervisão.

Após a estratégia global ter sido definida, o revisor/auditor está apto para desenvolver o plano de auditoria para tratar as diversas matérias identificadas na estratégia global, tendo em conta a necessidade de atingir, de forma eficiente, os objetivos de auditoria.

O plano de auditoria *“é mais pormenorizado que a estratégia global de auditoria, na medida em que inclui a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria a ser usados pelos membros da equipa de trabalho”* (ISA 300, IFAC, 2009: §A12).

O revisor/auditor deve desenvolver o plano de auditoria, com julgamento profissional e bom senso, que inclua os seguintes elementos (ISA 300, IFAC, 2009: §9):

- A natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de avaliação do risco planeados (ISA 315, IFAC, 2009: §4);
- A natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria adicionais ao nível de asserção (ISA 330, IFAC, 2009: §5);
- Outros procedimentos de auditoria planeados que sejam exigidos serem realizados de forma que o trabalho cumpra com as ISAs.

Tanto as estratégias globais, como o plano de auditoria, devem ser atualizados e/ou modificados consoante a necessidade do decurso da auditoria (ISA 300, IFAC, 2009: §10).

---

A execução da estratégia global de auditoria e do plano de auditoria não são obrigatoriamente processos sequenciais, porém estão estreitamente relacionados, visto que as alterações que ocorrem num, podem resultar em modificações consequenciais no outro (ISA 300, IFAC, 2009: §A10). Caso surjam alterações o auditor deve atualizar a estratégia global de auditoria e o plano de auditoria no decurso da mesma (ISA 300, IFAC, 2009: §10).

Na SROC, a estratégia global foi elaborada num documento interno que estava dividido por ciclos de transações: ciclo de vendas e dívidas a receber, ciclo das compras e dívidas a pagar, ciclo dos inventários, ciclo das aquisições e pagamentos, ciclo do financiamento alheio, ciclo do capital próprio, ciclo das operações com pessoal e ciclo dos meios financeiros líquidos. Para cada ciclo o ROC classificou o risco de distorção, e determinou a prova de auditoria planeada.

Na elaboração do programa de auditoria existia uma base de dados com os diversos procedimentos de auditoria por ciclo de transações, e dentro desta, por natureza de procedimento. Era da competência do ROC responsável a seleção dos procedimentos e implementação da estratégia delineada.

## **2.7. Procedimentos de auditoria**

Os procedimentos de auditoria são todas as técnicas utilizadas pelo auditor para obter evidências, ou provas, razoáveis sobre as quais fundamentarão os seus comentários, opiniões e recomendações expressas no relatório de auditoria de forma apropriada e suficiente. Podem ser classificados em testes de controlos (observância) e testes substantivos. A ISA 330<sup>34</sup> (IFAC, 2009: §1) define os testes de controlos como sendo concebidos para avaliar a eficácia operacional dos controlos na prevenção, ou deteção e correção, de disposições materiais ao nível da asserção. Por outras palavras, estes testes estão relacionados com a validação da existência, efetividade e continuidade dos controlos internos. Os testes substantivos são concebidos para detetar distorções materiais ao nível de asserções (incluindo testes de

---

<sup>34</sup> ISA 330 (Clarificada) – As Respostas do Auditor aos Riscos Avaliados

pormenores e procedimentos analíticos substantivos). É o exame de saldos do Balanço, com o objetivo de obter evidência quanto à suficiência, exatidão e validade das informações contabilísticas da entidade.

A ISA 500<sup>35</sup> refere que existem duas circunstâncias em que são necessários testes de controlos, quando a avaliação do risco do auditor incluir uma expectativa da eficácia operacional dos controlos, e quando os procedimentos substantivos por si só não proporcionem uma prova de auditoria apropriada e suficiente. Esta norma expõe os seguintes procedimentos de auditoria utilizados pelos auditores (IFAC, 2009: A14 a A25):

- **Inspeção de Registos ou Documentos**

Consiste na análise dos registos e documentos, quer internos ou externos, em formato de papel, forma eletrónica, ou outros meios, ou um exame físico de um ativo (exemplo: inspeção de registos para evidência de autorização).

- **Observação**

Reside em olhar para um processo de que está a ser executado por outro auditor (exemplo: observação de contagem de inventários).

- **Confirmações Externas**

Esta confirmação representa prova de auditoria obtida pelo auditor sob a forma de uma resposta direta que lhe é dada por um terceiro (a parte que confirma), em papel ou por meio eletrónico ou outro (exemplo: o auditor pode pedir confirmação dos termos de acordos ou de transações que uma entidade realizou com terceiros através de circularização de terceiros).

- **Recálculo**

Consiste na verificação do rigor matemático de documentos ou registos. O recálculo pode ser executado manual ou eletronicamente. (exemplo: confirmação cálculos das amortizações).

- **Reexecução**

Envolve a execução independente pelo auditor de procedimentos ou controlos que foram, originalmente, executados como parte do controlo interno da entidade.

---

<sup>35</sup> ISA 500 – Prova de Auditoria

- **Procedimentos Analíticos**

Consiste nas avaliações da informação financeira, análise das flutuações e relacionamentos inconsistentes com outra informação relevante ou que apresentem desvios significativos de quantias previsíveis.

- **Indagação**

Consiste em procurar informação financeira, ou não financeira, junto de pessoas conhecedoras dentro, ou fora, da entidade. Podem ser classificadas por indagações formais (por escrito) ou indagações informais (orais).

Estes sete procedimentos de auditoria podem ser usados como procedimentos de avaliação do risco, testes aos controlos ou procedimentos substantivos, dependendo do contexto em que são aplicados pelo auditor. A prova de auditoria obtida de anteriores auditorias pode, em determinadas circunstâncias, proporcionar prova de auditoria apropriada quando o auditor executar procedimentos de auditoria para estabelecer a sua relevância continuada (ISA 500, IFAC, 2009: §A11).

## 2.8. Certificação Legal das Contas

As demonstrações financeiras de uma entidade, são da inteira responsabilidade do órgão de gestão e existe a necessidade, para os diversos utilizadores da informação financeira, de uma opinião profissional e independente emitida por um revisor/auditor.

A certificação legal das contas (CLC), é emitida no seguimento do exercício decorrente de revisão legal de contas e consiste no revisor/auditor emitir o seu parecer, através da avaliação dos documentos que recolheu ao longo dos trabalhos de auditoria, de forma a verificar se as evidências eram suficientes e apropriadas para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

Se o revisor/auditor concluir que as evidências obtidas não são suficientes, deve realizar procedimentos adicionais de auditoria para obter a prova de auditoria em falta ou, no caso de

incapacidade de obter prova suficiente e adequada, deve expressar a falta da prova na opinião a emitir (ISA 330<sup>36</sup>, IFAC, 2009: §27).

Nesta fase o auditor/revisor, antes de emitir a sua opinião, deve avaliar o efeito das distorções identificadas não corrigidas, isto é, avalia qual é o seu efeito sobre a auditoria, e se existe necessidade de executar procedimentos adicionais de auditoria (ISA 450<sup>37</sup>, IFAC, 2009: §3).

No entanto, antes de se proceder à avaliação das distorções por corrigir, deve-se averiguar se os valores da materialidade ainda são adequados no contexto dos resultados financeiros obtidos pela entidade. Torna-se a necessária avaliação dos valores estabelecidos para a materialidade, porque a determinação da materialidade inicial foi feita com base em estimativas e os resultados efetivos podem ser diferentes (ISA 450, IFAC, 2009: §10).

A principal função do ROC, depois de analisar as contas de uma entidade, é emitir um documento sobre as demonstrações financeiras no qual expressa a sua opinião. Nesse documento final (designa-se por Certificação de Contas) *“que emite, o revisor/auditor deve, de uma forma clara e sucinta, além de expressar a sua opinião, se for caso disso, identificar a natureza e o objeto do trabalho e, tratando-se de relato de revisão/auditoria ou de exame simplificado, descrever as responsabilidades do órgão de gestão e as suas próprias e o âmbito do trabalho efetuado, bem como, eventualmente, apresentar as informações complementares que entenda necessárias”* (NTRA, OROC: §22).

O Relatório do revisor/auditor em Portugal é conhecido como a Certificação Legal de Contas (Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de novembro), já a nível internacional é conhecido por *short form report*.

Costa (2014: p. 143), diz que a CLC tornou-se obrigatório em Portugal desde o ano 1983, no ano em que foram aprovadas as primeiras Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas (NTRLC) da OROC, atualmente revogada, mantendo apenas em vigor as Recomendações Técnicas, até à sua substituição por Diretrizes Técnicas.

---

<sup>36</sup> ISA 330 – As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados

<sup>37</sup> ISA 450 – Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria

É composta por quatro partes sendo elas: a introdução, responsabilidade, âmbito e opinião, o exemplo da Manuel Henriques Pinto, SROC, sociedade unipessoal, Lda. encontra-se representado no anexo IV.

A opinião pode ser expressa de uma forma positiva, quando se trata de um trabalho de relato de revisão/auditoria das demonstrações financeiras de uma entidade (*audit*), declarando que “*as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada...*” ou expressão equivalente (DRA 700<sup>38</sup>, OROC, 2001: §2); e no caso dos trabalhos de exame simplificado (*review*), a opinião é expressa de forma negativa, declarando-se que “*nada chegou ao conhecimento, que leve a concluir que as demonstrações financeiras não estão preparadas, em todos os aspetos materialmente relevantes, de acordo com o referencial adotado*” (DRA 910<sup>39</sup>, OROC, 2003: §4).

A DRA 700, estabelece dois grandes tipos de Certificação Legal de Contas, as simples e as modificadas. É simples quando as demonstrações financeiras não carecem de comentários por parte do auditor; e modificadas quando resulta em ênfases (não afetam a opinião do auditor, mas exige a sua menção no relatório) e/ou quando são incluídas reservas (afetam a opinião do auditor), (Taborda, 2006: p. 49). Pode ser emitida num dos seguintes tipos: opinião sem reservas, opinião sem reservas com ênfase(s), opinião com reservas, escusa de opinião e declaração de impossibilidade.

### **2.8.5. Opinião sem reservas**

Também conhecida por opinião “limpa”. Este tipo de CLC é emitida quando não são detetadas distorções materiais nas demonstrações financeiras, e estas “*apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materialmente relevantes, a posição o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, com referência a uma data e ao período nela findo,*

---

<sup>38</sup> DRA 700 – Relatório de Revisão/Auditoria

<sup>39</sup> DRA 910 – Exames Simplificados

---

de acordo com o referencial adotado na sua preparação” (DRA 700, OROC, 2001: §7). No anexo IV<sup>40</sup> é possível verificar o modelo de CLC emitido na SROC.

### 2.8.6. Opinião sem reservas com ênfase(s)

Tal como a CLC anterior, nesta também não são detetadas distorções materiais nas demonstrações financeiras. Porém, são feitas chamadas de atenção aos “*utentes para uma(s) matéria(s) apresentada(s) ou divulgadas nas demonstrações financeiras de importância tal que são fundamentais para a sua compreensão das demonstrações financeiras*”; ou chamadas de atenção aos “*utentes para qualquer matéria(s) não apresentada(s) ou divulgadas nas demonstrações financeiras que são relevantes para a sua compreensão da auditoria, das responsabilidades do auditor ou do seu relatório*” (ISA 706<sup>41</sup>, IFAC, 2009: §1).

Por exemplo, situações de incertezas que ponham em dúvida a continuidade da entidade; uma incerteza relativa ao desfecho futuro de litígios ou ações regulatórias excepcionais; a aplicação antecipada (quando permitida) de uma nova norma contabilística que tenha um efeito profundo nas demonstrações financeiras antes da data da sua entrada em vigor; uma catástrofe importante que tenha tido, ou continue a ter, um efeito significativo na posição financeira (ISA 706, OROC, 2009: §A1).

O parágrafo de ênfase(s) deve ser divulgado após o parágrafo de opinião do auditor e fazer “*uma clara referência à matéria que está a ser enfatizada e ao sítio onde podem ser encontradas as divulgações relevantes nas demonstrações financeiras que descrevem completamente a matéria*” (ISA 706, IFAC, 2009: §7).

---

<sup>40</sup> Anexo IV – Certificação Legal de Contas

<sup>41</sup> ISA 706 - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente

### 2.8.7. Opinião com reservas

Surge quando o revisor/auditor não consegue declarar que as demonstrações financeiras (no seu todo) apresentam forma verdadeira e apropriada e são detetadas situações materialmente relevantes (Costa, 2004: p. 759)

Por afetarem a opinião do revisor/auditor, este parágrafo deverá contar na CLC imediatamente antes do parágrafo de opinião. Devendo ser indicado caso a caso, de forma sucinta e clara (DRA 700, OROC, 2001: §35).

#### 2.8.7.1. Por limitação de âmbito de auditoria

*“Quando existem limitações do âmbito da revisão/auditoria cujos efeitos, têm ou podem vir a ter importância significativa na informação proporcionada pelas demonstrações financeiras”* (DRA 700, OROC, 2001: §30), isto é, quando o revisor/auditor não consegue examinar a totalidade das demonstrações financeiras e/ou não consegue realizar o seu trabalho com extensão e profundidade da forma desejável.

É o caso de uma limitação de âmbito quando *“não existam a demonstração dos fluxos de caixa e/ou a demonstração dos resultados por funções, sempre que sejam de elaboração obrigatória”* (DRA 700, OROC, 2001: §31).

#### 2.8.7.2. Por desacordo

No caso de as demonstrações financeiras apresentarem, na sua forma ou no seu conteúdo, distorções materialmente relevantes, e quando existem incertezas fundamentais que não se encontram adequadamente divulgadas nas demonstrações financeiras (DRA 700, OROC, 2001: §32 e §33).

É o caso de *“derrogação de princípios contabilísticos ou a alteração de políticas contabilísticas não merecem o seu acordo ou não se encontram justificadas e adequadamente divulgadas”* (DRA 700, OROC, 2001: §34).

### **2.8.8. Escusa de opinião**

O revisor/auditor emite um relatório com escusa de opinião, em situações extremas de opinião com reservas por limitação de âmbito de auditoria. Quando não tenha possibilidade de obter evidência suficiente e, conseqüentemente, não esteja em condições de expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras no seu todo (DRA 700, OROC, 2001: §29 e §41).

### **2.8.9. Opinião adversa**

Dá lugar a uma opinião adversa, situações extremas de opinião com reservas por desacordo. Os efeitos do desacordo são tão profundos e significativos, e afetam de tal modo as demonstrações financeiras, que estas induzem em erro os utilizadores (DRA 700, OROC, 2001: §29 e §47).

O auditor deve expressar uma opinião adversa quando, tendo obtido prova de auditoria suficiente e apropriada, concluir que as distorções, individualmente ou em agregado, são, não só, materiais como profundas para as demonstrações financeiras.

### **2.8.10. Declaração de Impossibilidade**

No caso, do revisor/auditor se deparar com “*situações de inexistência, ou significativa insuficiência, ou ocultação de matéria de apreciação*” (DRA 700, OROC, 2001: §49), poderá ter que emitir uma declaração de impossibilidade.

Como mencionei no início deste tópico, o órgão de gestão tem como responsabilidade preparar as demonstrações financeiras de uma forma verdadeira e apropriada. O revisor/auditor deverá solicitar “...*àquele órgão que subscreva uma declaração confirmando tal responsabilidade, as asserções contidas nas demonstrações financeiras e as informações que prestou no decurso da revisão/auditoria*” (NTRA, OROC: §2). A declaração solicitada é denominada por Declaração do Órgão de Gestão (DOG), tendo como finalidade resumir no final do exercício todas as

---

informações relevantes que digam respeito às demonstrações financeiras, a fim de evitar mal-entendidos. Como a recolha de prova não é apenas feita através de documentos, mas também por declarações verbais, é necessário um documento a confirmar tais informações (DRA 580<sup>42</sup>, OROC, 1998: §4 e §5).

A data do relatório de revisão/auditoria deve ser a do dia em que o revisor/auditor concluí o seu exame, não podendo ser anterior à data da emissão do relatório de gestão e das demonstrações financeiras (DRA 700, OROC, 2001: §19).

Para além da Certificação Legal de Contas, o revisor emite os seguintes documentos:

- Documento Único de Gestão
- Relatório de Conclusões e Recomendações de Auditoria;
- Relatório e Parecer Fiscal do Conselho Fiscal/Fiscal Único.

De modo ao auditor poder emitir o seu relatório é necessário, ao longo de uma auditoria, obter variada informação para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião. A prova de auditoria inclui não só a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras, mas também outras informações (ISA 500, IFAC, 2009: §5, c)).

## 2.9. Papéis de trabalho

Toda a documentação recolhida, os procedimentos adotados no processo de revisor/auditoria serve como prova e permitem ser formulada uma opinião. Todos esses elementos são os chamados de papéis de trabalho, são obtidos e preparados pelo revisor/auditor não só em suporte de papel como também em suporte digital (DRA 230<sup>43</sup>, OROC, 1998: §3).

O parágrafo 19 da NTRA (OROC) refere que *“o revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente, através de inspeções, observações, indagações, confirmações, cálculos e procedimentos analíticos, cuja realização e conclusões devem ser adequadamente documentadas por forma a suportar a sua opinião”*.

---

<sup>42</sup> DRA 580 – Declaração do Órgão de Gestão

<sup>43</sup> DRA 230 – Papéis de Trabalho

Os papéis de trabalho são um ótimo auxiliar do revisor/auditor, pois permite um planeamento e execução da revisão/auditoria; a coordenar, supervisionar e orientar o trabalho de revisão/auditoria, e registar toda a prova resultante dos trabalhos executados com vista a suportar a sua opinião e comprovar que foram suportados de acordo com as normas em vigor. (DRA 230, OROC, 1998: §4).

Eles devem estar elaborados de forma clara e suficientemente, de modo a permitir um profissional sem conhecimento da entidade e do trabalho desenvolvido na revisão/auditoria, entenda a trabalho efetuado, as decisões tomadas e as opiniões emitidas (DRA 230, OROC, 1998: §5 e §6). Devem ainda fazer evidência sobre quem preparou a informação e quando foram revistos.

De destacar, que “*os papéis de trabalho são propriedade do revisor/auditor, o qual deve adotar procedimentos apropriados quanto à manutenção da sua confidencialidade e guarda segura, retendo-os por um período de tempo suficiente de acordo com as suas necessidades e os requisitos legais e profissionais*”. Deve facultar a documentação ao revisor/auditor que lhe suceda e ainda facultar igualmente às entidades legalmente autorizadas, como por exemplo a OROC (DRA 230, OROC, 1998: §16 e §17). Uma vez que os revisores/auditores podem estar sujeitos a controlo de qualidade, por esse motivo é indispensável a criação de papéis de trabalho (artigo 68º do Decreto-Lei n.º 185/2009<sup>44</sup>, de 12 de agosto). Este controlo tem como objetivo principal a verificação da aplicação das NTRA, DRA e normativo reconhecido pela OROC.

A norma prevê que os papéis de trabalho devem ser arquivados em pastas e costuma-se dividir em *dossier* permanente e em *dossier* corrente (DRA 230, OROC, 1998: §12). O *dossier* corrente, contém toda a informação que ao longo da auditoria foi recolhida e elaborada referente ao período em análise para suportar a opinião fundamentada do revisor/auditor. O *dossier* permanente, mantido em suporte informático, contém informações importantes da entidade e informações de natureza permanente que são necessárias serem consultadas no decurso dos trabalhos de revisão/auditoria efetuados.

---

<sup>44</sup> Tendo, já após o período de estágio, sido atualizado para o artigo 69º da Lei n.º 140/2015, de 07 de setembro

Na Manuel Henriques Pinto, SROC, este *dossier* permanente era revisto todos os anos e, quando necessário, atualizado no início de cada auditoria. Esta pasta era dividida em seis áreas, como mostra o Anexo III<sup>45</sup>, sendo elas: 1 - Caracterização do cliente e do negócio, 2 - A atividade e o património, 3 - Contratos e documentos importantes, 4 - Controlo interno/procedimentos, 5 - Outras situações e 6 - Documentos substituídos.

O *dossier* corrente era organizado por ciclos de trabalho, ilustrados no Anexo II<sup>46</sup>, onde são arquivados todos os papéis de trabalho e os documentos que suportam cada um deles.

---

<sup>45</sup> Anexo III – Índice do *Dossier* Permanente

<sup>46</sup> Anexo II – Índice do *Dossier* Corrente

---

**Capítulo 3**  
**Trabalho de Auditoria**

---

## Capítulo 3 – Trabalho de Auditoria

Neste capítulo faz-se a descrição de todos os procedimentos realizados, ao longo dos seis meses de estágio, de forma a ser possível proceder-se à análise de cada entidade.

De salientar que a verificação contabilística realiza-se tendo por base as normas de contabilidade em vigor para o exercício económico de 2014.

### 3.1. Aspetos Gerais

Em primeiro lugar fez-se a apresentação aos colegas de trabalho, às instalações, bem como os princípios de funcionamento da entidade. Foi exposto o código de conduta, bem como o comportamento que enquanto estagiária se deve ter.

Nos primeiros dias, a tarefa passou pela leitura do manual do ROC, manual de auditoria, e ainda o manual do DRAI. Houve o primeiro contato com as pastas das empresas, onde se constatou que existem três tipos de *dossiers*: o *dossier* corrente, *dossier* das circularizações e o *dossier* permanente. Sendo que o *dossier* das circularizações está inserido, fisicamente, no *dossier* corrente. Esse primeiro contato foi deveras importante, permitindo ambientar relativamente à profissão e ao trabalho que iria ser desenvolvido daí adiante.

A análise das pastas físicas dos clientes, permitia que se inteirasse relativamente à forma como elas eram estruturadas e a indexação utilizada na SROC. Toda a informação contida era recolhida nos clientes como evidência do trabalho desenvolvido.

Os ficheiros em suporte informático estavam disponíveis através de um sistema partilhado, em que a informação lá contida era referente a matérias de interesse permanente. Toda a informação era revista, todos os anos, de forma a manter-se atualizada e de interesse futuro.

Para todos clientes o trabalho era dividido em duas fases, o trabalho intercalar e o trabalho final. O primeiro incidia nas questões de controlo interno e na análise dos movimentos do período, sendo posteriormente complementado com o trabalho final.

---

Devido à duração do estágio, e à complexidade de alguns ciclos, colaborou-se essencialmente nas áreas que serão mencionadas.

No decurso do estágio não se realizou visitas aos clientes, nesse sentido o trabalho foi apenas de *back office*, ou seja, efetuava-se o tratamento dos documentos recolhidos pelos técnicos de auditoria.

Destaca-se que ao longo da descrição dos trabalhos efetuados, não se farão referências a qualquer informação dos clientes mantendo a confidencialidade dos dados.

### 3.3. Meios financeiros Líquidos

Os meios financeiros líquidos (MFL) são uma classe que pertence ao ativo corrente, cuja liquidez é imediata. Inclui a Caixa, os Depósitos Bancários e os Instrumentos Financeiros. São a classe mais importantes, uma vez que praticamente todas as áreas passam por esta, exceto os inventários.

Os MFL são uma área vulnerável para a auditoria, devido a poderem ser objeto de utilização indevida por parte dos colaboradores da entidade (Arens, Elder e Beasley, 2007: p. 686).

#### 3.3.1. Aspetos Contabilísticos

Os meios financeiros líquidos, segundo as notas de enquadramento do SNC (2009), “*incluem quer o dinheiro e depósitos bancários quer todos os ativos ou passivos financeiros mensurados ao justo valor, cujas alterações sejam reconhecidas na demonstração de resultados*”. As contas de primeiro grau desta classe são: 11 – Caixa, 12 – Depósitos à Ordem, 13 – Outros Depósitos Bancários, 14 – Outros Instrumentos Financeiros.

Como descrito na NCRF 2<sup>47</sup> (SNC, 2009: §3), a conta Caixa inclui o dinheiro em caixa (notas e moedas, cheques e vales postais) e em depósitos à ordem. De acordo com a mesma norma, os

---

<sup>47</sup> NCRF 2 – Demonstrações de Fluxo de Caixa

equivalentes de caixa são as entradas/recebimentos (influxos) e saídas/pagamentos (exfluxos) de caixa, são investimentos financeiros a curto prazo altamente líquidos que sejam prontamente convertíveis para quantias conhecidas de dinheiro e que estejam sujeitos a um risco insignificante de alterações de valor.

Almeida (2014: p. 279 a 280), apresenta os principais aspetos de natureza contabilística, sendo eles:

- O saldo de caixa deve incluir apenas os meios líquidos de pagamento, excluindo-se os selos de correio, vales de caixa, cheques pré-datados, cheques devolvidos, senhas de combustível e senhas de refeição;
- Os descobertos bancários devem ser registados na conta de financiamentos obtidos;
- Os instrumentos financeiros devem ser mensurados pelo seu justo valor, sendo que os custos de transação não devem estar incluídos no custo de aquisição, mas refletidos numa conta de resultados (NCRF 27<sup>48</sup>, SNC, 2009: §7);
- As variações do justo valor devem ir para uma conta de resultados dependendo se se trata de perdas ou ganhos em instrumentos financeiros (NCRF 27, SNC, 2009: §11);
- As transações em moeda estrangeira devem ser registadas inicialmente na moeda funcional, pela aplicação à quantia da moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira aquando da sua transação (NCRF 23<sup>49</sup>, SNC, 2009: §21);
- Os itens de moeda estrangeira devem ser transpostos, à data do balanço, pela cotação à data do fecho NCRF 23, SNC, 2009: §23);
- Não devem ser incluídos no custo de aquisição, os juros incorporados no valor da aquisição do instrumento financeiro, devendo estar registado numa conta de outras contas a receber/pagar.

---

<sup>48</sup> NCRF 27 – Instrumentos Financeiros

<sup>49</sup> NCRF 23 – Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio

### 3.3.2. Objetivos de Auditoria

Tendo em conta que os MFL são uma área essencial para a continuidade da entidade e por ser considerada uma área vulneráveis e suscetíveis de ocorrência de fraudes por parte de algum funcionário da empresa, é fulcral a existência de um SCI eficaz e eficiente.

Na Tabela 5, estão descritos os objetivos específicos de auditoria neste ciclo.

**Tabela 5 – Objetivos de auditoria no ciclo de meios financeiros líquidos**

<b>Objetivos de Auditoria</b>	<b>Asserções<sup>50</sup></b>
O saldo dos MFL existem de facto.	Existência
A entidade tem direitos legais sobre os saldos que estão apresentados no balanço. Os saldos credores dos MFL representam obrigações.	Direitos e obrigações
Todos os movimentos registados dos MFL efetivamente ocorreram.	Ocorrência
Todas as transações dos MFL ocorridas durante 2014, estão registadas.	Integridade
Os MFL estão corretamente registados nas contas adequadas e pelo valor exato. Os instrumentos financeiros estão valorizados pelo justo valor.	Valorização
Foram efetuados ajustamentos apropriados aos saldos dos MFL em moeda estrangeira.	Mensuração
Todos os saldos estão corretamente apresentados e classificados nas demonstrações financeiras de acordo com as NCRF. Todas as informações sobre restrições, limitações, etc., são devidamente divulgadas nas demonstrações financeiras.	Apresentação e divulgação

Fonte: Adaptado de Arens, Elder e Beasley (2007: p.694)

<sup>50</sup> DRA 510 – Prova de Revisão/auditoria, §11

### 3.3.3. Procedimentos de Auditoria

De um modo geral, existe uma relação entre a eficácia do SCI e os procedimentos de auditoria a serem efetuados. Existindo um controlo interno eficaz a necessidade de o auditor efetuar procedimentos substantivos diminuí. Apesar desta ser uma área que deve ter um rigoroso controlo interno, é necessário efetuar um vasto número de procedimentos devido à sua vulnerabilidade (Almeida, 2014: p. 292).

Este ciclo tem uma materialidade baixa uma vez que se pressupõe que não existirão montantes de elevado valor concentrados nas contas que o compõem.

O auditor deve obter prova suficiente que lhe possibilite concluir se o valor expresso no balanço final é adequado e a valorização não contém erros.

Importa referir que durante o estágio apenas se realizou procedimentos de auditoria na rubrica de depósitos bancários. Por conseguinte, os procedimentos efetuados à rubrica de Caixa foram efetuados pelos técnicos de auditoria. Esses procedimentos serão seguidamente descritos.

#### 3.3.3.1. Caixa

Nesta rubrica deve existir um rigoroso controlo interno, dependendo da dimensão da entidade, deve-se segregar as funções referente à área da tesouraria, existindo um responsável de caixa e todas as movimentações desta conta devem ser efetuadas após a sua autorização.

Deve ser movimentada apenas para efetuar pequenos pagamentos em dinheiro. Pagamentos que ultrapassem um montante previamente definido, deverá ser efetuado ou por transferência bancária ou cheque.

Na existência de um Fundo Fixo de Caixa, este deve ser repostado com alguma periodicidade, por exemplo no final de cada semana.

De forma a verificar o saldo expresso, deve ser efetuada pelo auditor a contagem física do fundo que constitui o Caixa, acompanhado pelo responsável da empresa, de modo a comprovar o

saldo. Caso existam mais contas do Caixa, estas devem ser verificadas no mesmo dia e, se possível, em simultâneo. Este procedimento deverá ser documentado, e no final, assinado pelo responsável do Caixa, o responsável da entidade e pelo auditor (Costa, 2014: p.638).

Neste processo o ROC preenche o papel de trabalho “M2 – Auditoria à situação do Caixa”, em que são decompostos todos os elementos, detalhadamente, que fazem parte do conteúdo do Caixa, podendo-se verificar a sua autenticidade.

Após concluída a contagem física, o valor auditado deve ser confrontado com o saldo contabilístico e, se assim for necessário, sugerir ajustamentos e/ou reclassificações ao cliente.

### 3.3.3.2. Depósitos bancários e outros Ativos Financeiros

Primeiramente, é obtido por parte do cliente todas as reconciliações bancárias de todas as contas à ordem, de modo a ser analisada e arquivada no nosso *dossier* corrente. Foi verificada se:

- Estavam a efetuar a conciliação de forma regular e para todas as contas bancárias da empresa;
- A folha de conciliação estava assinada pelo responsável da contabilidade e pelo colaborador que efetuou a conciliação; e
- Estão aritmeticamente corretas, e caso não estejam, se têm a devida correção. Esta verificação tem como objetivo comparar o(s) saldo(s) que consta(m) na contabilidade com o saldo do(s) extrato(s) bancário(s).

### 3.3.3.3. Circularização

O procedimento mais importante, e obrigatório, a efetuar-se são as confirmações externas junto das instituições bancárias relativamente aos saldos de todas as contas de depósitos bancários, com o qual a empresa trabalha (ISA 330, IFAC, 2009: §19). Devem ser datadas em acordo com a data das demonstrações financeiras.

Para o processo de confirmação externa, primeiro, efetuou-se a análise do balancete, verificou-se se alguma conta deixou de existir devido a ter sido encerrada, ou se existe(m) nova(s) conta(s) bancária(s).

Seguidamente o ROC faz a seleção de quais as instituições bancárias a serem selecionadas para se remeter uma carta a solicitar a informação sobre o saldo existente nas contas (assim como outras informações), reportada à data de 31 de dezembro de 2014.

Posteriormente, o modelo de confirmação bancária (através da obtenção do papel timbrado da empresa cliente, e assinadas por quem tem poder para tal) era enviado ao banco a solicitar que enviasse o extrato bancário de forma a comprovar o saldo existente da(s) conta(s) do cliente e assim ser possível conciliar esses valores.

Por fim, com a resposta da(s) instituição(ões) bancária(s) e as reconciliações bancárias efetuadas pela entidade, procede-se ao cruzamento entre os valores dos documentos mencionados conjuntamente com o saldo da contabilidade.

Ao longo da análise desta rubrica, em algumas entidades, detetou-se diferenças entre o saldo contabilístico e o saldo bancário, não justificado devidamente nas reconciliações do cliente.

- **Depósitos em trânsito**

Na situação dos depósitos em trânsito, as causas mais frequentes, eram as diferenças de valores que ainda não tinham sido registados no banco, à data das circularizações, mas encontra-se registado na contabilidade da empresa (exemplo: pagamentos e/ou recebimentos em cheques). E ainda, o caso de existir o(s) movimento(s) creditado(s)/debitado(s) pelo banco, não registado na contabilidade da empresa, (exemplo: extravio de um aviso de lançamento). No caso de existirem itens de antiguidade devem ser objeto de investigação com o objetivo de serem regularizados.

No caso de existência de movimentos em aberto, o procedimento era verificar se tinham sido regularizados no mês seguinte. Para isso solicitava-se, posteriormente à data das circularizações, os extratos contabilísticos para efetuar o cruzamento de dados. Verificava-se se já tinham sido lançados os valores na contabilidade ou corrigidos os lançamentos (caso de erros contabilísticos). Por seu turno, no caso dos movimentos bancários em aberto, ao solicitar o extrato do mês seguinte foi possível verificar que o valor já tinha sido descontado.

▪ **Cheques em trânsito ou pendentes de levantamento**

No caso dos cheques em trânsito/pendentes de levantamento, ocorreu a situação da existência de cheque(s) pendente(s) que tinha(m) sido entregue(s) ao beneficiário e ele não o tinha descontado(s).

Como recomendação para este caso, seria a empresa cancelar o(s) cheque(s), alertando o beneficiário para esta situação. Após essa anulação, a dívida era repostada contabilisticamente.

Quanto aos cheques que a entidade emitia que não estavam registados na contabilidade, no entanto descontados pela entidade bancária, foi recomendado um melhor controlo dos cheques, já que era a empresa que os emitia logo deveriam ter o cuidado de efetuar a contabilização assim que se verificava que o banco já o(s) tinha descontado(s).

▪ **Outras Operações**

Surgiu o caso de a instituição(ões) bancária(s) não enviar(em) a(s) sua(s) resposta(s) a pedido de confirmação. Nesse caso enviava-se uma segunda via da carta, ou era solicitado ao cliente para entrar em contacto com a(s) mesma(s).

Não existindo qualquer resposta, a solução passava em contornar essa situação obtendo outro tipo de prova, tal como extratos bancários e a verificação de registos contabilísticos.

Conferia-se a existência de valores de moeda estrangeira refletidos em Caixa e nos Depósitos Bancários. Caso existisse, a preocupação passava por verificar se a taxa de câmbio a ser utilizada para a conversão inicial é a taxa em vigor na data de transação, taxa histórica (NCRF 23, SNC, 2009: §21). Subsequentemente, e nos termos do parágrafo 23 da mesma norma, era verificado se era utilizada, na data do balanço, a taxa de câmbio em vigor (taxa corrente) e se o cálculo das diferenças de câmbio (favoráveis ou desfavoráveis) estava corretamente contabilizado.

Ao serem efetuados os procedimentos anteriormente descritos, era preenchido o papel de trabalho “M3 – *Depósitos Bancários*” (ver anexo V), onde se discriminava as contas de depósitos à ordem indicando o saldo apresentado na contabilidade e no banco.

Ao serem obtidas as demonstrações financeiras, verificou-se os chamados saldos atípicos, isto é, a separação entre os saldos devedores e os saldos credores que surgiam no balanço. Os saldos de natureza credora, em regra geral, são respeitantes a descobertos bancários e por isso devem estar refletidos na conta 25 – *Financiamentos obtidos*.

Na rubrica dos MFL, verificou-se se estavam mensurados e divulgados corretamente, tanto no Balanço, como estabelece o normativo contabilístico aceite, como também as informações contidas no Anexo.

### **3.4. Investimentos não financeiros**

A rubrica dos investimentos não financeiros, incluem os ativos fixos tangíveis (AFT), ativos intangíveis (AI), os investimentos em curso e os ativos não correntes detidos para venda (ANCDV).

Os AFT compreendem os terrenos, edifícios, equipamento básico, equipamento de transporte, equipamento administrativo ou outros ativos fixos tangíveis, assim como as respetivas depreciações do exercício, despesas com reparações e alienações. Os AI representam os ativos não monetários sem substância física, enquanto que os ANCDV integram os ativos cujo valor contabilístico venha a ser recuperado, através da sua venda e não pelo uso continuado.

Este grupo é objeto de auditoria devido a geralmente representarem uma parte significativa do total de ativos.

### 3.4.1. Aspetos Contabilísticos

#### 3.4.1.1. Ativos Fixos Tangíveis

Os AFT são “*itens tangíveis que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos e se espera que sejam usados durante mais que um período*” (NCRF 7<sup>51</sup>, SNC, 2009: §6).

Estes ativos devem ser reconhecidos quando, cumprem cumulativamente os seguintes requisitos, “*for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a entidade e o custo do item puder ser mensurado fiavelmente* (NCRF 7, SNC, 2009: §7). Caso não aconteça, o elemento não pode ser reconhecido como um AFT.

Relativamente à mensuração inicial, nos termos do parágrafo 16 da mesma norma (NCRF 7, SNC, 2009), os AFT devem ser mensurados ao custo<sup>52</sup>. Em termos de mensuração subsequente, a entidade pode optar pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização (NCRF 7, SNC, 2009: §29).

No modelo do custo, após o reconhecimento inicial do ativo, este é “*escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas*”. Por sua vez, no segundo modelo o “*ativo fixo tangível cujo justo valor possa ser mensurado fiavelmente deve ser escriturado por uma quantia revalorizada, que é o seu justo valor à data da revalorização menos quaisquer depreciações acumuladas subsequentes e perdas por imparidade acumuladas subsequentes*” (NCRF 7, SNC, 2009: §§30 e 31).

Na situação de o AFT ser alienado, ou de não se esperar benefícios económicos futuros com o seu uso, a quantia escriturada<sup>53</sup> desse item deve ser desreconhecido (NCRF 7, SNC, 2009: §66).

---

<sup>51</sup> NCRF 7 – Ativos fixos tangíveis

<sup>52</sup> Compreende o preço de compra, os custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo na localização e condição necessária para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida, a estimativa inicial dos custos de desmantelamento e remoção do ativo e a restauração do local onde o mesmo está localizado (NCRF 7, SNC, 2009: §17)

<sup>53</sup> É a quantia pela qual um ativo é reconhecido no Balanço, após a dedução de qualquer depreciação/amortização acumulada e de perdas por imparidade acumuladas inerentes (NCRF 7, SNC, 2009: §6)

No desreconhecimento através da alienação do AFT, podem ocorrer duas situações: ganho (a quantia escriturada é inferior ao valor de venda) ou perda (a quantia escriturada é superior ao valor de venda) que devem ser reconhecidos em resultados (NCRF 7, SNC, 2009: §67).

#### **3.4.1.2. Ativos Intangíveis**

Os ativos intangíveis são como “*um ativo não monetário<sup>54</sup> identificável sem substância física*” (NCRF 6<sup>55</sup>, SNC, 2009: §8).

Para um item ser reconhecido como AI é necessário cumprir simultaneamente aos requisitos, “*se for provável que futuros benefícios económicos associados ao item fluam para a entidade, e o seu custo possa ser mensurado fiavelmente*” (NCRF 6, SNC, 2009: §21).

À semelhança dos AFT, os AI inicialmente são mensurados pelo custo e posteriormente valorizados pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização (NCRF 6, SNC, 2009: §§ 24 e 72).

#### **3.4.2. Objetivos de Auditoria**

O objetivo principal da auditoria consiste em formar uma opinião suficiente e apropriada, relativamente às contas que compõem os investimentos não financeiros. Seguidamente, são apresentados os objetivos com as respetivas asserções.

---

<sup>54</sup> Ativos monetários são dinheiros detidos e ativos a serem recebidos em quantias fixadas ou determináveis de dinheiro (NCRF 6, SNC, 2009: §8)

<sup>55</sup> NCRF 6 – Ativos Intangíveis

Tabela 6 – Objetivos de auditoria no ciclo de investimentos não financeiros

Objetivos de Auditoria	Asserções <sup>56</sup>
Os saldos das contas dos AFT/AI são ativos que existem de facto.	Existência
A entidade é proprietária dos AFT/AI e controla os seus direitos. Os AFT/AI estão relacionados com a atividade da entidade.	Direitos e obrigações
As transações e acontecimentos relacionados com os AFT/AI ocorreram efetivamente.	Ocorrência
Todos os AFT/AI que deveriam ser reconhecidos foram registados.	Integridade
Os AFT/AI estão valorizados com bases apropriadas, segundo as NCRF. As depreciações/amortizações estão corretamente registadas.	Valorização
Os AFT/AI estão mensurados pelo menor valor entre o valor contabilístico e o valor recuperável. As aquisições de AFT/AI representam valores a reconhecer em 2014.	Mensuração
Todos os saldos estão corretamente apresentados nas demonstrações financeiras de acordo as NCRF. Os métodos de depreciação utilizados e as vidas úteis, ou as taxas de depreciação usadas, foram divulgadas no Anexo.	Apresentação e divulgação

Fonte: Adaptado de Arens, Elder e Beasley (2007: p.616)

### 3.4.3. Procedimentos de Auditoria

Os procedimentos desta área permitem o auditor comprovar a existência física, o reconhecimento inicial e a imputação dos gastos do exercício.

<sup>56</sup> DRA 510 – Prova de Revisão/auditoria, §11

Na SROC todas as contas que estão relacionadas com os AFT e os AI foram analisadas, sendo elas, as contas de gastos, depreciações acumuladas, gastos com depreciações, valor da alienação dos bens dos AFT ou AI.

#### **3.4.3.1. Ativos Fixos Tangíveis**

Se for efetuada, pela primeira vez uma auditoria a uma entidade, o procedimento a efetuar era realizar uma análise histórica das contas de AFT através da inspeção das fichas dos bens. Nelas, estavam registados a aquisição e os seus componentes, correções monetárias, depreciações, variações ou alterações no bem e no valor, transferências e reduções, vinculações jurídicas, etc. Após esta inspeção, verificou-se se o ativo estava reconhecido como estabelece a NRCF 7, e em seguida fez-se a conciliação entre o valor registado nas fichas com o valor que consta no balanço de 2013.

Enquanto que nas auditorias continuadas, só eram considerados os movimentos de 2014 confirmando-se os valores das contas de investimento por amostragem. Através dos extratos detalhados dessas contas, apurou-se as aquisições, alienações e os abates efetuados em 2014.

As entidades ao longo do seu exercício, realizam aquisições, alienações e abates. Tendo o auditor de verificar se estas operações se encontram corretamente contabilizadas.

- **Aquisições**

Na análise das aquisições, é importante o auditor conhecer as políticas de reconhecimento e mensuração do cliente, para poder determinar se as mesmas estão registadas de acordo com as normas financeira aplicáveis, e se estão em conformidade com os períodos anteriores.

Inicialmente foram selecionadas as principais aquisições, com valores relevantes, que ocorreram em 2014 e, quando ocorria a visita pelo ROC, era obtida a documentação. Fez-se a verificação da compra de cada item selecionado, através do plano de aquisições, das ordens de compra, dos contractos escritos ou dos livros de atas.

Para os AFT adquiridos, eram obtidas as faturas dos fornecedores e inspecionava-se os requisitos essenciais da fatura (artigo 36.<sup>57</sup> do CIVA). Nos AFT imóveis, era efetuada a verificação através da Certidão Permanente de Registo Predial (solicitado ao cliente), ou a senha de acesso à informação predial simplificada, a titularidade do bem e direitos sujeitos a registo, bem como a sua existência física. Nos AFT móveis, foi verificada a existência física e a sua funcionalidade

Contabilmente, certificou-se se estavam registados na conta correta, e no valor adequado da aquisição sem estar incluído no valor os respeitantes aos gastos. Um erro detetado em algumas entidades eram as aquisições a prazo serem registadas na conta 22 – *Fornecedores*, em vez de a dívida ser considerada na conta 271 – *Fornecedores de investimento*. Nestas situações era recomendado às entidades a transferência da dívida para a conta correta. A importância da correta contabilização das aquisições dos AFT passa por estar relacionada com o efeito de longo prazo que os ativos têm nas demonstrações financeiras.

Nesta análise das aquisições foi preenchido o papel de trabalho “A2 – *Análise das aquisições dos Ativos fixos tangíveis*” no qual era identificada a conta de registo, o tipo de bem, o fornecedor, a data de aquisição, o n.º da fatura, o n.º do registo contabilístico e o valor pelo qual tinha sido reconhecido.

#### ▪ **Abates e Alienações**

Nos abates, era apurado se o processo estava corretamente efetuado e foram solicitados os documentos do auto abate.

Relativamente às alienações, o processo, passava por verificar: as razões que levaram a entidade a vender o AFT, e se foi autorizada e efetuada, a venda. Foram revistos todos os documentos que suportavam a venda (fatura e ficha de registo) e os registos contabilizados efetuados.

---

<sup>57</sup> Se continha o Número de Identificação Fiscal, a data, o nome da empresa e morada e o tratamento do IVA

O ROC, recalculava a mais ou menos valia contabilística, e verificava se o registo constava na conta correta (se mais-valia na conta 7871 – *Rendimentos e ganhos em investimentos não financeiros – Alienações*, se menos-valia na conta 6871 – *Gastos e perdas em investimentos não financeiros – Alienações*) e, se o desreconhecimento do ativo era feito corretamente.

Examinavam-se as implicações fiscais das mais ou menos valias, através da análise do Modelo 31 – *IRC (Mapa de mais-valias e menos-valias)*. Esta análise consistia em observar se o valor da mais ou menos valia contabilística, constante no mapa, e se se apresentava em conformidade com os registos contabilísticos e, se o coeficiente de desvalorização<sup>58</sup> da moeda era o correto.

Para além das análises anteriores, desenvolveram-se os procedimentos quanto às depreciações dos AFT. Efetuam-se testes a estas de forma a verificar-se se estavam corretamente contabilizadas. Era solicitado à entidade a Modelo 32 – *Mapa de depreciações e amortizações*, selecionando-se (por amostragem) através deste, alguns elementos para se conferir se as taxas<sup>59</sup> aplicadas estavam adequadas. No que respeita à vida útil, o ROC verificou se as políticas contabilísticas aplicadas pelo cliente eram consistentes, respeitante a esta temática.

Foi testada a conformidade entre a informação constantes no balancete, com os valores do mapa das depreciações/amortizações. Confirmou-se se os valores da aquisição, o valor da depreciação do exercício, assim como se as depreciações/amortizações acumuladas (soma das depreciações de 2014 com as depreciações dos períodos anteriores) correspondiam.

#### **3.4.3.2. Ativos Intangíveis**

Os procedimentos efetuados aos AI referente às aquisições, alienações/abate, foram semelhantes aos dos AFT.

Nas amortizações, o auditor analisou se o ativo tinha uma vida útil finita ou infinita. No caso de a vida útil ser finita, era verificada se a taxa de amortização era razoável.

---

<sup>58</sup> Portaria n.º 281/2014, de 30 de dezembro

<sup>59</sup> Decreto regulamentar 25/09 de 14 de setembro

### 3.5. Compra de bens e serviços e dívidas a pagar

As empresas para conseguirem atingir os fins para que foram constituídas, têm que adquirir bens e serviços. Os bens que sejam armazenáveis e destinados à atividade operacional da entidade, e por isso destinados a ser vendidos ou consumidos, registam-se na conta 31 – *Compras*. No caso dos serviços adquiridos a terceiros, a contabilização é feita na conta 62 – *Fornecimentos e Serviços Externos* (Santos<sup>60</sup>, 2006).

#### 3.5.1. Aspectos Contabilísticos

As principais contas que estão relacionadas com esta área são as contas de compras (mercadorias, matérias-primas, subsidiárias e de consumo), fornecimentos e serviços externos (FSE), fornecedores, Estado e outros entes públicos (EOEP), financiamentos e gastos e perdas de financiamento.

##### 3.5.1.1. Compras mercadorias, matérias-primas, subsidiárias e de consumo

A matéria referente a esta área encontra-se enquadrada na NCRF 18 – *Inventários* e deve ser registada na conta 31 – *Compras*. Esta descreve que os custos das compras devem incluir “o preço de compra, direitos de importação e outros impostos (que não sejam os subsequentemente recuperáveis das entidades fiscais pela entidade) e custos de transportes, manuseamento e outros custos diretamente atribuíveis à aquisição de bens acabados, de materiais e serviços” (NCRF 18, SNC, 2009: §11). Havendo descontos comerciais e/ou abatimentos, devem ser deduzidos ao custo da compra.

##### 3.5.1.2. Fornecimentos e Serviços Externos

Quando se trata de outros bens ou serviços de consumo, estes são registados na conta 62 – *Fornecimentos e Serviços Externos*. Esta conta “compreende as quantias relativas ao consumo

---

<sup>60</sup> SANTOS, J. – Contabilidade Financeira manual de casos práticos, p. 185

*e uso de bens e serviços destinados ao desenvolvimento da sua atividade*”, como por exemplo trabalhos especializados, transporte de mercadorias, conservação e reparação, entre outros (Observação aos modelos das demonstrações financeiras, SNC, 2009).

#### **3.5.1.3. Fornecedores**

Compreende-se como fornecedores, todos os vendedores de bens, e ou serviços, e são classificados como um passivo financeiro abrangido pela norma NCRF 27 – *Instrumentos Financeiros*.

No parágrafo 12, da mesma norma, estabelece que as dívidas aos fornecedores devem estar mensuradas ao custo ou ao custo amortizado (NCRF 27, SNC, 2009). Sendo dívidas em moeda estrangeira, elas inicialmente devem ser reconhecidas na moeda funcional, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transação, salvo se o câmbio estiver fixado por ambas as partes (NCRF 23, SNC, 2009: §21). Sendo que à data do balanço, deve ser feita a atualização pelo uso da taxa de fecho resultando numa diferença de câmbio favorável ou desfavorável, que se vai reconhecer nos resultados do período (NCRF 23, SNC, 2009: §§23 e 27).

#### **3.5.1.4. Financiamentos obtidos**

Assim como a conta respeitante aos fornecedores, os financiamentos obtidos são igualmente um passivo financeiros enquadrados na norma NCRF 27, como também na a NCRF 9<sup>61</sup> por conter incluídas as locações financeiras. Em termos contabilísticos reflete-se na conta 25 - *Financiamentos Obtidos*.

Costa (2014) refere que esta conta “*serve para registar as dívidas a pagar resultantes de financiamentos obtidos pela empresa, tais como empréstimos bancários; descobertos bancários; locações financeiras; suprimentos; empréstimos por obrigações; etc.*”<sup>62</sup>.

---

<sup>61</sup> NCRF 9 – Locações

<sup>62</sup> COSTA, C. – Auditoria Financeira Teoria & Prática, p. 432

No Balanço pode estar apresentado como passivo corrente, quando os financiamentos obtidos forem liquidados num período até doze meses após a data do balanço; ou passivo não corrente nos restantes casos (NCRF 1<sup>63</sup>, SNC, 2009: §17). Devem ser mensurados ao custo ou ao custo amortizado (NCRF 27, SNC, 2009: §12).

### 3.5.1.5. Estado e Outros Entes Públicos

Relativamente à conta EOEP, são registadas as relações com o Estado, Autarquias locais (IMI, IMT, Derrama, Imposto sobre veículos, taxas de esgotos, etc.) e Segurança Social que tenham características de impostos e taxas (Notas de Enquadramento, SNC, 2009).

Esta conta pode apresentar-se no Balanço, tanto com saldo credor como com saldo devedor. No primeiro caso, surge quando existem dívidas da empresa para com as entidades públicas; relativamente ao segundo, surge quando existe valor a recuperar pela empresa.

## 3.5.2. Objetivos de Auditoria

Na tabela 7, estão apresentados os objetivos que permitem o auditor atingir o objetivo de formar uma opinião razoável nas áreas das Compras e Outras Contas a Pagar.

Tabela 7 – Objetivos de auditoria no ciclo de compras de bens e serviços e dívida a pagar

Objetivo de auditoria	Asserção <sup>64</sup>
O saldo de Fornecedores respeita a valores, que efetivamente, a entidade tem que pagar a terceiros relativos às compras. O saldo dos Financiamentos Obtidos/EOEP existem efetivamente.	Existência
Todas as compras e dívidas a pagar realizadas, representam responsabilidades da entidade à data do balanço. Os saldos credores pertencem à entidade, e traduzem-se em pagamentos futuros.	Direitos e obrigações

<sup>63</sup> NCRF 1 – Estrutura e Conteúdo das Demonstrações Financeiras

<sup>64</sup> DRA 510 – Prova de Revisão/auditoria, §11

Todas as compras, pagamentos e dívidas a pagar efetivamente ocorreram à data do balanço.	Ocorrência
Todas as compras e dívidas a pagar realizadas durante a atividade da entidade, em 2014, foram contabilizados.	Integralidade
As dívidas a pagar estão registradas pela quantia adequada, segundo os princípios contabilísticos.	Valorização
As compras, e dívidas a pagar, foram registradas no período correto.	Mensuração
As compras e dívidas a pagar, foram corretamente classificadas e identificadas nas demonstrações financeiras de acordo com as NCRF. Todas as informações pertinentes estão divulgadas no Anexo.	Apresentação e divulgação

Fonte: Adaptado de Arens, Elder e Beasley (2007: p. 596)

### 3.5.3. Procedimentos de Auditoria

Assim como nos outros ciclos, os procedimentos a aplicar dependem da avaliação do SCI.

Os procedimentos a executar são feitos às compras de bens e serviços e procedimentos às contas a pagar (que se divide, em procedimentos aplicados a fornecedores, financiamentos obtidos e impostos).

#### 3.5.3.1. Fornecedores

As tarefas respeitantes às compras de bens e serviços começaram pelo ROC, através dos extratos de movimentos, selecionar as faturas de compras e inventários de valor materialmente relevantes.

Quando recolhidas essas faturas, durante a análise delas verificou-se qual era a natureza da compra, se a classificação estava correta, e se cumpria os requisitos impostos pelo artigo 36º do

CIVA, para ser aceite em termos fiscais. O tratamento do Imposto de Valor Acrescentado (IVA) das aquisições intracomunitárias foi analisado se era devidamente deduzindo e liquidado.

Em relação aos FSE o procedimento consistiu em analisar a evolução dos saldos ao longo dos meses, através do comparativo dos totais do período de 2014 com os totais do período de 2013, para verificar se existiam variações significativas ou não usuais. Caso existissem, era feita uma análise mais aprofundada para averiguar com o responsável o motivo dessa variação.

O trabalho desenvolvido ao examinar esta conta, era analisar os documentos que o técnico recolhia nas visitas aos clientes, e verificar se se encontravam enquadrados na subconta correta.

No caso da eletricidade, água, rendas, comunicação, seguros, entre outros, ou seja, FSE com periodicidade económica, tinha que se verificar se a contabilização era feita todos os meses. Na situação dos honorários, a preocupação era verificar se os recibos estavam preenchidos na sua totalidade e corretamente. A subconta destinada aos combustíveis, a análise baseou-se na verificação da dedução do IVA.

#### ▪ **Circularizações**

Após estes procedimentos, era solicitada a confirmação externa de saldos dos fornecedores e outros credores da empresa cliente auditada. A temática das circularizações, foi dos procedimentos mais importantes que se desempenhou e que se acompanhou durante o estágio.

As circularizações eram realizadas com a data do balanço, isto é, referente a 31 de dezembro de 2014. Salvo algumas exceções, em que o cliente de grande dimensão que continha um enorme volume de terceiros a circularizar, e/ou que se conhecia que se atrasava no fecho das suas contas, o processo de confirmação externa era efetuado com referência a 31 de outubro de 2014.

Para este processo, solicitava-se ao cliente o balancete das contas a pagar, e na posse dele, verificavam-se as situações de saldos nulos, saldos devedores e alguma outra situação atípica. O ROC, selecionava por amostragem, os fornecedores e outros credores que apresentavam os valores relevantes nos movimentos acumulados a crédito; e selecionava outros fornecedores e

outros credores de forma aleatória. Eram efetuados pedidos de confirmação externa às seguradoras com as quais as entidades trabalhavam.

Depois da seleção efetuada, preenchia-se os seguintes campos do papel de trabalho “O2 – *Controlo de circularização das contas a pagar*” (ver anexo VI): o número do processo (composto pelos últimos quatro algarismos da conta de terceiros, o número interno da entidade na SROC e o ano da auditoria), o nome do credor a circularizar e por fim o saldo contabilístico a 31 de dezembro de 2014.

Seguidamente passava-se para o preenchimento de um documento para ser enviado à entidade auditada, com o número do processo e o nome a ser circularizado, como também, com as indicações dos procedimentos a serem desenvolvidos. Junto era anexada uma minuta de circularização (ver anexo VII) preparada na SROC. O cliente enviava a informação em papel timbrado e posteriormente eram enviadas, via carta ou *e-mail*, aos destinatários.

Nos pedidos de respostas dos fornecedores e outros credores solicitava-se o envio do(s) extrato(s) de conta(s) corrente(s) com detalhe dos saldos existentes à data do balanço. Recebidas as respostas, confrontavam-se com o papel de trabalho “O2”, anexadas a este com a devida indexação no canto superior direito.

Surgiam três possíveis situações: saldo concordante, saldo em desacordo e confirmação não recebida.

Quando o saldo era concordante, o saldo do extrato enviado pelo credor era igual ao saldo contabilístico do cliente. Era verificada se o documento vinha assinado e em seguida era preenchida, do papel de trabalho “O2”, a coluna dos “Saldos Confirmados”. Terminando com o arquivamento do extrato ao papel de trabalho de acordo com a indexação.

As respostas de saldo em desacordo, ou seja, o saldo do extrato não coincidia com o saldo contabilístico do cliente. Tornava-se possível a conciliação do valor confrontando-se os dois extratos (cliente e credor). Enviava-se, via *e-mail* ou *fax*, uma cópia da resposta do credor ao responsável de contabilidade (do cliente auditado) para este elaborar a conciliação do saldo. No

---

entanto, depois de obtida a conciliação entre a contabilidade e a resposta do terceiro, era verificada se era efetuada adequadamente.

Regra geral, as diferenças apuradas eram resultado de valores registados na contabilidade da empresa, e ainda não considerados na contabilidade do credor (exemplo: pagamentos e/ou mercadorias em trânsito ou correções efetuadas de descontos, devoluções, etc.). Com a justificação da diferença, era preenchido o papel de trabalho na coluna “Saldos em Desacordo – Conciliação” com o valor que tinha sido conciliado, e em seguida preenchido o campo “Saldo Confirmado após Análise”. O passo seguinte era o mesmo efetuado na situação do saldo concordante, a resposta era arquivada junto deste papel de trabalho e organizada de acordo com a indexação.

Na situação das confirmações não recebidas, que acontecia com frequência, efetuava-se segundos (e até terceiros) pedidos para permitir obter um *feedback*. Não sendo obtida qualquer resposta, prosseguia-se aos procedimentos alternativos como recomenda a ISA 505<sup>65</sup> (IFAC, 2009: §12). O objetivo desses procedimentos alternativos consiste em determinar por outros meios diferentes da circularização se as contas não confirmadas existem realmente, e se têm um saldo adequado.

O procedimento alternativo realizado consistiu, na análise da liquidação das faturas pendentes, através dos extratos das contas dos fornecedores com os movimentos após a data da circularização. Nos casos em que não seria possível fazer essa averiguação, era efetuada a análise documental, isto é, nas visitas efetuadas às empresas pelos técnicos foram verificadas as faturas por pagar que justificavam o saldo a 31 de dezembro de 2014.

Ocorreu a situação de, por lapso, o credor enviar o extrato errado sendo de outra empresa, ou enviarem extratos que não eram referentes a 2014. Neste caso, solicitava-se ao cliente (empresa auditada) para entrar em contacto com o terceiro a informá-lo do sucedido, pedindo um novo extrato. Nos casos em que não se conseguisse obter uma nova resposta, recorria-se a procedimentos alternativos.

---

<sup>65</sup> ISA 505 - Confirmações Externas

As respostas das seguradoras, permitiam confrontar os saldos da contabilidade da empresa com a sua resposta, e permitiam ainda confrontar a resposta com as contas de gastos referentes a seguros, registados nas contas: 6263 – *Seguros* (relativa a seguros de incêndios, automóveis, imóveis, entre outros) e 636 – *Seguros de acidente no trabalho e doenças profissionais*.

Com todo este processo de circularização concluído, através do papel de trabalho “O2” era possível conhecer o número de terceiros circularizados, o número de respostas obtidas, bem como o número de saldos confirmados. Concluindo-se, assim, sobre a razoabilidade dos resultados obtidos.

No momento da obtenção do processo de prestação de contas, outro do trabalho que realizei, foi verificar se o saldo das dívidas a pagar constante no balanço estava de acordo com o balancete final. No caso de existir uma diferença, era feita a investigação e sugerida uma posterior correção.

Também era importante verificar da questão da compensação de saldos feita na conta de fornecedores, isto é, o valor apresentado ser o líquido. Caso ocorresse, era recomendado ao cliente a reclassificação onde surgiam os saldos credores no ativo (exemplo: 278 – Outras contas a receber) e os saldos devedores no passivo. Também se verificou, se a questão das dívidas de fornecedores e outros credores, estavam refletidas, e corretamente classificadas, no passivo corrente e no passivo não corrente.

Existindo situações de contas de fornecedores em moeda estrangeira, a preocupação era se estavam atualizadas ao câmbio em 31 de dezembro 2014 (exceto para os casos em que o câmbio estava previamente fixado).

### **3.5.3.2. Financiamentos Obtidos**

Nos financiamentos obtidos são incluídos todos os financiamentos, que são provenientes de instituições de crédito, sociedades financeiras e/ou outras entidades de créditos.

---

## ▪ Circularizações

As circularizações efetuadas a esta rubrica, para além daquelas referidas no ciclo dos MFL, enviase um pedido de confirmação externa para o Banco de Portugal<sup>66</sup> a solicitar o Mapa de Responsabilidade de Crédito a 31/12/2014, das empresas auditadas. Neste documento era possível examinar os valores em dívida e prestações dos produtos financeiros de cada entidade.

Baseada nas respostas do Banco de Portugal confirmava-se os valores com os do balancete, e confirmava-se se estavam registados pelo valor correto e na conta correta. Assim era possível verificar se existiam empréstimos não contabilizados. Sendo que em alguns casos, foram encontradas diferenças entre os valores dos empréstimos do Mapa de Responsabilidade de Crédito dos valores do balancete, recomendado ao cliente a correção.

A informação relativa às garantias reais e pessoais, que surgia no Mapa da Responsabilidade de Crédito, sendo esta informação confrontada com as divulgações constantes no Anexo, e verificava-se se a informação era adequada. De acordo com a NCRF 27 as entidades devem divulgar “*os termos e condições relativos às garantias*”. (SNC, 2009: §49).

Os procedimentos a serem efetuados nas locações financeiras, foram idênticos aos dos empréstimos bancários, enviando pedidos de confirmação de saldos às locadoras (ver anexo IX).

De forma a ser possível verificar a repartição das dívidas entre curto, médio e longo prazo, dos financiamentos obtidos e das locações financeira, era verificada a informação dos contratos, das atas que suportavam a aprovação das diversas condições dos empréstimos contraídos e das locações, bem como dos planos de amortização. Essa informação estava arquivada no *dossier* permanente no ponto “3.7 – *Contratos de financiamento*”. No caso de novos empréstimos/locações era solicitada as cópias dos contratos de planos financeiros e devidamente arquivados no *dossier* permanente

Era preenchido o papel de trabalho “Q2 - *Empréstimos bancários*” à medida que eram analisados os empréstimos bancários/locações.

---

<sup>66</sup> Anexo VIII – Minuta para circularização do Banco de Portugal

De forma a ser possível verificar os suprimentos foram enviadas circularizações aos sócios/acionistas (ver anexo X) com o intuito de indicarem os saldos dos suprimentos efetuados à entidade. Quando recebida a resposta, verificava-se se estava assinada e em conformidade com os valores presentes no balancete.

Como finalização do trabalho realizado, sobre os gastos financeiros, foi a verificação da contabilização da especialização dos juros. Eram obtidos os avisos de lançamentos, ou recebimentos, das últimas prestações de financiamento. O erro mais comum era relativo ao cálculo de especialização dos juros, sendo recomendada a correção do valor quando esse fosse material.

### 3.5.3.3. Estado e Outros Entes Públicos

É da responsabilidade do órgão de gestão assegurar que as operações da entidade sejam efetuadas de acordo com as leis e regulamentos, cabendo-lhe a responsabilidade pela prevenção, ou deteção, e correção de situações de incumprimento, designadamente através da adoção de medidas e procedimentos adequados SCI (DRA 511<sup>67</sup>, OROC, 2005: §13).

O auditor/ROC deve planear e executar o seu exame, devendo ter em conta que as situações de incumprimento, pela entidade, das leis e regulamentos vigentes que podem afetar de forma significativa as demonstrações financeiras (DRA 511, OROC, 2005: §18). Tendo como obrigação *“verificar não só que as dívidas efetivas se encontram adequadamente contabilizadas e/ou divulgadas, mas também a de verificar se de outras situações de eventual incumprimento podem resultar dívidas ainda não determinadas ou omitidas ou responsabilidades contingentes (incluindo penalidades, multas, coimas, juros compensatórios e juros de mora), cuja não relevação, ou não divulgação, possa afetar significativamente a imagem dada pelas demonstrações financeiras”* (DRA 511, OROC, 2005: §19).

---

<sup>67</sup> DRA 511 - Verificação do Cumprimento dos Deveres Fiscais e Parafiscais

A mesma norma estipula que o auditor/ROC não pode ser responsabilizado pelo incumprimento, intencional ou não, por parte da entidade, dos seus deveres fiscais e parafiscais, salvo se este tenha tido conhecimento e não seguiu os procedimentos adequados às circunstâncias (DRA 511, OROC, 2005: §23).

Os deveres fiscais e parafiscais, que as entidades estão sujeitas, são de diversos tipos como declarativos, de manutenção de registos, controlos e documentação, de liquidação, de retenção, de pagamento ou entrega (DRA 511, OROC, 2005: §8).

Era feito pelo ROC um acompanhamento regular das obrigações fiscais e parafiscais das entidades, nomeadamente ao Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), Imposto sobre Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC), IVA, Imposto Selo (IS), Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e Segurança social.

Foram efetuados alguns procedimentos para verificar, se as dívidas estavam corretamente contabilizadas, como também os valores declarados estavam corretos e pagos dentro dos prazos exigidos a título legal.

Primeiramente, o ROC obteve nas empresas o código de acesso para o Portal das Finanças de modo a ser possível descarregar as declarações. No caso de não se ter acesso à senha, nas visitas eram obtidas as fotocópias das declarações como também os extratos das contas de EOEP.

Através do Portal das Finanças, eram analisadas se as informações cadastrais das empresas estavam atualizadas e se havia algum processo de infração fiscais em curso. Como a DRA 511 (OROC, 2005: §27), outro procedimento obrigatório, residia em obter no Serviço de Finanças, as Certidões de Não Dívida das Finanças, de forma a conhecermos a situação fiscal, e da Segurança Social, a certidão da Segurança Social com a situação contributiva das empresas.

#### ▪ **Retenção de Impostos sobre os Rendimentos**

Iniciou-se a análise à retenção de impostos sobre os rendimentos, analisando as retenções efetuadas sobre o trabalho dependente, trabalho independente, sobretaxa extraordinária, rendimentos prediais, rendimentos capitais e outros rendimentos.

A partir dos extratos contabilísticos com os movimentos do período, verificou-se se existiam movimentos irregulares. Comparou-se, mensalmente, os valores expressos nos extratos com os declarados de retenção na fonte. Se o prazo de entrega e de liquidação tinham ocorridos dentro do prazo, “até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram deduzidas” (artigo 98.º, n.º3 do CIRS). Averiguou-se, ainda, se o NIPC (número de identificação de pessoa coletiva) correspondia à entidade em questão. Simultaneamente, preencheu-se o papel de trabalho “S3 – 24.2 – Retenção de Impostos na Fonte” (ver anexo XI) e verificou-se se existiam diferenças.

Como também, analisou-se, se os pagamentos das retenções na fonte correspondiam com o saldo da conta 242 – *Retenções de impostos sobre o rendimento* do mês anterior. Em alguns casos ocorreu diferenças às quais foram analisadas, e posteriormente foi recomendado à empresa a regularização desta situação.

No balancete final recebido, verificou-se se o saldo da conta de 242 - *Retenções de impostos sobre o rendimento*, era o que correspondia ao valor da declaração de dezembro de 2014 e se em 2015 esse valor tinha sido liquidado.

No *dossier* permanente (no ponto 5.3.2) era arquivada a “Modelo 10 — *Rendimentos e retenções — residentes*”, que se destina a declarar os rendimentos sujeitos a imposto declarados auferidos por sujeitos passivos de IRS ou de IRC residentes no território nacional, bem como as respetivas retenções na fonte, e verificava-se se os valores colocados estavam em conformidade com os da contabilidade e se esta declaração tinha sido enviada até ao final do mês de fevereiro de 2015 (artigo 119.º, n.º 1, alíneas c) e d) do CIRS).

#### ▪ IVA

Na questão do IVA, existem dois tipos de periodicidade: mensal e trimestral. Foi verificado o cálculo do imposto a favor do estado constante na declaração do IVA, multiplicando a base tributável pela taxa correspondente. Comparava-se os valores que estavam na contabilidade com os valores que estavam na declaração, e era preenchido o papel de trabalho “S4 – 24.3 – IVA”. Era verificado o cumprimento dos prazos de entrega e pagamento, relativo ao IVA a pagar, das declarações periódicas do IVA.

Quando o IVA é mensal, a declaração deve ser entregue até dia 10 do mês seguinte ao que respeita a declaração, quando é IVA trimestral o prazo para entregar é até ao dia 15 do segundo mês seguinte ao trimestre que respeitam as operações (artigo 41.º do CIVA). Mesmo que não existam operações tributáveis, mantém-se a obrigação de entregar a declaração (artigo 9º, n.º 3 do CIVA).

Na situação de o IVA ser a recuperar, e quando era feito o pedido de reembolso, era verificado se já tinha sido recebido.

No final do período, se existisse IVA a pagar, os valores em aberto nas rubricas de IVA eram cruzados com os valores das últimas declarações de IVA (as declarações de novembro e de dezembro no caso de IVA mensal e a declaração do 4.º Trimestre no caso do IVA trimestral). Sendo, posteriormente, verificado o seu pagamento no início do ano 2015.

#### ▪ **Segurança Social**

Na rubrica da segurança social foram obtidos os ficheiros resumo das remunerações que eram enviados, e os comprovativos de pagamento efetuado todos os meses. Confrontava os extratos dos movimentos ocorridos ao longo do período, com os valores das declarações mensais e com a folha de resumo das remunerações, com o intuito de detetar a existência de diferenças. O mapa preenchido era o papel de trabalho “S6 – 24.5 - *Contribuições para a Segurança Social*”.

Verificou-se se as folhas de Resumo do ficheiro de remunerações tinham o NIPC, e se correspondia à entidade em questão, e se tinham sido entregues e liquidadas dentro dos prazos legais, sendo que o prazo de entrega é até dia 10 do mês seguinte àquele a que as mesmas dizem respeito, e o prazo de pagamento até ao dia 20 do mês seguinte (artigo 40.º, n.º. 2 e artigo 155.º, n.º. 2 do Código Contributivo).

#### ▪ **Outros impostos**

Os procedimentos efetuados ao IS eram semelhantes aos aplicados nas retenções da fonte, ou seja, verificava-se a correta contabilização e se os prazos legais, de pagamento, tinham sido

cumpridos. O número 1 do artigo 44º Código do Imposto Selo, afirma que o pagamento é até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que a obrigação tributária se tenha constituído.

O IMI é o imposto mais relevante, respeitante às autarquias locais, incidindo sobre o valor patrimonial dos prédios rústicos e urbanos a pagar pelos proprietários (Borges, Rodrigues e Rodrigues, 2014: p. 527). Este imposto é pago no período corrente, referente ao período anterior.

Assim sendo, foi revista a contabilização do IMI estimado para 2014, se em 2013 foi refletido como um gasto, e se era considerado o movimento do pagamento do imposto em 2014. Ou seja, era movimentada a conta de EOEP (a débito) por contrapartida de uma conta caixa/depósitos à ordem (a crédito).

Como ainda, verificou-se se o IMI estimado em 2014 foi considerado como acréscimo de gasto, e apenas pago em 2015.

Se o IMI fosse superior a 250 €, apurou-se se o pagamento tinha sido realizado nos meses de abril e setembro. Caso o montante fosse igual ou inferior a 250 €, verificou-se se o pagamento tinha sido efetuado de uma só vez no mês de abril (artigo 120.º, n.º 1 CIMI).

#### ▪ IRC

No tratamento da conta do IRC, preencheu-se a “S2 - 24.1 - imposto sobre o rendimento” que dizia respeito à análise dos Pagamentos por Conta (PC) e o Pagamentos Especiais por Conta (PEC), tendo em consideração os artigos 104.º e 105.º CIRC e os artigos 93.º e 106.º do CIRC, respetivamente.

Para a verificação, recorria-se a um ficheiro existente na SROC que tinha como finalidade a simulação do cálculo do PC e do PEC de 2014. A informação inserida, referente a 2013, era: o volume de negócios, o lucro tributável, o total de PC, o valor da coleta e as retenções na fonte de IRC. Posto isto, eram confrontados os valores gerados com os valores determinados pela entidade para verificar se estava conforme.

---

Se desse lugar a um PC e/ou PEC, através das guias e comprovativos de pagamento, confirmava-se se os montantes pagos tinham sido liquidados atempadamente. No PC, os pagamentos eram efetuados em julho, setembro e dezembro (artigo 107.º, n.º 1 CIRC), e para o PEC em março e outubro (artigo 104.º, n.º 1 e artigo 106.º, n.º 1 do CIRC). Estes últimos pagamentos, apenas são dedutíveis no próprio período de tributação, ou até ao quarto período de tributação seguinte (art.º 93º do CIRC), sendo confirmada esta informação em cada entidade.

Outro dos procedimentos executados no estágio, consistiu na confirmação do cálculo da estimativa de IRC.

Quanto à Modelo 22, foi verificada a sua existência no ponto 5.3.1 do *dossier* permanente. Caso detetássemos que não existia no arquivo, era obtida a Modelo 22, referente a 2013. Analisava-se, se:

- Foi entregue dentro do prazo;
- Houve lugar a um imposto a pagar, e verificado o respetivo pagamento;
- O campo 201 do quadro 07 tinha o valor do resultado líquido de acordo com Certificação Legal de Contas de 2013;
- O valor dos PC e das retenções na fonte constavam na contabilidade; e
- O total dos rendimentos e o volume de negócios do período, estava conforme com o valor evidenciado na Demonstração de Resultados por Natureza aprovada em Assembleia.

Preencheu-se ainda o papel de trabalho “S10 - *obrigações declarativas / rendimentos*”, este documento consistia em perceber se a Modelo 22, Modelo 10, IES (se existirem a Modelo 30 e Modelo 39) estavam corretamente preenchidas.

A maior parte das divergências detetadas, ao longo destas análises, estavam relacionadas com os atrasos nos pagamentos dos impostos sendo o responsável da contabilidade das entidades alertado.

Analisava-se se era efetuada a devida publicação no Anexo, quando recebida as prestações de contas.

## 3.6. Inventários

Nem todas as empresas possuem inventários, apenas as do ramo industrial e comercial. Devido às frequentes dificuldades associadas à determinação e valorização dos inventários, este ciclo é uma das partes de auditoria mais complexa e que requer mais tempo (Arens, Elder e Beasley, 2007: p. 655).

Na perspectiva da auditoria, *“esta é uma das áreas mais importante... pois encontra-se sujeita a um grande volume de transações (compras, processo de fabricação, vendas, recebimentos e pagamentos), mas também pelo risco que lhe está associado (ruptura de stock, obsolescência, baixa rotação)”* (Almeida<sup>68</sup>, 2014).

### 3.6.1. Aspetos Contabilísticos

Os inventários, são *“ativos detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial, no processo de produção para tal venda, ou na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços”* (NCRF 18, SNC, 2009: §6).

A mesma norma no parágrafo 1 prescreve o tratamento contabilístico para os inventários, sendo que o *“aspeto primordial na contabilização dos inventários prende-se com a quantia do custo a ser reconhecida como um ativo, e a ser escriturada até que os réditos relacionados sejam reconhecidos”* (NCRF 18, SNC, 2009: §1).

Relativamente à mensuração, os inventários *“devem ser mensurados pelo custo ou valor realizável líquido<sup>69</sup>, dos dois o mais baixo”* (NCRF 18, SNC, 2009: §9).

O custo dos inventários deverá incluir todos os custos de compra (preço de compra, direitos de importação, custos de transporte), custos de conversão (custo das matérias-primas e outros

---

<sup>68</sup> ALMEIDA, B. – Manual de Auditoria Financeira uma análise integrada baseada no risco, p.336

<sup>69</sup> O valor realizável líquido é o preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efetuar a venda (NCRF 18, SNC, 2009: §7).

---

materiais consumidos, custo da mão de obra-direta) e outros custos incorridos (custos de armazenagem dos produtos) para colocar os inventários no seu local e nas suas condições atuais. Os custos de conversão incluem os custos diretos da produção, como por exemplo a mão-de-obra direta (NCRF 18, SNC, 2009: §§10, 11, 12 e 16).

Como fórmula de custeio dos inventários, temos: o custeio específico, o FIFO (*first in, first out*) e o custo médio ponderado. O custeio específico consiste na identificação específica do custo individual. O FIFO que significa “primeira entrada, primeira saída”, isto é, “*os itens de inventários que foram comprados ou produzidos primeiro sejam vendidos em primeiro lugar*”. Por fim, o custo médio ponderado consiste em que “*o custo de cada item é determinado a partir da média ponderada do custo*” considerando todas as entradas e saídas. Uma empresa deve utilizar o mesmo sistema de custeio para todos os inventários com a mesma natureza e uso (NCRF 18, SNC, 2009: §§23 ao 27).

O custo dos inventários pode ser reduzido para o seu valor realizável líquido, devido aos inventários não virem a ser recuperáveis, quando: se encontrarem danificados, se tornarem total ou parcialmente obsoletos, se os seus preços de venda tiverem diminuído ou se os custos estimados de acabamento ou os custos estimados a serem incorridos para realizar a venda tiverem aumentado (NCRF 18, SNC, 2009: §28).

Assim sendo, quando o valor realizável líquido seja inferior ao custo de compra deve ser registada a perda por imparidade e revista nos períodos subsequentes. “*Quando as circunstâncias que anteriormente resultavam em ajustamento ao valor dos inventários deixarem de existir, ou quando houver uma clara evidência de um aumento no valor realizável líquido devido a alteração nas circunstâncias económicas, a quantia do ajustamento é revertida (isto é, a reversão é limitada à quantia do ajustamento original) de modo a que a nova quantia escriturada seja o valor mais baixo do custo e do valor realizável líquido revisto*” (NCRF 18, SNC, 2009: §33).

Destaca-se, que a “*quantia de qualquer reversão do ajustamento de inventários, proveniente de um aumento no valor realizável líquido, deve ser reconhecida como uma redução na quantia de inventários reconhecida como gasto no período em que a reversão ocorra*” (NCRF 18, SNC, 2009: §34).

### 3.6.2. Objetivos de Auditoria

O objetivo principal da auditoria, na área dos inventários, é verificar se estão corretamente valorizados e se são legítimos.

Na Tabela 8, é feita a ligação entre os objetivos do auditor e as asserções neste ciclo.

**Tabela 8 – Objetivos de auditoria no ciclo dos inventários**

Objetivo de auditoria	Asserção <sup>70</sup>
Os inventários registados existem fisicamente.	Existência
Os inventários são propriedade da empresa.	Direitos e obrigações
As entradas e saídas dos inventários registadas no período ocorreram efetivamente.	Ocorrência
Todos os inventários estão registados.	Integralidade
Os inventários estão corretamente valorizados de acordo com as NCRF. Foram efetuados os ajustamentos adequados face ao valor realizável líquido nos inventários.	Valorização
Os critérios de mensuração dos inventários estão aplicados de forma consistente relativamente a 2013, e foram registados pelo valor correto. O CMVMC está relacionado com réditos/inventários contabilizados em 2014.	Mensuração
Os inventários e o CMVMC estão classificados corretamente, devidamente identificados nas demonstrações financeiras e divulgados em Anexo, de acordo com princípios financeiros geralmente aceites.	Apresentação e divulgação

Fonte: Adaptado de Arens, Elder e Beasley (2007: p.650)

<sup>70</sup> DRA 510 – Prova de Revisão/auditoria, §11

### 3.6.3. Procedimentos de Auditoria

Nesta área os procedimentos efetuados para obter prova suficiente e apropriada foi as contagens físicas e os testes de “corte”. Não decorso do estágio não foram efetuadas inspeções físicas, devido a terem sido executadas anteriormente ao início do estágio. Quanto aos testes de “corte”, apenas realizou-se no estágio de forma superficial. Apesar desta ser uma temática que não foi muito desenvolvida no estágio, no entanto, serão seguidamente expostos os aspetos teóricos.

O auditor tem como objetivo “*obter prova de auditoria suficiente e apropriada respeitante: (a) À existência e condição dos inventários*” (ISA 501<sup>71</sup>, IFAC, 2009: §3). Para ser possível cumprir este objetivo, o ROC, efetuou a contagem física dos inventários, para:

- (i) “*Avaliar as instruções e procedimentos da gerência para o registo e controlo dos resultados da contagem física dos inventários;*
- (ii) “*Observar a execução dos procedimentos de contagem da gerência;*
- (iii) “*Inspecionar os inventários; e*
- (iv) “*Executar contagens de teste*” (ISA 501, IFAC, 2009: §4).

Devendo ser ainda efetuados procedimentos aos registos finais dos inventários, de modo a determinar se estes refletem com exatidão os resultados reais das contagens (ISA 501, IFAC, 2009: §4).

No caso de ser impraticável a contagem física, devido a fatores relacionados com a natureza e localização dos inventários, o auditor deve aplicar procedimentos alternativos (por exemplo: inspeção documental das vendas subsequentes de itens específicos do inventário produzidos ou adquiridos antes da contagem física para, assim, fornecer evidência apropriada e suficiente quanto à existência e condições dos inventários). Caso os procedimentos alternativos não possam ser executados, o auditor deverá modificar a opinião no relatório de auditoria, e emitir uma opinião com reserva por limitação de âmbito (ISA 501, IFAC, 2009: §7, A12 e A14).

Se existirem inventários da empresa na posse de terceiros, um dos procedimentos que o auditor deve adotar é solicitar confirmação, aos terceiros, quanto à quantidade e condições dos inventários. Se estes bens forem sujeitos a contagem física por parte de outro auditor, pode

---

<sup>71</sup> ISA 501 – Prova de Auditoria – Considerações Especificas para Itens Seleccionados

combinar com o outro auditor para assistir à contagem ou obter os relatórios sobre a contagem (ISA 501, IFAC, 2009: §8 e A16).

Para além das contagens físicas, outro dos procedimentos feitos foram os testes de “corte” das operações. Estes testes permitiam saber se todos os inventários estavam registados, através da recolha dos documentos de suporte das compras e vendas dos inventários.

▪ **Testes ao “corte” das compras**

Para o “corte” de operações às compras foram solicitadas aos clientes, as duas últimas faturas, as suas guias de remessa e o documento de receção interna dos meses de dezembro de 2014 e as duas primeiras do mês de janeiro de 2015.

Assim poder-se-ia comprovar se as mercadorias recebidas, antes do fecho, estavam incluídas no inventário físico e corretamente contabilizados. Como também, as mercadorias que tinham sido recebidas após o fecho não foram incluídas nos inventários físicos, sendo contabilizados após essa data.

Quando rececionados os documentos, o ROC comparava a informação (entre as quais a data, artigo e a quantidade) da guia de receção, com a guia de remessa e posteriormente com a fatura do fornecedor. Tinha também que verificar se a contabilização estava correta e se o registo foi efetuado no período apropriado.

▪ **Testes ao “corte” das vendas**

Por sua vez, no “corte” de vendas o objetivo passava pela confirmação se todas as existências vendidas estavam excluídas dos inventários. Para tal, foram solicitadas as duas últimas faturas emitidas em 2014 e das duas primeiras de 2015, as guias de remessa ou outro documento que acompanhem os inventários vendidos durante o transporte.

Os dois testes de “corte” eram realizados em entidades com uma vasta variedade de bens e que tenham uma materialidade relevante nas demonstrações financeiras.

---

Por último, havia o cuidado de verificar se todas as informações referentes com esta área estavam divulgadas no Anexo.

### 3.7. Vendas, prestações de serviço e dívidas a receber

O objetivo principal de uma empresa é a comercialização de bens e serviços, que permita alcançar o lucro. As vendas e as prestações de serviços representam quase a totalidade dos rendimentos obtidos, dessa forma constituem a razão de ser das entidades (Costa e Alves, 2008: p. 597).

Por esta ser a principal fonte de rendimento da empresa, é considerada uma área de risco daí a importância da existência de um sistema de controlo interno que permita o auditor ter uma segurança razoável.

#### 3.7.1. Aspetos Contabilísticos

As vendas e as prestações de serviços surgem no decurso de atividades corrente (ou ordinárias) de uma entidade e em termos contabilístico consideram-se como rendimentos, sendo classificadas como réditos de acordo com a NCRF 20<sup>72</sup> (Borges, Rodrigues e Rodrigues, 2014: p. 977).

O rédito é definido como o *“influxo bruto de benefícios económicos durante o período proveniente do curso das atividades ordinárias de uma entidade quando esses influxos resultarem em aumentos de capital próprio”* (NCRF 20, SNC, 2009: §7).

Deve ser reconhecido quando *“for provável que benefícios económicos futuros fluirão para a entidade e esses benefícios possam ser fiavelmente mensurados”* (NCRF 20, SNC, 2009: §1).

---

<sup>72</sup> NCRF 20 – Réditos

No que respeita à mensuração no parágrafo 9 (NCRF 20, SNC, 2009) da mesma norma descreve que as vendas e prestações de serviços devem “*ser mensurado pelo justo valor<sup>73</sup> da retribuição recebida ou a receber*”, que provêm de um “*acordo entre a entidade e o comprador ou utente do ativo*” considerando quaisquer descontos comerciais e quantiais atribuídas pela entidade (NCRF 20, SNC, 2009: §10).

### 3.7.1.1. Vendas

A contabilização das vendas é refletida na conta 71 – Vendas e aquelas que são “*representadas pela faturação, devem ser deduzidas do IVA e de outros impostos e incidências nos casos em que nela estejam incluídos*” (notas de enquadramento, SNC, 2009).

Para o rédito das vendas ser reconhecido, é necessário ser cumprido todas as condições descritas no parágrafo 14 da NCRF 20 (SNC, 2009), são eles:

- (a) “*A entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativas da propriedade dos bens;*
- (b) *A entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com posse, nem o controlo efetivo dos bens;*
- (c) *A quantia do rendimento possa ser fiavelmente mensurada;*
- (d) *Seja provável que os benefícios económicos associados com a transação fluam para a entidade;*
- (e) *Os custos incorridos ou a serem incorridos referentes a transação possam ser fiavelmente mensurados.”*

No caso de as condições descritas não serem cumpridas, o rédito será objeto de diferimento até todas os requisitos serem cumpridos.

---

<sup>73</sup> “*É a quantia pela qual um ativo pode se trocado ou um passivo liquidado, entre as partes conhecedoras e dispostas a isso, numa transação que não exista relacionamento entre elas*” (NCRF 20, SNC, 2009: §7)

### 3.7.1.2. Prestações de Serviços

A conta de prestações de serviços, refletida na conta 72 – Prestações de Serviços, “*respeita aos trabalhos e serviços prestados que sejam próprios dos objetivos ou finalidades principais da entidade (...) A contabilização a efetuar deve basear-se em faturação emitida ou em documentação externa*” (notas de enquadramento, SNC, 2009).

O rédito das prestações de serviços é reconhecido quando o desfecho da transação possa ser fiavelmente estimado, devendo o mesmo ser reconhecido com referência à fase de acabamento da transação à data do balanço. Só se torna possível quando são satisfeitas, cumulativamente, as condições descritas do parágrafo 20 da NCRF 20 (SNC, 2009):

- (a) *“A quantia de rédito possa ser fiavelmente mensurada;*
- (b) *Seja provável que os benefícios económicos associados à transação fluam para a entidade;*
- (c) *A fase de acabamento da transação à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada;*
- (d) *Os custos incorridos com a transação e os custos para concluir a transação possam ser fiavelmente mensurados”.*

Quando o desfecho da transação não cumpra os requisitos descritos, o rédito só deve ser reconhecido na medida em que os gastos incorridos sejam recuperáveis, isto é, não se reconhece qualquer lucro (NCRF 20, SNC, 2010: §26).

O rédito das prestações de serviços é reconhecido no período em que o serviço é prestado, seguindo o tradicional princípio contabilístico da especialização dos exercícios (NCRF 20, SNC, 2009: §21).

### 3.7.1.3. Dívidas de Clientes

As dívidas a receber referentes à atividade normal, relacionadas com a venda de bens e prestação de serviços, devem ser incluídas na conta 21 – Clientes.

Borges, Rodrigues e Rodrigues<sup>74</sup> (2014) dizem que “a mensuração inicial dos clientes é feita pelo justo valor, que, salvo evidência em contrário, será o preço da transação, que equivalerá ao justo valor da contraprestação, mais os custos de transação que lhe sejam diretamente atribuíveis; todavia, quando tais créditos sobre terceiros tenham um vencimento não superior a um ano e não tenham um juro contratual, poderão mensurar-se pelo seu valor nominal, quando o efeito dos fluxos de caixa não seja significativo”. Seguidamente, a mensuração é feita pelo custo amortizado.

Quando as dívidas de clientes que estão expressas em moeda estrangeira, a NCRF 23 (SNC, 2009: §21) determina que devem “*ser registadas no reconhecimento inicial na moeda funcional, pela aplicação à quantia de moeda estrangeira da taxa de câmbio entre a moeda funcional e a moeda estrangeira à data da transação*”, salvo se o câmbio estiver fixado pelas partes ou garantido por uma terceira entidade.

À data do balanço as dívidas a receber devem ser atualizadas face à taxa em vigor a essa data (NCRF 23, SNC, 2009: §23). Como consequência da atualização referida, resultam em diferenças de câmbio, o parágrafo 27 da mesma norma, descreve que essas “*diferenças de câmbio (...) devem ser reconhecidas nos resultados do período em que ocorram, exceto quanto ao descrito no parágrafo 31*” (NCRF 23, SNC, 2009).

Regra geral as dívidas de clientes são registadas pelo valor que consta na fatura. No entanto, é necessário efetuar testes de imparidade para ser possível analisar se o crédito é recuperável ou não. Caso exista alguma perda de imparidade, deve ser reconhecida como imparidade. Se houver indicação de que a dívida vai ser liquidada ou que já foi, a perda por imparidade reconhecida deve ser revertida (NCRF 12, SNC, 2009: §56).

### **3.7.2. Objetivos de Auditoria**

A auditoria efetuada à área das vendas e prestações de serviços, tem como principal objetivo verificar se os seus saldos estão classificados e valorizados corretamente.

---

<sup>74</sup> BORGES, A.; RODRIGUES, A. e RODRIGUES, R. – Elementos de Contabilidade Geral, p.309

Na tabela seguinte, estão descritos os objetivos específicos, que devem ser satisfeitos, para este ciclo.

**Tabela 9 – Objetivos de auditoria no ciclo de vendas, prestações de serviço e dívidas a receber**

<b>Objetivo de auditoria</b>	<b>Assertão <sup>75</sup></b>
O saldo de clientes respeita a valores que existem de facto e respeita a valores a receber de terceiros relativos às vendas/prestações de serviços da entidade.	Existência
O saldo devedor pertence à entidade, na data do balanço, e traduzem-se em recebimentos futuros.	Direitos e obrigações
As vendas/prestações de serviços/devoluções/recebimentos ocorrem efetivamente em 2014.	Ocorrência
Todas as vendas e prestações de serviço realizadas estão registadas.	Integralidade
Todas as vendas, recebimentos de clientes e deduções às vendas efetuadas durante o período estão devidamente valorizado e reconhecidos nas contas apropriadas	Valorização
As vendas, prestações de serviços, devoluções e recebimentos foram mensuradas pela quantia, e período, corretos.	Mensuração
As vendas e prestações de serviços encontram-se corretamente identificados, classificadas e enquadradas no Balanço. As divulgadas foram efetuadas devidamente.	Apresentação e divulgação

Fonte: Adaptado de Arens, Elder e Beasley (2007: p.420)

<sup>75</sup> DRA 510 – Prova de Revisão/auditoria, §11

### 3.7.3. Procedimentos de Auditoria

Os procedimentos executados nesta área são semelhantes aos realizados no ciclo das compras de bens e serviços e contas a pagar.

Este ciclo divide-se em dois grupos: os procedimentos aplicados às vendas e prestações de serviço, e os procedimentos aplicados às contas a receber de clientes.

#### 3.7.3.1. Vendas e Prestações de Serviços

O ROC selecionou, com base dos extratos contabilísticos que o cliente enviou, os documentos com valor materialmente relevante para na posterior visita à empresa serem obtidas as cópias, e para mais tarde se efetuarem os testes.

Primeiramente existia a inspeção das vendas e prestações de serviços de modo a averiguar se estas resultavam da atividade corrente do período de 2014, e foram confrontados os valores do documento com os da contabilidade. Observou-se se as faturas, as notas de crédito e as notas de débito, estavam conforme com os requisitos do artigo 36.º do CIVA.

Relativamente à contabilização, havia o cuidado de verificar se estava tudo corretamente registado, se a conta de clientes detinha o valor correto e se a taxa do IVA estava corretamente aplicada.

Quanto existiam bónus, abatimentos, descontos e devoluções eram verificadas as causas da sua existência e se estavam devidamente contabilizados. Na situação das devoluções, o cuidado a ter passava por detetar, se esta, estava refletida na conta de clientes, e se o IVA tinha sido regularizado (caso aplicável). Para além desses dois aspetos, o exame era feito ao prazo que decorria entre a expedição até à ocorrência do bem; e no caso de a encomenda ter sido paga, antes da devolução efetuada, era verificado se o cliente tinha recebido o valor monetário correto.

### 3.7.3.2. Dívidas a Clientes

Nas dívidas a clientes provenientes das vendas, um dos procedimentos fundamentais foi o processo de circularização. Esse processo consiste em provar a veracidade dos saldos de clientes e outros devedores apresentados no balanço, através da confirmação dos saldos das dívidas a receber. Nos termos do parágrafo 13 da DRA 505 (OROC, 2006), esta confirmação *“proporciona prova de auditoria respeitante ao funcionamento dos procedimentos de corte de operações. Porém, tal confirmação não proporciona normalmente toda a prova necessária relacionada com a asserção de valorização, uma vez que não é praticável pedir ao devedor que confirme informação pormenorizada relativa à sua capacidade de pagar a dívida”*.

Para iniciar o processo de circularizações, era solicitado a cada cliente um balancete final da rubrica “clientes e outros devedores”. Em seguida, o ROC selecionava os saldos individuais de terceiros, materialmente relevantes, em relação ao saldo global, como também os saldos antigos e os saldos atípicos.

Tal como nas circularizações aos fornecedores, as circularizações para os clientes e outros devedores foram reportadas a 31 de dezembro de 2014, mas em certas situações (por exemplo, empresas de grande dimensão com elevado número de terceiros a circularizar), a data reportou-se a 31 de outubro de 2014.

Com os clientes selecionados para serem circularizados, prosseguiu-se ao preenchimento do papel de trabalho “F2 - *Controlo de circularização das contas a receber*” com o saldo contabilístico a 31/12/2014.

Era enviado a cada cliente os procedimentos a ser desenvolvidos assim como as minutas das cartas a serem enviadas (quer por carta, *e-mail* ou *fax*), como se pode ver no Anexo XII<sup>76</sup>. Este papel de trabalho constituía um resumo de todo o processo de circularização e permitia apurar as divergências existentes entre os saldos constantes da contabilidade das entidades e os saldos apresentados pelos seus clientes e, que posteriormente eram analisadas.

---

<sup>76</sup> Anexo XII – Minuta para circularização de clientes

As cartas eram preparadas pelas entidades auditadas, mas revistas na SROC, e posteriormente enviadas aos destinatários juntamente com um envelope com a morada da SROC. O conteúdo da carta consistia na solicitação, ao devedor, da confirmação (ou não) do saldo inscrito.

Rececionadas as respostas, procedeu-se à análise das mesmas inserindo, a par, o papel de trabalho “F2”, exatamente como era preenchido o papel de trabalho “O2” descrito no ponto 3.5.3.

Existiam três possíveis situações, assim como acontecia nos fornecedores, a resposta em acordo, em desacordo ou confirmação não recebida. Cada uma destas situações exigia diferentes atuações.

Quando as respostas eram em acordo, verificava-se se esta estava assinada e em seguida preenchido o mapa “F2” com a resposta dada. Era posteriormente arquivada junto a este mapa, colocando a cada uma delas a indexação para facilitar a pesquisa.

Nas respostas que estavam em desacordo, existiam duas hipóteses: ou o devedor enviava o saldo ou enviava o extrato com os movimentos discriminados da conta corrente. Sendo, a primeira a mais frequente uma vez que na carta era solicitada a confirmação do saldo.

O procedimento a adotar quando o devedor enviava o saldo, era pegar nos extratos, anterior e posterior, à data da circularização e averiguar se a diferença poderia ser de possíveis documentos em circularização.

Já na segunda hipótese, pegava-se no extrato rececionado e fazia-se a conciliação verificando que movimentos tinham sido considerados pela empresa ou pelo devedor. Após ser detetado, era enviada a resposta do devedor à entidade cliente para o seu responsável da contabilidade proceder à correção do valor. Em norma esta diferença quando existia era relativa recebimentos e/ou de mercadorias em trânsito.

Por último, quando confirmação não recebida, procedia-se aos segundos pedidos (ou terceiros pedidos). Caso, os pedidos não fossem atendidos, tinha-se que passar aos procedimentos alternativos. Baseava-se na análise da liquidação das faturas pendentes, através dos extratos das

---

contas dos clientes com os movimentos após a data da circularização. Nas situações que não era possível fazer esse exame, efetuava-se a análise documental, ou seja, foram verificadas as faturas por pagar que justificavam o saldo a 31 de dezembro de 2014.

Na conclusão do processo das confirmações externas, e com o papel de trabalho “F2” preenchido, era possível totalizar quantos devedores tinham sido circularizados, quantas resposta foram obtidas, como também, o número de saldos confirmados.

### 3.7.3.3. Perdas por Imparidade

Um outro aspeto importante enquanto objeto de análise, neste ciclo, foi o saldo das perdas por imparidade acumuladas (conta 219). Em caso de existir cobrança duvidosa de dívidas a receber, é necessário reconhecer uma perda por imparidade (NCRF 27, SNC, 2009: §23).

O objetivo desta análise consistia em averiguar se o saldo estava adequado, ou não. Para tal verificação, analisava-se os movimentos ocorridos nesta conta durante 2014, obtendo-se esclarecimento sobre a política usada na determinação do saldo final. Detetou-se que muitas empresas seguiam o critério fiscal para reconhecer as imparidades de clientes (reconheciam a dívida atendendo ao número de meses), que contabilisticamente não era correto. Para estes casos, eram recomendadas às entidades reconhecerem a totalidade da dívida.

Seguidamente, o ROC solicitava o balancete para examinar a antiguidade de saldos. No momento da sua observação da existência de clientes com problemas de cobrança ele, em conjunto com o responsável da empresa, analisava a sua evolução. Para grande parte das empresas, ainda eram bastante as contas de clientes com saldos parados e com valores elevados. A par destes procedimentos de perda de imparidade, era preenchido o papel de trabalho “F5 - *Clientes com incobabilidade / Perdas por imparidade acumuladas*”.

Quando as situações do processo de cobrança eram entregues ao(s) advogado(s), efetuava-se a circularização a estes, através do envio de uma carta a solicitar a informação relativa aos processos judiciais em curso referentes às cobranças existentes, à data da avaliação. Um detalhe a verificar-se, era se as dívidas a receber estavam corretamente repartidas em ativo corrente e ativo não corrente.

Na fase de obtenção do processo de prestação de contas, verificou-se, com base no Balanço, se os saldos das dívidas a receber estavam de acordo com o balancete. Caso algum erro fosse detetado, era recomendada a devida correção ao cliente.

Era igualmente verificado se existia algum tipo de compensação de saldos, estando o saldo dos clientes representados no Balanço pelo valor líquido. Se porventura esta situação existisse, era recomendada a reclassificação, onde o saldo devedor aparecia no ativo e o saldo credor no passivo. Examinava-se, se existissem conta de clientes em moeda estrangeira, se a taxa de câmbio estava atualizada ao câmbio de 31 de dezembro de 2014 (exceto para os casos em que o câmbio estava previamente fixado).

Neste ciclo das vendas, prestações de serviços e dívidas a receber, verificou-se se toda informação relacionada estava devidamente divulgada no Anexo às demonstrações financeiras.

### **3.8. Pessoal**

Todas as empresas, para que possam exercer a sua atividade carece, obrigatoriamente, de meios financeiros, materiais e humanos.

Os gastos com o pessoal são relativos aos órgãos sociais e ao pessoal vinculado à empresa por contrato individual de trabalho, ou outro contrato semelhante). Relativamente aos honorários pagos por serviços temporários contratados a trabalhadores independentes (tais como advogados, consultores, etc.) são considerados fornecimentos e serviços externos, por isso encontram-se fora desta rubrica (Santos, 2006: p. 329).

#### **3.8.1. Aspetos Contabilísticos**

Os gastos com o pessoal incluem todas as remunerações fixas e/ou variáveis ao pessoal e aos órgãos sociais, contribuições para a Segurança Social, seguros a favor do pessoal, gastos de carácter social, formação profissional, indemnizações por despedimento e a atribuição de benefício de reforma (Costa e Alves, 2008: p. 425 e 426).

A norma que retrata esta temática é a NCRF 28<sup>77</sup>, trata a contabilização e divulgação dos benefícios aos empregados, devendo reconhecer: um passivo quando um empregado tenha prestado serviços em troca de benefícios a serem pagos no futuro (exemplo: comissões sobre vendas); e um gasto quando a entidade consumir o benefício económico proveniente do serviço prestado por um empregado em troca dos benefícios do empregado (exemplo: retribuição do trabalho prestado) (SNC, 2009: §1).

Segundo as notas de enquadramento, a contabilização dos encargos com o pessoal, passa por três etapas conforme mostra a Figura 7.

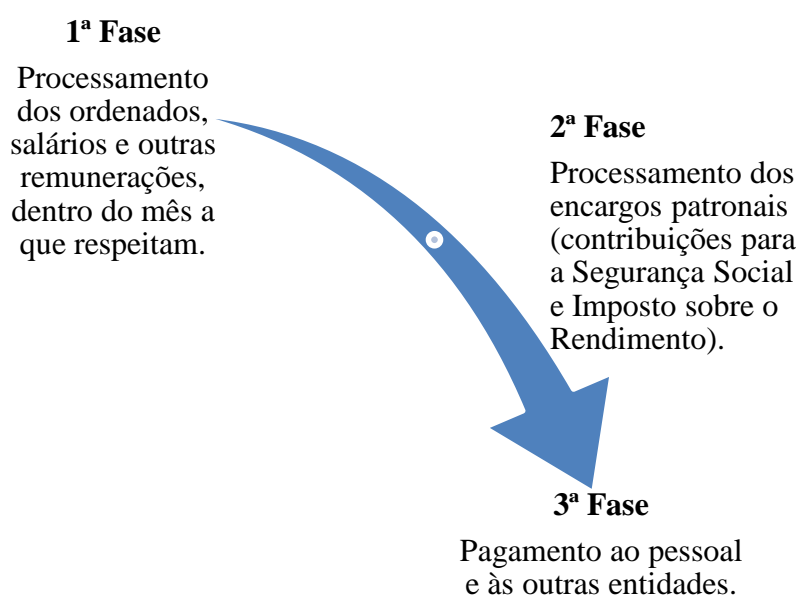


Figura 7 – Contabilização dos encargos com o pessoal

Fonte: Adaptado de Notas de Enquadramento ao SNC (2009), p. 43

### 3.8.2. Objetivos de Auditoria

Na área de pessoa, o objetivo principal da auditoria é estimar se os saldos das contas afetados por este ciclo são declarados de acordo com as normas de informação financeira aplicáveis (Arens, Elder e Beasley, 2007: p. 560).

<sup>77</sup> NCRF 28 – Benefícios dos Empregados

Segue a correspondência entre os objetivos de auditoria com as asserções às demonstrações financeiras.

**Tabela 10 – Objetivos de auditoria no ciclo de pessoal**

<b>Objetivo de auditoria</b>	<b>Asserção <sup>78</sup></b>
O saldo de pessoal respeita a valores efetivamente devidos a terceiros, relativos a trabalhos efetuados.	Existência
As remunerações a pagar pertencem à entidade, e traduzem-se em pagamentos futuros.	Direitos e obrigações
As remunerações a liquidar respeitam ao trabalho prestado, efetivamente, por funcionários reais.	Ocorrência
Os gastos com o pessoal, processados e devidos aos trabalhadores estão registados.	Integralidade
As remunerações a liquidar estão registadas pelo valor correto e nas contas apropriadas.	Valorização
Os gastos com o pessoal estão registados no período correto e pelas taxas salariais aplicáveis.	Mensuração
Os gastos com pessoal e as remunerações a liquidar, estão corretamente identificadas, classificadas e devidamente enquadradas nas demonstrações financeiras. Todas as informações estão divulgadas no Anexo.	Apresentação e divulgação

Fonte: Adaptado de Arens, Elder e Beasley (2007: p.566)

<sup>78</sup> DRA 510 – Prova de Revisão/auditoria, §11

### 3.8.3. Procedimentos de Auditoria

Nesta área os procedimentos efetuados foram, fundamentalmente, sobre os processamentos de salários, o cálculo do subsídio de férias e da estimativa de férias.

Através da lista de colaboradores, que o ROC obteve através do cliente, selecionava as remunerações materialmente relevantes e testou-se se as taxas de retenção do IRS<sup>79</sup> e de Segurança Social<sup>80</sup>, se se encontravam aplicadas corretamente e devidamente contabilizadas. Também se verificou se os rendimentos que estão isentos das taxas mencionadas.

De uma forma geral, dos funcionários selecionados, não foram encontradas diferenças significativas. As diferenças detetadas estavam relacionadas com o arredondamento para a unidade euro inferior não ter sido efetuado, referente à sobretaxa de IRS, conforme dispõe o n.º 2, do artigo 6.º do Decreto-Lei 194/2002, de 25 de setembro.

Quanto aos gastos sobre remunerações o ROC, selecionou-se um mês de processamento, com valores materialmente relevante de salário, e solicitou-se ao cliente todos os documentos para ser possível efetuar a comparação entre os valores do processamento de salários com os movimentos que tinham sido lançados na contabilidade. Esta verificação tinha como finalidade apurar se a contabilização estava correta e apropriada.

Outro procedimento efetuado na SROC, a fim de se verificar se estava corretamente calculada e contabilizada, fez-se a revisão do cálculo da estimativa de férias e subsídio de férias vencidos em 2014 a pagar em 2015. O ROC atestou os seus cálculos e a sua contabilização, confirmando se estava registado em contrapartida com uma conta de acréscimo de gastos em 2014 o valor de férias, subsídio de férias e as respetivas contribuições, a serem pagas em 2015.

Por fim, foram revistas todas as divulgações em Anexo às demonstrações financeiras, efetuadas nesta área.

---

<sup>79</sup> Despacho n.º 309-A/2015, de 12 de janeiro – Tabelas de Retenção na Fonte para o Continente

<sup>80</sup> Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social

### 3.9. Acréscimos e diferimentos

As entidades têm uma vida ilimitada e como tal não importa avaliar o seu desempenho e conhecer resultados apenas no final da sua vida. Como tal importa fragmentar a sua existência em segmentos temporais, designados por períodos/exercício contabilísticos que tem uma duração de doze meses (pode coincidir ou não com o ano civil). Essa periodização requer alguns cuidados especiais de modo a salvaguardar a fiabilidade da informação.

Um dos cuidados especiais trata-se de integrar nos trabalhos finais de exercício os acréscimos e diferimentos, imputando para os períodos corretos os gastos e rendimentos, e os pagamentos e recebimentos.

#### 3.9.1. Aspetos Contabilísticos

As demonstrações financeiras devem ser preparadas com base do regime do acréscimo, exceto a informação dos fluxos de caixa (Anexo, SNC, 2009: 2.3.1). Segundo as notas de enquadramento do SNC (2009) os acréscimos *“registam a contrapartida dos rendimentos e dos gastos que devam ser reconhecidos no próprio período, ainda que não tenham documentação vinculativa, cuja receita ou despesa só venha a ocorrer em período ou períodos posteriores”*.

##### 3.9.1.1. Devedores e Credores por Acréscimo

A conta 272 – Devedores e credores por acréscimos (de tipo económico) deve ser *“registada em contrapartida dos rendimentos e gastos que devam ser reconhecidos no próprio período, ainda que não tenha documentação vinculativa, cuja receita ou despesa só venha a ocorrer em período ou períodos posteriores”* (Notas de enquadramento, SNC, 2009). Esta conta encontra-se subdividida em:

2721 – Devedores por acréscimos de rendimentos (conta de ativo): Esta conta serve de contrapartida dos rendimentos a reconhecer no próprio período, ainda que não tenham

---

documentação vinculativa, cuja receita só venha a obter-se em período(s) posterior(es). Por exemplo: os juros de depósitos a prazo que vencem no(s) período(s) seguinte(s).

2722 – Credores por acréscimos de gastos (conta de passivo): Esta conta serve de contrapartida dos gastos por reconhecer no próprio período, ainda que não tenham documentação vinculativa, cuja despesa só venha a incorrer-se em período(s) posterior(es). Por exemplo: Água, Eletricidade, Internet, etc.

### 3.9.1.2. Diferimentos

Já a conta 281 – Diferimentos, de acordo com as mesmas notas, esta conta “*compreende os gastos e os rendimentos que devam ser reconhecidos nos períodos seguintes*” (Notas de enquadramento, SNC, 2009). Desdobrando-se em:

281 – Gastos a reconhecer (conta de ativo): Esta conta compreende os gastos que devam ser reconhecidos nos períodos seguintes, permitindo assim o registo dos gastos no(s) período(s) a que respeita(m). Por exemplo Renda paga em dezembro, que respeita ao mês de janeiro.

282 – Rendimentos a reconhecer (conta de passivo): Esta conta compreende os rendimentos que devam ser reconhecidos nos períodos seguintes, permitindo assim o registo dos rendimentos no(s) período(s) a que respeita(m). Por exemplo: Recebimento de um adiantamento de uma renda.

## 3.9.2. Objetivos de Auditoria

Na Tabela 11, são apresentados os objetivos específicos que permitem o auditor atingir para que seja possível ele emitir uma opinião suficiente e apropriada, para este ciclo.

Tabela 11 – Objetivos de auditoria no ciclo de acréscimos e diferimentos

Objetivo de auditoria	Asserção <sup>81</sup>
Os saldos dos acréscimos e dos diferimentos existem de facto.	Existência
Os saldos dos acréscimos e diferimentos que do ativo dizem respeito a direitos da empresa., e os que figuram no passivo representam obrigações da empresa.	Direitos e obrigações
Todos os acréscimos e diferimentos registados ocorrem efetivamente em 2014.	Ocorrência
Todos os acréscimos e diferimentos estão registados.	Integralidade
Os acréscimos e diferimentos estão registados pelas quantias adequadas e na conta correta.	Valorização
Os acréscimos e diferimentos estão registados no período correto.	Mensuração
Os saldos dos acréscimos e diferimentos estão identificados, classificados, e divulgados em Anexo com as NCRF.	Apresentação e divulgação

Fonte: Adaptado de Baptista da Costa (2010: p.344)

### 3.9.3. Procedimentos de Auditoria

Inicialmente procedeu-se à comparação do saldo do ano de 2013 com o ano 2014, tanto dos diferimentos como nos acréscimos. Deste modo, para se verificar se a entidade aplicava políticas consistentes com o período anterior.

Foi efetuada a análise das quatro rubricas existentes neste ciclo, nos quais foram selecionadas as mais relevantes do período, em especial as referentes a dezembro.

<sup>81</sup> DRA 510 – Prova de Revisão/auditoria, §11

Seguidamente, para verificar se a empresa estava a efetuar a especialização adequadamente era obtida a documentação, quando os técnicos de auditoria efetuavam a visita, e revista posteriormente. Eram revistas e recalculadas, as especializações selecionadas.

#### **3.9.3.1. Acréscimo de rendimento**

Nesta rubrica analisavam-se os juros a receber dos depósitos a prazo. Com por exemplo, o caso de um juro que respeita ao período de 30/10/2014 a 30/10/2015, em que o recebimento apenas ocorria no final de outubro de 2015. Uma parte do rendimento pertencia ao presente ano e outra parte ao ano seguinte.

Neste caso a preocupação no estágio passava por verificar se a receita era originada em 2015 e se o rendimento a reconhecer ocorria no período.

#### **3.9.3.2. Acréscimo de gasto**

Nesta rubrica foram analisadas as faturas dos FSE (água, eletricidade, comunicações), juros a liquidar e remunerações a liquidar (férias e subsídio de férias, vencidos num ano, mas pagos no ano seguinte). Nesta análise verificou-se se os encargos respeitavam a despesas de 2015.

A título de exemplo existia a fatura de eletricidade, que o período de consumo respeitava a dezembro de 2014, no entanto essa fatura só era cobrada em janeiro de 2015. Era feita a averiguação, se era reconhecida a estimativa de gasto a reconhecer em dezembro de 2014.

#### **3.9.3.3. Gastos a reconhecer**

Neste caso, havia o caso de um seguro anual pago em 1 de setembro de 2014, em que 4 meses são custos em 2014 e 8 meses pagos em 2015. Nesta situação verificava-se, mais uma vez, se a despesa era gerada e se o gasto foi respeitante ao período de 2015.

#### **3.9.3.4. Rendimentos a reconhecer**

Quanto aos rendimentos a reconhecer as situações analisadas na SROC foram, sobretudo, rendas recebidas antecipadamente. Para tal averiguou-se se as rendas recebidas em dezembro de 2014 eram referentes ao período seguinte, isto é, janeiro 2015. Caso a sua contabilização estivesse incorreta recomendava-se a sua regularização, no entanto não se verificaram situações irregulares.

De um modo geral, o erro mais proveniente foi o aritmético devido ao engano no cálculo dos dias respeitantes a cada período. Quando se tratavam de erros materialmente relevantes, solicitava-se ao cliente para efetuar a sua alteração.

O grande cuidado a ter quando recebidas as demonstrações financeiras finais, era verificar se as contas dos acréscimos e diferimentos estavam enquadradas corretamente no Balanço e divulgadas no Anexo.

### **3.10. Capital Próprio**

Nesta rubrica, na maioria das entidades, é considerada a principal fonte de financiamento. Nela estão incluídas todas as operações relacionadas com o capital, ações/quotas próprias, outros instrumentos de capital próprio, reservas, resultados transitados, ajustamentos em ativos financeiros, excedentes de revalorização de AFT e AI, outras variações no capital próprio, resultado líquido do período e por fim os dividendos antecipados.

#### **3.10.1. Aspetos Contabilísticos**

A temática referente ao capital próprio, encontra-se refletido na classe 5 – Capital, reservas e resultados transitados e regulado na NCRF 27. O ciclo de capital próprio incluí ainda o resultado líquido do período que se encontra refletido na conta 88 – Resultados.

### 3.10.1.1. Capital Social

O Capital Social, refletido na conta 51 – Capital, de acordo com as notas de enquadramento do SNC “*evidencia o capital subscrito, devendo ser deduzido, para efeitos de elaboração do Balanço, o eventual saldo da conta 261 — Acionistas c/subscrição ou 262 — Quotas não liberadas*” (SNC, 2009). O capital pode ser aumentado ou reduzido, no entanto esta modificação só poderá acontecer quando deliberada pelos sócios em conformidade com o disposto para cada sociedade.

No caso de ocorrer um aumento de capital, só pode acontecer quando o capital anterior não se encontre totalmente liberado. As formas de aumento de capital são: novas entradas<sup>82</sup> (entradas em dinheiro ou entradas em espécie), incorporação de reservas<sup>83</sup> e conversão de passivos (por deliberação específica dos sócios ou por deliberação dos credores).

Por sua vez, a redução de capital origina uma redução nas garantias oferecidas aos credores (artigos 94.º a 96.º do CSC). Pode ser originado quando exista na saída de um sócio, excesso de capital e cobertura de prejuízos.

### 3.10.1.2. Outros Instrumentos de Capital Próprio

As notas de enquadramento (SNC, 2009) descrevem que a conta 53 – Outros instrumentos de capital próprio “*será utilizada para reconhecer as prestações suplementares ou quaisquer outros instrumentos financeiros (ou as suas componentes) que não se enquadre na definição de passivo financeiro*”, nomeadamente, no caso previsto no artigo 210.º do CSC.

### 3.10.1.3. Reservas

As reservas (conta 55 – Reservas) incluem as subcontas 551 – Reservas Legais e 552 – Outras Reservas.

---

<sup>82</sup> Ver artigo 87º a 90º e artigo 265º a 269º (sociedades por quotas) e artigoº 456º a 462º (sociedades anónimas) do CSC

<sup>83</sup> Ver artigoº 91º a 93º do CSC

As Reservas Legais “compreende as quantias respeitantes a reservas não distribuíveis, de génese legal, estatutária ou outro”, e as Outras Reservas “compreende as quantias de todas e quaisquer reservas distribuíveis, cuja afetação decorre de deliberação dos detentores de capital” (Observações às Demonstrações Financeiras, SNC, 2009).

#### 3.10.1.4. Resultados Transitados

Os Resultados Transitados representada na conta 56, segundo as Observações às Demonstrações Financeiras (SNC, 2009), refletem “os resultados do período anterior, para os quais não exista uma deliberação específica sobre a sua aplicação (se lucros), ou cobertura (se prejuízos). Nesta rubrica, também poderão ser registados alguns efeitos decorrentes da NCRF 4 – Políticas Contabilísticas, alterações nas Estimativas e Erros.

### 3.10.2. Objetivos de Auditoria

O objetivo neste ciclo consiste em “obter evidência sobre as transações sobre os saldos se são legítimos e razoáveis, se estão devidamente classificados e valorizados e se a sua constituição e a sua apresentação foram efetuadas de acordo com os normativos legais e as NCRF” (Almeida<sup>84</sup>, 2014).

A Tabela 12, apresenta os objetivos específicos associados a cada uma das asserções.

Tabela 12 – Objetivos de auditoria no ciclo de capital próprio

Objetivo de auditoria	Asserção <sup>85</sup>
O saldo do capital próprio registado existe de facto.	Existência
Os movimentos no capital próprio são efetivamente propriedade da entidade.	Direitos e obrigações

<sup>84</sup> ALMEIDA, B. – Manual de Auditoria Financeira uma análise integrada baseada no risco, p. 451

<sup>85</sup> DRA 510 – Prova de Revisão/auditoria, §11

As transações e acontecimentos respeitantes ao capital próprio ocorreram em 2014.	Ocorrência
As transações e acontecimentos existentes relacionados com o capital próprio, estão refletidos nas demonstrações financeiras.	Integralidade
As operações relacionadas com o capital próprio estão registadas pela quantia adequada, segundo os princípios contabilísticos.	Valorização
Os movimentos do capital próprio estão registados pelo valor correto, no período correto.	Mensuração
Todas as informações pertinentes relacionadas com o capital próprio, estão devidamente identificadas, classificadas e devidamente divulgadas no Anexo, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro.	Apresentação e divulgação

Fonte: Adaptado de Baptista da Costa (2014: p. 668)

### 3.10.3. Procedimentos de Auditoria

Através dos extratos, analisou-se todas as variações que existiam da classe 5, nomeadamente as rubricas de variações de capital, de outros instrumentos de capital próprio, das reservas, dos resultados transitados, assim como, as resultantes da aplicação do resultado líquido do exercício.

Nesta área tem que se ter em consideração o tipo de sociedade e as leis que lhe são aplicáveis, para se avançar com os procedimentos aplicados.

De forma a verificar o capital, era solicitado a cada cliente o código de acesso à Certidão Permanente de Registo Comercial para consulta no *site* do Portal do Cidadão. Com este código de acesso, como primeiros procedimentos consistia na análise da certidão onde verificou-se se o capital social que o cliente tinha no início do período, e se estava em conformidade com o saldo de abertura da conta de capital.

Em seguida examinava-se se ocorreu aumentos ou reduções de capital no ano 2014, se foi aprovado e se estava de acordo com os requisitos legais. Através da verificação dos registos contabilísticos, com o livro das atas, com os registos comerciais entre outros documentos.

Quando existia aumento de capital, e autorizado, o passo seguinte era detetar qual foi a modalidade de aumento (por novas entradas, por incorporação de reservas ou por conversão de créditos) e se estava em vigor com a lei vigente. Na ata de deliberação do aumento de capital, verificou-se se estava devidamente assinada, e se o aumento de capital estava registado na Conservatória do Registo Comercial. O ROC verificava os registos contabilísticos, para constatar se estava em conformidade com o tipo de aumento de capital efetuado.

No caso, de um aumento de capital por novas entradas, o ROC, solicitava os documentos bancários que comprovem os depósitos dessas entradas. Ele ainda verificava o tipo de ações que tinham sido emitidas no aumento de capital, como também a percentagem que detém cada sócio.

Como tarefa, durante o estágio verificou-se do cálculo da proposta de aplicação de resultados de 2013, como também se o lançamento contabilístico dessa aplicação se encontrava conforme em 2014. Ainda sobre essa relação, verificou-se a proposta de aplicação de resultados, de forma a verificar se as empresas cumpriam os requisitos impostos pelo CSC (de acordo com o artigo 295.º, n.º 1 do CSC as empresas são obrigadas a destinar à reserva legal 5% do resultado líquido até perfazer um total de 20% do capital).

Em algumas empresas, detetou-se que o artigo 295.º do CSC não era corretamente aplicado, isto é, não era aplicado a reserva legal 5% do resultado líquido; outro problema detetado foi a não conformidade entre os registos contabilísticos e com o descrito no relatório de gestão. Após detetadas estas situações, os clientes eram alertados e recomendava-se para a retificação.

Por último foi verificada a adequada divulgação feita em Anexo às demonstrações financeiras.

### 3.11. DRAI e outras atividades desenvolvidas

As realizações dos trabalhos de auditoria foram realizadas com o recurso do programa informático DRAI<sup>®</sup> (Dossier de Revisão/Auditoria Informatizado), conjuntamente com o Excel da *Microsoft Office*.

O DRAI é uma aplicação informática integrada de apoio ao planeamento e realização do trabalho de revisão/auditoria às contas, desenvolvida pela BDO & Associados, SROC, Lda. dirigida aos Revisores Oficiais de Contas e seus colaboradores<sup>86</sup>.

Uma atividade que se efetuou no estágio, foi a inserção de balancetes trimestrais, quer manual quer automaticamente.

Quando os ficheiros dos balancetes, enviados pelas entidades, estavam em formato *excel*, era possível a introdução automática no DRAI. Apenas era necessário modificar algumas formatações existentes no ficheiro, e posteriormente, era importado para o DRAI pela função *ImportDRAI*.

Quando os ficheiros dos balancetes estavam em formato diferente do *excel*, a introdução passava a ser rubrica a rubrica, manualmente.

Após a introdução do balancete no programa, era necessário ser validado. Ao efetuar a validação, era apresentada uma lista de diferenças entre o balancete do cliente e o gerado pelo DRAI, permitindo assim alertar para determinados erros que os balancetes continham.

Na fase final da auditoria, como tarefa executada, verificou-se os documentos, exigidos legalmente que fazem parte do processo de prestação de contas em que o objetivo era verificar se estavam elaborados e se as DF apresentadas pelo órgão de gestão estavam corretas.

Esses documentos eram o balanço, a demonstração de resultados por naturezas, demonstração de alterações do capital próprio e o Anexo às demonstrações financeiras.

---

<sup>86</sup> Informação retirada do site <http://www.bdo.pt/solucoes-ti/drai>

Após a inserção dos balancetes trimestrais, e baseada neles, com o auxílio do DRAI, existia a opção de extrair automaticamente as demonstrações financeiras que continha a comparação trimestral e anual. Para além do balanço, demonstrações de resultados, demonstrações de alteração do capital próprio e fluxos de caixa; também era extraído os papéis de trabalho que justificavam os valores do balanço e da demonstração de resultados, como também os rácios financeiros.

Quando geradas as demonstrações financeiras, comparou-se as extraídas pelo programa com as demonstrações financeiras elaboradas pelo cliente e, se for o caso, sugerir reclassificação ou correção de algum lançamento. Verificou-se os comparativos nelas apresentados, conforme estabelecido pelo parágrafo 7 da DRA 720 (OROC, 1998), o qual refere que *“o revisor/auditor deve determinar se os comparativos estão em conformidade, em todos os aspetos materialmente relevantes, com a estrutura de relato financeiro subjacente às demonstrações financeiras objeto de exame e das quais são parte integrante”*.

Na reta final do estágio, foi ainda possível acompanhar o trabalho de revisão referente ao ano de 2015.

## Conclusão

O presente relatório representa o cessar de mais uma etapa, e sua redação expõe de forma clara a importância da revisão de contas e os procedimentos realizados ao longo do estágio. Dá-se como balanço positivo o estágio, por se ter tornado uma forma de solidificar os conhecimentos teóricos ao longo do percurso académico como também aquisição de novas competências.

A opção de realizar um estágio curricular tornou-se uma experiência deveras gratificante, onde houve a oportunidade de lidar com pessoas que sempre tiveram dispostas em ajudar. Não permitiam que ficasse com alguma dúvida, e sempre me explicaram todos os procedimentos de uma forma extremamente detalhada. Esse carinho e partilha de informação foi demonstrado do primeiro ao último dia de estágio. A interação e o espírito de equipa foram notáveis.

Foi uma experiência que enriqueceu tanto a título pessoal como profissional, pois permitiu o primeiro contacto com a área. Devido à vasta gama de cliente houve a oportunidade de contactar com diversos setores de atividade, no qual consolidou-se os conhecimentos teóricos, adquiridos na fase letiva, e permitiu ter uma visão abrangente à profissão.

Primeiramente, o tema abordado neste relatório foi um enquadramento teórico sobre a auditoria. O conceito de auditoria que tem vindo a evoluir, equiparada à evolução das entidades e das suas necessidades. O tema de auditoria financeira é a matéria central, que permite ao auditor conferir credibilidade à informação financeira que as entidades preparam e divulgam. Possibilitando a tomada de decisões por parte dos utilizadores desta informação.

O processo de auditoria é composto por três fases, que foram descritas: planeamento, execução e conclusão. A primeira fase é fundamental para que a auditoria tenha sucesso. A segunda fase consiste em executar os procedimentos, que na fase de planeamento, foram estabelecidos. Por fim, a última fase que consiste na emissão, por parte do auditor, de uma opinião.

Em suma, o presente relatório apresenta os principais procedimentos que se efetuou enquanto júnior na Manuel Henriques Pinto, SROC, Sociedade Unipessoal Lda, com a fundamentação teórica que suporta todos os temas. Ainda há muito que crescer a nível profissional, sendo este primeiro contacto com a profissão uma mais valia para desenvolver essas capacidades.

---

## Referências bibliográficas

- ALBUQUERQUE, Fábio; BENTINHO, Porfírio; MOTA Tânia, (2008) – **As asserções e a obtenção de prova de auditoria – O ciclo das vendas e dívidas a receber**. Revisores e Auditores n.º 41, abril/junho, p. 26-38;
- ALMEIDA, Bruno José de (2014) – **Manual de Auditoria Financeira uma análise integrada baseada no risco**, Lisboa: Escolar Editora, ISBN: 978-972-592-427-3;
- ARENS, Alvin; ELDER, Randal e BEASLEY, Mark, 2007 – **Auditoria: Un Enfoque Integral**. 11ª Edição, Pearson Educación, ISBN: 978-970-26-0739-7;
- BARATA, Alberto da Silva (1996) – **Contabilidade, Auditoria e Ética nos Negócios**, Lisboa: Editorial Notícias, ISBN: 972-46-0774-7;
- Borges, A., Rodrigues, A., & Rodrigues, R. (2014), **Elementos de Contabilidade Geral**, 26ª Edição, Áreas Editora, ISBN: 978-989-8058-87-4;
- COSTA, Carlos Baptista da (2014) – **Auditoria Financeira, Teoria & Prática**, 10ª Edição, Editora Rei dos Livros, ISBN: 978-989-8305-64-0;
- COSTA, Carlos; ALVES, Gabriel (2008) – **Contabilidade Financeira**, 7ª Edição, Editora Rei dos Livros, ISBN: 978-972-51-1150-5;
- GOMES, Emília (2014) – **A Importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria**. Revisores e Auditores. (janeiro – março), p. 9 a 31;
- IFAC – International Federation of Accountants, 2009, **Norma Internacional de Auditoria (ISA) 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de acordo com as Normas Internacionais de Auditoria**. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
- IFAC – International Federation of Accountants, 2009, **Norma Internacional de Auditoria (ISA) 210 – Acordar os Termos de Trabalhos de Auditoria**. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
- IFAC – International Federation of Accountants, 2009, **Norma Internacional de Auditoria (ISA) 230 – Documentação de Auditoria**. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
- IFAC – International Federation of Accountants, 2009, **Norma Internacional de Auditoria (ISA) 240 – As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa**

- 
- Auditoria de Demonstrações Financeiras.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
- IFAC – International Federation of Accountants, 2009, **Norma Internacional de Auditoria (ISA) 250 – Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - IFAC – International Federation of Accountants, 2009, **Norma Internacional de Auditoria (ISA) 300 – Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - IFAC – International Federation of Accountants, 2009, **Norma Internacional de Auditoria (ISA) 315 – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do Seu Ambiente.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - IFAC – International Federation of Accountants, 2009, **Norma Internacional de Auditoria (ISA) 320 – A Materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - IFAC – International Federation of Accountants, 2009, **Norma Internacional de Auditoria (ISA) 330 – As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - IFAC – International Federation of Accountants, 2009, **Norma Internacional de Auditoria (ISA) 450 – Avaliação de Distorções Identificadas durante a Auditoria.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - IFAC – International Federation of Accountants, 2009, **Norma Internacional de Auditoria (ISA) 500 – Prova de Auditoria.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CD- ROM v.1.00.04, 2012;
  - IFAC – International Federation of Accountants, 2009, **Norma Internacional de Auditoria (ISA) 501 – Prova de Auditoria-Considerações Especificas para itens Selecionados.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - IFAC – International Federation of Accountants, 2009, **Norma Internacional de Auditoria (ISA) 505 – Confirmações externas.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - IFAC – International Federation of Accountants, 2009, **Norma Internacional de Auditoria (ISA) 570 – Continuidade.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
-

- 
- IFAC – International Federation of Accountants, 2009, **Norma Internacional de Auditoria (ISA) 580 – Declarações Escritas**. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - IFAC – 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**. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - IFAC - International Federation of Accountants, **Guia de Utilização das Normas de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno e Médio Portes Volume 1 — Conceitos Básicos**, 2.ª Ed., outubro de 2010;
  - IFAC - International Federation of Accountants, **Guia de Utilização das Normas de Auditoria em Auditorias de Entidades de Pequeno e Médio Portes Volume 2 — Orientações Práticas**, 2.ª Ed., outubro de 2010;
  - IPAI (2014) – **Nova framework COSO O que mudou e como aplicar nas organizações**. Disponível em: [http://www.ipai.pt/fotos/gca/201411\\_ipai\\_coso\\_icf\\_2013\\_vfinal\\_1416586714.pdf](http://www.ipai.pt/fotos/gca/201411_ipai_coso_icf_2013_vfinal_1416586714.pdf);
  - MORAIS, Georgina; MARTINS, Isabel (2013) – **Auditoria Interna – Função e Processo**, 4ª edição, Lisboa: Áreas Editora, ISBN: 978-989-8058-81-2;
  - NABAIS, Carlos (1993) – **Noções Práticas de Auditoria**, 2ª edição, Lisboa: Editorial Presença, ISBN: 972-23-1535-8;
  - OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. **Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 230 – Papéis de trabalho**. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015.
  - OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. **Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 300 – Planeamento**. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. **Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 310 – Conhecimento do negócio**. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. **Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 320 – Materialidade**. In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
-

- 
- OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. **Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 400 – Avaliação do risco de revisão/auditoria.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. **Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 410 – Controlo Interno.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. **Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 505 – Confirmações externas.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. **Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 510 – Prova de Revisão/Auditoria.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. **Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 580 – Declarações do Órgão de Gestão.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. **Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 700 – Relatório de Revisão/ Auditoria.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 1999. **Diretriz de Revisão/Auditoria (DRA) 925 – Programa Operacional de Economia.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015;
  - OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, 2011, **Código de Ética dos Revisores Oficiais de Contas.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas;
  - OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. **Normas Técnicas de Revisão/ Auditoria.** In: Manual do Revisor Oficial de Contas, CodInfoWeb/DigiLex, 2015.
  - SANTOS, José Gonçalves dos (2006) – **Contabilidade Financeira manual de casos práticos**, 2ª edição, Quid Juris?, ISBN: 972-724-282-0;
  - SEGURANÇA SOCIAL (2015) – **Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social – Taxas Contributivas.** Disponível em: [http://www.seg-social.pt/documents/10152/13311/Guia\\_taxas+Contributivas\\_set2015.pdf/d96972fb-a15b-4f57-80f8-d06a65b1535f](http://www.seg-social.pt/documents/10152/13311/Guia_taxas+Contributivas_set2015.pdf/d96972fb-a15b-4f57-80f8-d06a65b1535f);
  - SNC (2009) – **Sistema de Normalização Contabilística**, Porto Editora, ISBN:978-972-0-32646-1;
-

- SOARES, André David de Vasconcelos Aguiar (2005) – **O Controlo de Qualidade do Trabalho de Auditoria**. Braga: Universidade do Minho. Escola de Economia e Gestão. Dissertação de mestrado;
- TABORDA, Daniel Martins Geraldo (2006) – **Auditoria – Revisão Oficial das Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas**, 1ª edição, Lisboa: Edições Sílabo, ISBN: 972-618-433-9.

## Anexos

### Anexo I – Questionário de Controlo Interno

Empresa:

Área coberta: Meios monetários

Descrição do procedimento contabilístico e/ou CI	S	N	N/A	Comentários
<b>A. RECEBIMENTOS</b>				
1. O correio é aberto por um empregado que não pertença às Secções de Tesouraria ou de Contabilidade?				
2. O empregado que abre o correio elabora uma lista dos valores recebidos?				
3. A lista referida em 2 é verificada por outra pessoa relativamente aos valores contabilizados?				
4. Há controlos específicos sobre os cheques "pós-datados"?				
5. Os valores recebidos são diária e integralmente depositados nos Bancos por um empregado não pertencente à Tesouraria à Contabilidade ou cobranças?				
6. Há controlos específicos sobre os cheques de clientes devolvidos pelos Bancos?				

Descrição do procedimento contabilístico e/ou CI	S	N	N/A	Comentários
7. Os empregados que lançam contas correntes de clientes têm acesso aos valores recebidos ou à Secção de Tesouraria?				
8. No caso de se efetuarem vendas a dinheiro confere-se diariamente o total dos valores recebidos com o somatório das VD's emitidas?				
9. Os empregados da Tesouraria têm acesso às contas correntes dos clientes?				
10. A empresa utiliza emissão de recibos simultaneamente à emissão das faturas? Se sim, há controlo dos recibos em carteira?				
11. Há possibilidade de emitir recibos manuais? Os movimentos são controlados?				
12. Faz-se algum controlo sobre recibos em poder de cobradores?				
13. Os empregados que manuseiam valores, sobretudo cobradores e os que se deslocam aos Bancos, estão seguros contra o risco de roubo?				
14. Existe algum controlo sobre pagamentos por conta?				

Descrição do procedimento contabilístico e/ou CI	S	N	N/A	Comentários
15. Os recibos anulados são devidamente inutilizados?				
16. A caixa funciona em sistema de fundo fixo?				
<b>B. PAGAMENTOS EM DINHEIRO</b>				
17. Os pagamentos feitos por caixa são concretizados com base em documentos devidamente conferidos e autorizados?				
18. Quando se repõe o fundo fixo apõe-se um carimbo de "Pago" nos respetivos documentos?				
19. O cheque para reposição do fundo fixo é emitido à ordem do responsável pelo mesmo?				
20. Efetuam-se pagamentos de "vales" através do fundo fixo?				

Descrição do procedimento contabilístico e/ou CI	S	N	N/A	Comentários
21. Em caso afirmativo, se os mesmos não forem resgatados até ao final do mês, procede-se à sua transferência para a correspondente conta de terceiros?				
22. Efetuam-se contagens de surpresa ao fundo fixo de caixa?				
<b>B. PAGAMENTOS POR BANCOS</b>				
23. Os cheques são assinados por duas pessoas com autoridade para o fazer?				
24. Os cheques são assinados na presença dos respetivos documentos de suporte previamente conferidos?				
25. Há segregação de funções entre quem assina e quem tem responsabilidades pelos pagamentos?				
26. A decisão de emissão de cheque é baseada na análise dos valores em aberto na conta corrente do fornecedor?				
27. Obtém-se uma cópia de todos os cheques emitidos?				
28. A emissão do cheque é informática?				
29. Com a emissão do cheque é dado baixa automática no documento ou é assinalado o pagamento?				
30. Após os cheques serem assinados e cruzados os documentos de suporte são cancelados (apondo-se carimbo "pago" ou o nº do cheque no documento)?				
31. São assinados cheques em branco e/ou ao portador? Onde são guardados os cheques e quem tem acesso aos mesmos?				

Descrição do procedimento contábilístico e/ou CI	S	N	N/A	Comentários
32. Os cheques, depois de assinados, são enviados diretamente para o correio sem voltarem às pessoas que os elaboraram ou que conferiram ou aprovaram os respectivos documentos de suporte?				
33. Há cheques emitidos, contabilizados, mas não enviados?				
<b>C. CONCILIAÇÕES BANCÁRIAS</b>				
34. As conciliações bancárias são feitas mensalmente?				
35. As conciliações bancárias são feitas por algum empregado que assine cheques ou que manuseie numerário?				
36. Os itens que aparecem nas conciliações por um prazo de tempo anormal são objeto de adequada investigação?				
37. As conciliações são assinadas pelo empregado responsável pela elaboração?				
38. Existe um responsável que verifique as conciliações e as vise?				
39. As conciliações são visadas por um administrador? Ficam arquivadas?				
40. As conciliações são elaboradas em impresso próprio e acompanhadas de evidência do saldo no Banco e na Contabilidade?				
41. Os depósitos pendentes são justificados com documento que prove a sua efetivação?				

---

Descrição do procedimento contabilístico e/ou CI	S	N	N/A	Comentários
42. São devidamente discriminados os movimentos pendentes?				

**RESUMO DOS PONTOS FORTES, PONTOS FRACOS E RECOMENDAÇÕES****PONTOS FORTES****PONTOS FRACOS****RECOMENDAÇÕES**

Elaborado em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_ por \_\_\_\_\_ Verificado \_\_\_\_\_

Atualizado em \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_ por \_\_\_\_\_ Verificado \_\_\_\_\_

## Anexo II – Índice do Dossier Corrente

Manuel Henriques Pinto, SROC, Sociedade Unipessoal Lda. S.R.O.C. nº 227		2014	
<b>EMPRESA: _____</b>			
<b>CODIFICAÇÃO DE PAPÉIS DE TRABALHO / ARQUIVO CORRENTE</b>			
<b>1</b>	<b>I</b>	<b>Planeamento</b>	
		<b>I 1</b> Identificação da Empresa	
		II.1 Identificação da Empresa	
		II.2 Corpos sociais e principais responsáveis	
		II.3 Organograma geral	
		II.4 Questionário para retenção do cliente	
		<b>I 2</b> Controlo Interno	
		II.1 Avaliação do Controlo Interno	
		II.2 Quadros de análise de incompatibilidades de funções	
		II.2.1 - Análise ao ciclo de Tesouraria	
		II.2.2 - Análise ao ciclo de Vendas e Contas a Receber	
		II.2.3 - Análise ao ciclo de Compras e Contas a Pagar	
		II.2.4 - Análise ao ciclo de Pagamentos ao Pessoal	
		II.2.5 - Análise ao ciclo de Investimentos	
		<b>I 3</b> Materialidade e Risco de Revisão	
		III.QR Conhecimento do negócio/exposição a ameaças	
		III.1 Juízo prévio s/ a materialidade e limite aceitável p/ ajustamen. e reclas.	
		III.1.1 - Erro tolerável por rubricas do balanço	
		III.2 Planificação da Rev./Aud. - Guia para Avaliação do Risco - Questionário	
		III.3 Planificação da revisão/Auditoria - Guia para avaliação do risco de fraude - Questionário	
		III.4 Avaliação de risco por ciclos/Estratégia de auditoria	
		<b>I 4</b> Programação da auditoria	
		II.1 Memorando da Estratégia de auditoria	
		II.1.1 - Programa de auditoria	
		II.2 Planeamento de trabalhos - calendarização dos programas de trabalho	
		II.2.1 - Planeamento de trabalhos intercalares	
		II.2.2 - Planeamento de trabalhos finais	
<b>2</b>	<b>II</b>	<b>Prestação de Contas</b>	
		II.QR/S (Sistema de Qualidade/Revisão do trabalho de auditoria)	
		II.QR/DI Questionário de revisão - demonstrações financeiras	
		II.1 Certificação Legal das Contas	
		II.2 Relatório de Conclusões e Recomendações de Auditoria	
		II.3 Relatório e Parecer do Fiscal Único / Conselho Fiscal	
		II.4 Relatório de Gestão	
		II.5 Balanço	
		II.6 Demonstração dos Resultados por Naturezas	
		II.7 Demonstração dos Resultados por Funções (facultativo)	
		II.8 Demonstração dos Fluxos de Caixa - método directo	
		II.9 Demonstração das alterações no capital próprio	
		II.10 Anexo	
		II.11 Declaração do Órgão de Gestão e do TOC	
		II.12 Auditoria ao Relatório de Gestão	
		II.13 Auditoria ao Balanço	
		II.14 Auditoria à Demonstração dos Resultados por Naturezas	
		II.15 Auditoria ao Anexo	
		II.16 Auditoria à Demonstração dos Resultados por Funções (se apresentada)	
		II.17 Auditoria à demonstração das alterações no capital próprio	
		II.18 Auditoria à Demonstração dos Fluxos de Caixa	
		II.19 Acontecimentos subsequentes à data do Balanço	
		II.19.1 Acontecimentos subsequentes/Factores de risco	
		II.20 Assuntos para o próximo período	
		II/A Auditoria/Revisão Analítica	
		II/A.1 Balanço (Comparativo N/N-1)	
		II/A.2 D.R.N. (Comparativo N/N-1)	
		II/A.3 Gastos e Rendimentos (Análise e Comp. N/N-1)	
		II/A.4 Ajustamentos e Reclassificações	
		II/A.5 Rácios (Análise e Comp. N/N-1)	
		II/A.6	
		II/A.7 SGPS - Auditoria ao cumprimento do DL 495/88 e alterações posteriores	
		II/B Assembleia de Prestação das Contas	
		II/B.1 Convocatória	
		II/B.2 Documentos Complementares	
		II/B.3 Acta da Assembleia	
<b>3</b>	<b>A</b>	<b>Activos Fixos Tangíveis - Questionário de revisão e Conclusões</b>	
		A.1 Activos Fixos Tangíveis - Quantias escrituradas	<b>DRAI3</b>
		A.2 Análise das aquisições de Activos Fixos Tangíveis	
		A.3 Alienações/Abates de Activos Fixos Tangíveis	
		A.4 Análise das depreciações de Activos Fixos Tangíveis (ver PTº U2 e U2.1)	
	<b>B</b>	<b>Propriedades de Investimento - Questionário de revisão e Conclusões</b>	
		B.1 Propriedades de Investimento - Quantias escrituradas	<b>DRAI3</b>
		B.2 Análise das aquisições e alienações/abates de Propriedades de Investimento	
		B.3 Análise das depreciações de Propriedades de Investimento (ver PTº U2 e U2.1)	

<b>C</b>	<b>Goodwill e Outros Activos Intangíveis- Questionário de revisão e Conclusões</b>	
C1	Goodwill e Outros Activos Intangíveis- Quantias escrituradas	<a href="#">DRAI3</a>
C2	Análise das aquisições e alienações/abates de Activos Intangíveis	
C3	Análise das amortizações de Activos Intangíveis (ver PTº U2 e U2.1)	
<b>D</b>	<b>Investimentos Financeiros - MEP / Outros Métodos - Questionário de revisão e Conclusões</b>	
D1	Investimentos Financeiros (MEP/Outros métodos) - Quantias escrituradas	<a href="#">DRAI3</a>
D2	Investimentos Financeiros / Teste à valorização	
D2.1	Método da equivalência patrimonial	
D3	Investimentos Financeiros / Teste ao reconhecimento de imparidade	
<b>E</b>	<b>Inventários e Activos Biológicos - Questionário de revisão e conclusões</b>	
E1	Avaliação do Sistema de Contabilização dos Inventários	
E2	Inventários e Activos Biológicos - Quantias escrituradas	<a href="#">DRAI3</a>
E3	Questionário de inventário e contagens físicas	
E4	Teste à contagem dos inventários e Activos Biológicos	
E5	Teste à valorização e ao custeio das saídas dos inventários e Activos Biológicos	
E6	Teste às perdas por imparidade dos inventários e Activos Biológicos em balanço	
E7	Teste ao corte de operações - Expedição / Vendas	
E8	Teste ao corte de operações - Recepção / Compras	
E9	Perdas por imparidade em inventários e Activos Biológicos	
<b>F</b>	<b>Cientes, vendas e prestações de serviços - Questionário de revisão e conclusões</b>	
F1	Cientes, vendas e prestações de serviços - Quantias escrituradas	<a href="#">DRAI3</a>
F2	Controlo de circularização das contas a receber (com ficha de conciliação)	
F3	Principais clientes / Evolução de saldo / Perspectivas	
F4	Titulos a receber / títulos descontados	
F5	Cientes com incobrabilidade/ Perdas por imparidade acumuladas	
<b>G/H</b>	<b>Outras contas a receber/Outras contas a pagar - Questionário de revisão e conclusões</b>	
G1	Outras contas a receber - Quantias escrituradas	<a href="#">DRAI3</a>
G2	Outras contas a receber - Análise	
H1	Outras contas a pagar - Quantias escrituradas	<a href="#">DRAI3</a>
H2	Outras contas a pagar - Análise	
<b>I/J</b>	<b>Accionistas / Sócios - Saldos devedores/Saldos credores - Questionário de revisão e conclusões</b>	
I1	Accionistas/Sócios - Saldos devedores - Quantias escrituradas	<a href="#">DRAI3</a>
J1	Accionistas/Sócios - Saldos credores - Quantias escrituradas	<a href="#">DRAI3</a>
<b>K</b>	<b>Activos não correntes detidos para venda - Questionário de revisão e conclusões</b>	
K1	Activos não correntes detidos para venda - Quantias escrituradas	<a href="#">DRAI3</a>
<b>L</b>	<b>Instrumentos financeiros mensurados ao justo valor - Questionário de revisão e conclusões</b>	
L1	Instrumentos financeiros mensurados ao justo valor - Quantias escrituradas	<a href="#">DRAI3</a>
<b>M</b>	<b>Caixa, depósitos bancários e outros equivalentes de caixa - Questionário de revisão e conclusões</b>	
M1	Caixa, depósitos bancários e outros equivalentes de caixa - Quantias escrituradas	<a href="#">DRAI3</a>
M2	Auditoria à situação da caixa	
M3	Depósitos bancários	
M4	Ficha de conciliação de depósitos bancários	
<b>N</b>	<b>Dev. e Cred. por acréscimos, diferimentos, imp. diferidos e contratos de construção - Questionário de revisão e conclusões</b>	
N1	Dev. e Cred por Acrés., Diferimentos, imp. diferidos e contratos de construção - Quantias escrituradas	<a href="#">DRAI3</a>
N2	Auditoria aos diferimentos, impostos diferidos e contratos de construção	
<b>O</b>	<b>Fornecedores, compras e fornecimentos e serviços externos - Questionário de revisão e conclusões</b>	
O1	Fornecedores, compras e fornecimentos e serviços externos - Quantias escrituradas	<a href="#">DRAI3</a>
O2	Controlo de circularização das contas a pagar (com ficha de conciliação)	
O3	Titulos a pagar	
<b>P</b>	<b>Pessoal e benefícios dos empregados - Questionário de revisão e conclusões</b>	
P1	Pessoal e benefícios dos empregados - Quantias escrituradas	<a href="#">DRAI3</a>
<b>Q</b>	<b>Financiamentos obtidos - Questionário de revisão e conclusões</b>	
Q1	Financiamentos obtidos - Quantias escrituradas	<a href="#">DRAI3</a>
Q2	Financiamentos obtidos	
Q3	Locações financeiras - Detalhe	
<b>R</b>	<b>Provisões e matérias ambientais - Questionário de revisão e conclusões</b>	
R1	Provisões - Quantias escrituradas	<a href="#">DRAI3</a>
<b>S</b>	<b>Estado e outros entes públicos e impostos - Questionário de revisão e conclusões</b>	
S1	Estado e outros entes públicos e impostos - Quantias escrituradas	<a href="#">DRAI3</a>
S2	24.1- Imposto sobre o rendimento	
	S2.1 Questionário de identificação de riscos - IRC	
	S2.2 Cálculo do PPC, PEC e PAC	
S3	24.2 - Retenção de imposto na fonte	
S4	24.3 - IVA	
	S4.1 Questionário de identificação de riscos - IVA	
	S4.2 Teste ao IVA	
S5	24.4 - Restantes impostos	
	S5.1 Questionário de identificação de riscos - Imposto do selo	
	S5.2 Questionário de identificação de riscos - IMI	
	S5.3 Questionário de identificação de riscos - IMT	
S6	24.5 - Contribuições para a segurança social	
	S6.1 Teste à Segurança Social	
S7	Certidões fiscais e parafiscais / cadastro	
S8	Processos de execução fiscal / Inspeções Tributárias	
	S8.1 Acompanhamento dos processos de execução fiscal	
	S8.2 Resultados de inspeções tributárias	
S9	Pedidos e decisões de benefícios fiscais e enquadramentos	
S10	Obrigações declarativas / rendimentos	

<b>T</b>	<b>Capital Próprio - Questionário de revisão e conclusões</b>		
	T1 Capital Próprio - Quantias escrituradas	DRAI3	
	T2 Capital Social/Capital Realizado		
	T3 Ações (Quotas) próprias		
	T4 Outros instrumentos de capital próprio		
	T5 Prémios de emissão		
	T6 Reservas Legais / Outras Reservas		
	T7 Resultados transitados		
	T8 Ajustamentos em activos financeiros		
	T9 Excedentes de revalorização		
	T10 Outras variações no capital próprio		
	T11 Resultado antes de impostos / Imposto s/ rendimento do período / Resultado líquido		
<b>U</b>	<b>Gastos e Rendimentos</b>		
	U1 Fornecimentos e serviços externos - Questionário de revisão e conclusões		
	U1.1 Fornecimentos e serviços externos - Quantias escrituradas	DRAI3	
	U2 Gastos de depreciação e amortização - Questionário de revisão e conclusões		
	U2.1 Gastos de depreciação e de amortização - Quantias escrituradas	DRAI3	
	U3 Perdas por imparidade - Quantias escrituradas	DRAI3	
	U4 Perdas por reduções de justo valor - Quantias escrituradas	DRAI3	
	U5 Provisões do período - Quantias escrituradas	DRAI3	
	U6 Outros gastos e perdas - Questionário de revisão e conclusões		
	U6.1 Outros gastos e perdas - Quantias escrituradas	DRAI3	
	U7 Gastos e perdas de financiamento - Questionário de revisão e conclusões		
	U7.1 Gastos e perdas de financiamento - Quantias escrituradas	DRAI3	
	U8 Trabalhos para a própria entidade - Questionário de revisão e conclusões		
	U8.1 Trabalhos para a própria entidade - Quantias escrituradas	DRAI3	
	U9 Subsídios à exploração - Questionário de revisão e conclusões		
	U9.1 Subsídios à exploração - Quantias escrituradas	DRAI3	
	U10 Reversões - Quantias escrituradas	DRAI3	
	U11 Ganhos por aumentos de justo valor - Quantias escrituradas	DRAI3	
	U12 Outros rendimentos e ganhos - Questionário de revisão e conclusões		
	U12.1 Outros rendimentos e ganhos - Quantias escrituradas	DRAI3	
	U13 Juros, dividendos e outros rendimentos similares - Questionário de revisão e conclusões		
	U13.1 Juros, dividendos e outros rendimentos similares - Quantias escrituradas	DRAI3	
<b>4</b>	<b>V Testes de Conformidade - Conclusões</b>		
	V1 Teste às vendas / prestações de serviços e às Contas a Receber de Clientes		
	V2 Teste às compras / aquis. Serviços e às Contas a Pagar a Fornecedores		
	V3 Teste aos Aspectos Laborais na Empresa		
	V4 Teste aos Gastos com o Pessoal		
	V5 Teste às Notas de Crédito		
<b>5</b>	<b>W Responsabilidades, contingências, continuidade e controlo do trabalho de campo</b>		
	W1 Responsabilidade contingentes		
	W2 Avaliação do pressuposto da continuidade		
<b>6</b>	<b>III Registos (Contabilidade / actas / Partes de capital / Dossier fiscal / Lei 25/2008)</b>		
	III.1 Verificação do dossier fiscal		
	III.2 Combate ao branqueamento de capitais e ao financ. do terrorismo - Lei 25/2008		
<b>7</b>	<b>IV Análise económico-financieira / Análises intercalares de gastos e rendimentos / Outras anális</b>	DRAI3	
<b>8</b>	<b>V Correspondência trocada / Relatórios / Outros</b>		
	VI Relatório de Auditoria na Empresa		
	VII Dever de vigilância (artigo 420º-A do CSC) / Dever de prevenção (artigo 262º-A do CSC)		
<b>9</b>	<b>VIII Balancetes</b>		
	VIII(S1) Comparação dos saldos iniciais/finais n-1		
	VIII.1 1º Trimestre - Balancete analítico de Março		
	VIII.2 2º Trimestre - Balancete analítico de Junho		
	VIII.3 3º Trimestre - Balancete analítico de Setembro		
	VIII.4 4º Trimestre - Balancete analítico de Dezembro		
	VIII.5 Balancete do Razão Geral - Final		
<b>10</b>	<b>IX Extractos de movimento</b>		

## Anexo III – Índice do Dossier Permanente

MANUEL HENRIQUES PINTO, SROC, Sociedade Unipessoal, Lda. S. R. O. C. n.º 227	DOSSIER DE INFORMAÇÃO PERMANENTE			
	EMPRESA: .			
ÁREA	ACTUALIZAÇÃO/EXERCÍCIOS/DATAS			
<b>1 - CARACTERIZAÇÃO DO CLIENTE E DO NEGÓCIO</b>				
1.1 - Ficha de Identificação e Contactos				
1.2 - Estatutos				
1.3 - <u>Corpos Sociais e Período de Mandato</u>				
1.4 - <u>Sócios/Acionistas</u>				
1.4.1 - <u>Registo dos Valores Mobiliários</u>				
1.5 - <u>Enquadramento em Grupos de Empresas</u>				
1.6 - <u>Filiais e Sucursais</u>				
1.7 - <u>Historial da Empresa</u>				
1.8 - <u>Contrato de Prestação de Serviços / Alterações</u>				
1.8.1 - <u>Contratos e Alterações</u>				
1.8.2 - <u>Proposta de Prestação de Serviços</u>				
1.8.3 - <u>Aceitação</u>				
1.9 - <u>Informação do S. Activ. e dos Ambientes Ec. e Jurídico</u>				
1.10 - <u>Declaração Inscr. no Registo/In. Activ./Alt. de Activ./NIPC</u>				
<b>2 - A ACTIVIDADE E O PATRIMÓNIO</b>				
2.1 - <u>Atividade Exercida</u>				
2.2 - <u>Posição no Mercado</u>				
2.3 - <u>Elementos Patrimoniais Onerados</u>				
2.4 - <u>Outras Garantias e Compromissos</u>				
2.5 - <u>Evolução Patrimonial / Res.º / Indicadores</u>				
2.6 - <u>Participações Financeiras</u>				
2.7 - <u>Registos de propriedade</u>				
2.7.1 - <u>Certidões da Conservatória Registo Predial</u>				
2.7.2 - <u>Documento Único Automóvel/ Consulta DGCI</u>				
<b>3 - CONTRATOS E DOCUMENTOS IMPORTANTES</b>				
3.1 - <u>Seguros</u>				
3.2 - <u>Principais Contratos de Locação Financeira</u>				
3.3 - <u>Acordos com o Fisco - Outras Informações</u>				
3.4 - <u>Acordos com Segurança Social</u>				
3.5 - <u>Contratos de Comercialização e de Royalties</u>				
3.6 - <u>Atas e Resumos de Atas</u>				
3.6.1 - <u>Atas da A.G</u>				
3.6.2 - <u>Atas do Cons. Adm. / Gerência</u>				
3.6.3 - <u>Atas do Cons. Fiscal / Fiscal Único</u>				
3.7 - <u>Contratos de Financiamento</u>				
3.8 - <u>Contratos de Investimento</u>				
3.9 - <u>Outros Contratos Relevantes</u>				
<b>4 - CONTROLO INTERNO/PROCEDIMENTOS</b>				
4.1 - <u>Organigramas/Descrição de funções/Análise incomp.</u>				
4.2 - <u>Avaliação do Controlo Interno</u>				
4.3 - <u>Sistema Contabilístico</u>				
4.3.1 - <u>Plano de contas de contabilidade geral e analítica</u>				
4.3.2 - <u>Outras Informações</u>				
4.4 - <u>Principais Políticas Contabilísticas Adotadas</u>				
4.5 - <u>Orçamentos / Controlo Orçamental/Business Plan</u>				
4.6 - <u>Procedimentos Internos</u>				
4.6.1 - <u>Recursos Humanos</u>				
4.6.2 - <u>Compras</u>				
4.6.3 - <u>Logística</u>				
4.6.4 - <u>Gestão Administrativa e Financeira</u>				
4.6.5 - <u>Gestão de Stock</u>				
<b>5 - OUTRAS SITUAÇÕES</b>				
5.1 - <u>Processos de Prestação de Contas</u>				
5.1.1 - <u>Contas Individuais</u>				
5.1.2 - <u>Contas Consolidadas</u>				
5.2 - <u>CLC, RCRA, RPFU e DOG</u>				
5.2.1 - <u>Contas Individuais</u>				
5.2.2 - <u>Contas Consolidadas</u>				
5.3 - <u>Declarações Anuais Rendimento (Decl. M. 22, IES, M10)</u>				
5.3.1 - <u>Modelo 22 de IRC</u>				
5.3.2 - <u>Modelo 10</u>				
5.3.3 - <u>IES/DA</u>				
5.4 - <u>Obrigações Acessórias</u>				
5.4.1 - <u>Modelo 30</u>				
5.4.2 - <u>Modelo 39</u>				
5.4.3 - <u>Outras</u>				
5.5 - <u>Certidão Cons. Reg. Com./Depósito Contas</u>				
5.5.1 - <u>Certidão da Conservatória do Registo Com./Cert. Perm.</u>				
5.5.2 - <u>Depósito Contas (Publicações)</u>				
5.6 - <u>Brevete Estatístico I.N.E.</u>				
5.7 - <u>Balanco Social</u>				
5.8 - <u>Advogados, Consultores e Médico de Trabalho</u>				
5.9 - <u>Correspondência Relevante</u>				
5.10 - <u>Notícias publicadas s/ a Empresa</u>				
5.11 - <u>Avaliação de Bens</u>				
5.12 - <u>Outros Documentos Relevantes</u>				
<b>6 - DOCUMENTOS SUBSTITUIDOS</b>				
Processo Iniciado em:	Atualizado em:			

---

## Anexo IV – Certificação Legal de Contas

### CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

#### **Introdução**

Examinámos as demonstrações financeiras de S.A., as quais compreendem o Balanço em 31 de dezembro de 2014, (que evidencia um total de euros e um total de capital próprio de euros, incluindo um resultado líquido de euros), a Demonstração dos resultados por naturezas, a Demonstração das alterações no capital próprio e a Demonstração dos fluxos de caixa do período findo naquela data, e o correspondente Anexo.

#### **Responsabilidades**

É da responsabilidade do Conselho de Administração a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Empresa, o resultado das suas operações, as alterações no capital próprio e os fluxos de caixa, bem como a adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.

A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquelas demonstrações financeiras.

#### **Âmbito**

O exame a que procedemos foi efetuado de acordo com as Normas Técnicas e as Diretrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objetivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:

a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos pelo Conselho de Administração, utilizadas na sua preparação;

a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adotadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;

a verificação da aplicabilidade do pressuposto da continuidade; e

a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras.

O nosso exame abrangeu também a verificação da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.

Entendemos que o exame efetuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

### **Opinião**

Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materialmente relevantes, a posição financeira de , S.A. em 31 de Dezembro de 2014, o resultado das suas operações, as alterações no capital próprio e os fluxos de caixa no período findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites em Portugal.

### **Relato sobre outros requisitos legais**

É também nossa opinião que a informação constante do relatório de gestão é concordante com as demonstrações financeiras do período.

de de 2015

Manuel Henriques Pinto (ROC n.º 391), em representação de Manuel Henriques Pinto, SROC,  
Sociedade Unipessoal Lda.





## Anexo VII – Minuta para circularização de fornecedores

**Assunto:** \_\_\_\_\_/Confirmação de saldos

**Ref:**            /    /14 – (Nome do fornecedor selecionado)

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, *Manuel Henriques Pinto, SROC, Sociedade Unipessoal Lda.* com sede na *Rua Padre Estêvão Cabral, 120, Sala 204 – 3000-316 Coimbra*, endereço de e-mail [mhp.sroc227@gmail.com](mailto:mhp.sroc227@gmail.com) e telefone/fax 239 838162, 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 2014**.

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 o fax acima indicado ou 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 VIII – Minuta para circularização do Banco de Portugal

,de de 2015

### ASSUNTO – Solicitação de Informações

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, Manuel Henriques Pinto, SROC, Sociedade Unipessoal Lda., com sede na Rua Padre Estêvão Cabral, 120, Sala 204, 3000-316 Coimbra, telefone 239 838162, fax 239 838162 e endereço de e-mail [mhp.sroc227@gmail.com](mailto:mhp.sroc227@gmail.com) 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 2014**, 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 01 de janeiro a 31 de dezembro de 2014;
- 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 ato)

## Anexo IX – Minuta para circularizações de locadoras

Exmos. Senhores

, de Janeiro de 2015

### **Assunto: Contratos de locação financeira**

Ref: 14/ /Q3

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, *Manuel Henriques Pinto, SROC, Sociedade Unipessoal Lda.*, com sede na *Rua Padre Estêvão Cabral, 120, Sala 204 – 3000-316 Coimbra*, telefone 239 838162, fax 239 838162 e endereço de e-mail [mhp.sroc227@gmail.com](mailto:mhp.sroc227@gmail.com), estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras e gostariam de obter, relativamente aos contratos de locação financeira celebrados e ainda não encerrados à data de **31 de dezembro de 2014**, as informações que se seguem:

- Nº dos contratos e objeto;
- Valor inicial e residual, por contrato;
- Discriminação das prestações ainda em débito, vencidas e não vencidas, por contrato; e
- Quaisquer outros factos que sejam relevantes.

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, também, utilizar-se o fax ou e-mail acima indicados. Se possível, agradecemos que nos remetam uma cópia para nós.

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

De V. Exas.

Atentamente,

## Anexo X – Minuta para circularizações a acionistas

Exmo. Senhor

, de de 2015

**Assunto: Confirmação de saldos de Acionistas**

**Ref.: / /14**

Ex.mo Senhor,

Dando seguimento a solicitação dos nossos Revisores Oficiais de Contas, solicitamos informem

Manuel Henriques Pinto, SROC, Sociedade Unipessoal Lda.

Rua Padre Estêvão Cabral, 120 – Sala 204

3000 - 316 Coimbra

Tel./fax: 239 838 162

E-mail: [mhp.sroc227@gmail.com](mailto:mhp.sroc227@gmail.com)

do saldo da V/ conta de Acionistas nesta sociedade, em **31 de dezembro de 2014**.

Na nossa contabilidade o saldo naquela data era de \_\_\_\_\_ euros de suprimentos, \_\_\_\_\_ euros de outros créditos sobre a empresa, de \_\_\_\_\_ euros de prestações acessórias no regime de prestações suplementares e \_\_\_\_\_ euros de débitos à empresa.

Antecipadamente gratos, subscrevemo-nos com consideração,

✂.....

.....

**EMPRESA:**

**Ref.: / /14 – (Nome do Acionista selecionado)**

**Concordo** com o saldo indicado, de \_\_\_\_\_ euros de suprimentos, \_\_\_\_\_ euros de outros créditos sobre a empresa, de \_\_\_\_\_ euros de prestações acessórias no regime de prestações suplementares e \_\_\_\_\_ euros de débitos à empresa, à data de **31/12/2014**.

**Não concordo** com o saldo indicado. O valor que considero correto é de \_\_\_\_\_ euros de suprimentos, \_\_\_\_\_ euros de outros créditos sobre a empresa, de \_\_\_\_\_ euros de prestações acessórias no regime de prestações suplementares e \_\_\_\_\_ euros de débitos à empresa, à data de **31/12/2014**.

\_\_\_\_ / \_\_\_\_ / 2015

\_\_\_\_\_

## Anexo XI – Papel de trabalho S3 – 24.2 – Retenção de imposto na fonte

Manuel Henriques Pinto, SRDC  
 Sociedade Unipessoal Lda.  
 S.R.O.C. n.º 227

EMPRESA:

S3
2014

## S3 - 24.2-RETENÇÃO DE IMPOSTOS NA FONTE

NIPC:	JANEIRO	FEVEREIRO	MARÇO	ABRIL	MAIO	JUNHO	JULHO	AGOSTO	SETEMBRO	OUTUBRO	NOVEMBRO	DEZEMBRO	TOTAL
<b>RETENÇÕES EFECTUADAS</b>													
Trabalho Dependente													
Rend. Emp. Profissionais													
Prediais													
Capitais (Out.Rendim.)													
Outros Rendimentos													
Sobretaxa extraordinária													
<b>TOTAL</b>													
<b>PGTOS. EFECTUADOS</b>													
Trabalho Dependente													
Rend. Emp. Profissionais													
Prediais													
Capitais (Out.Rendim.)													
Outros Rendimentos													
Sobretaxa extraordinária													
<b>TOTAL</b>													
<b>DADOS DE PAGAMENTO</b>													
N.º da Guia de Pag.º													
Data limite pagam./envio	20-02-2014	20-03-2014	21-04-2014	20-05-2014	20-06-2014	21-07-2014	20-08-2014	22-09-2014	20-10-2014	20-11-2014	22-12-2014	20-01-2015	
Data de envio													
Data do Pagamento													
Dif. (data envio-data limite)													
Dif. (data pag-data limite)													
Local do Pagamento													
<b>DIF. PGTOS./RETENÇÕES</b>													
Trabalho Dependente													
Rend. Emp. Profissionais													
Prediais													
Capitais (Out.Rendim.)													
Outros Rendimentos													
<b>TOTAL</b>													
<b>DECL. MENSAL DE REM.</b>													
N.º Identif. Declaração													
Ret. IRS trab. depend.													
Data limite de envio	10-02-2014	10-03-2014	10-04-2014	12-05-2014	11-06-2014	10-07-2014	11-08-2014	10-09-2014	10-10-2014	10-11-2014	10-12-2014	12-01-2015	
Data envio													
Dif. (data envio-data limite)													
Dif. Ret.(DMR-Guia Pag.)													
Dif. Ret. (DMR-Contabilid													

Comentários e Conclusões:

DATA DE ELABORAÇÃO: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_; \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_; \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

EXECUTADO POR: \_\_\_\_\_

REVISTO POR: \_\_\_\_\_

DATA DE ENCERRAMENTO: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

VERIFICADO POR: \_\_\_\_\_

REVISTO POR: \_\_\_\_\_

## Anexo XII – Minuta para circularização de clientes

**Assunto:** \_\_\_\_/Confirmação de saldos

**Ref:**            /    /14 – (Nome do cliente selecionado)

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, **Manuel Henriques Pinto, SROC, Sociedade Unipessoal Lda**, com sede na *Rua Padre Estêvão Cabral, 120, Sala 204 – 3000-316 Coimbra*, endereço de e-mail [mhp.sroc227@gmail.com](mailto:mhp.sroc227@gmail.com) e telefone/fax 239838162 estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras e gostariam de obter confirmações para os saldos, a seguir indicados, existentes nos nossos registos à data de **31 de dezembro de 2014**:

	C/C	C/C – Cheques Pré-datados	Conta Letras	Cedido em Factoring
<b>Saldo a N/favor:</b>	€	€	€	€
<b>Saldo a V/favor:</b>	€	€	€	€

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

Para resposta poderão digitalizar e remeter a minuta anexa, anotando sempre a vossa posição quanto ao saldo e sua composição.

Antecipadamente gratos, apresentamos os melhores cumprimentos,

(Identificação do remetente do e-mail)

---

## Anexo XIII – Minuta para circularização de advogados

de de 2015

### Assunto: Solicitação de informações

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, Manuel Henriques Pinto, SROC, Sociedade Unipessoal Lda., com sede na Rua Padre Estêvão Cabral, 120 – Sala 204, 3000-316 Coimbra, telefone 239 838162, fax 239 838162 e endereço de e-mail [mhp.sroc227@gmail.com](mailto:mhp.sroc227@gmail.com), estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras, relativas ao exercício findo em **31 de dezembro de 2014**, 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 2014**. Solicitamos que especifique para cada caso:
  - (a) Descrição da potencial reclamação;

- (b) Valor envolvido;
  - (c) O seu parecer no que respeita à atribuição final de responsabilidade.
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 2014**.

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 fax ou e-mail acima indicados, (com cópia para nós).

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

De. V. Exas.

Atentamente