



Dylan Gomes Duarte

Auditoria a Partes Relacionadas: Aplicação Prática da ISA 550

Coimbra, outubro de 2024



Dylan Gomes Duarte

Auditoria a Partes Relacionadas: Aplicação Prática da ISA 550

Trabalho de projeto submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial**, realizado sob a orientação do Professor Carlos Miguel Dias Barros.

Coimbra, outubro de 2024

Termo de Responsabilidade

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

AGRADECIMENTOS

A realização do presente trabalho não seria possível sem o apoio de todos aqueles que me acompanharam ao longo do meu percurso académico.

Em primeiro lugar, ao meu orientador do projeto, Professor Carlos Miguel Dias Barros, por toda a disponibilidade e apoio ao longo da minha formação no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

À minha namorada, Francisca Pires. O teu contributo para a realização deste trabalho foi imprescindível. Sem ti, este trabalho não teria sido possível.

Um especial agradecimento à Dr^a. Rita Coelho por toda a partilha do seu conhecimento, por todos os ensinamentos e por contribuir diariamente para o meu crescimento profissional e pessoal.

À minha família por todo o apoio durante este período.

Por fim, a todos os meus amigos que, de alguma forma, também contribuíram para este trabalho.

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo apresentar um trabalho de projeto, sobre a aplicação prática da ISA 550 – Partes Relacionadas, realizado na Rita Isabel Canhola Coelho – Revisora Oficial de Contas a título individual, no âmbito do Mestrado de Contabilidade e Fiscalidade Empresarial do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

Neste contexto, o presente documento encontra-se dividido em duas secções, a primeira que envolve uma revisão da literatura sobre a temática das partes relacionadas ao nível contabilístico, fiscal e de auditoria. Esta secção procura contextualizar o leitor acerca das implicações das partes relacionadas em três áreas fundamentais do sector empresarial.

A segunda parte consiste na aplicação prática da norma internacional de auditoria sobre as partes relacionadas durante um determinado período. A aplicação prática da norma consistiu na implementação e execução de procedimentos de auditoria que permitiam responder ao risco associado às partes relacionadas.

A realização do trabalho de projeto sobre a ISA 550 – Partes Relacionadas permitiu compreender o risco associado às transações entre partes relacionadas assim como o impacto das mesmas no contexto de uma auditoria.

Palavras-chave: Partes Relacionadas, Transações entre Partes Relacionadas

ABSTRACT

This article presents a project work on the practical application of ISA 550 – Related Parties, elaborated at Rita Isabel Canhola Coelho – Chartered Accountant within the scope of the Master of Accounting and Business Taxation at the Instituto Superior de Accounting and Administration of Coimbra.

In this context, this document is divided into two sections, the first involving a review of the literature on the subject of Related Parties at accounting, tax and auditing levels. This section seeks to contextualize the reader about the implications of related parties in three fundamental areas of the business sector.

The second part consists of the practical application of the international auditing standard on related parties during a given period. The practical application of the standard consisted of the implementation and execution of audit procedures that allowed responding to the risk associated with related parties.

The project work on ISA 550 – Related Parties allowed to understand the risk associated with transactions between related parties as well as their impact in the context of an audit.

Keywords: Related Parties, Related Party Transactions

ÍNDICE GERAL

INTRODUÇÃO	1
1.Revisão da Literatura – Enquadramento.....	2
1.1 Partes Relacionadas.....	2
1.2 Divulgação de Partes Relacionadas	4
1.2.1 Enquadramento	4
1.2.2 Norma Contabilística e de Relato Financeiro nº 5.....	5
1.3 Preços de Transferência	8
1.3.1 Enquadramento	8
1.3.2 Preços de Transferência – Legislação Portuguesa.....	9
1.4 Partes Relacionadas e Auditoria.....	13
1.4.1 Enquadramento	13
1.4.2 Norma Internacional de Auditoria 550 – Partes Relacionadas	13
1.4.2.1 Responsabilidade do Auditor.....	13
1.4.2.2 Risco de Auditoria	15
1.4.2.3 Avaliação do Risco entre Partes Relacionadas	16
1.4.2.4 Resposta ao Risco entre Partes Relacionadas	22
1.4.2.5 Relato sobre Partes Relacionadas	24
2.Atividades desenvolvidas	28
2.1 Apresentação da entidade acolhedora	28
2.2 Apresentação Geral	29
2.2.1 Grupo Alimentos	29
2.2.2 Frescos, S.A.	30
2.3 Aplicação da ISA 550 – Partes Relacionadas	34
2.3.1 Procedimentos de avaliação do risco e atividades relacionadas	34
2.3.1.1 Compras entre Partes Relacionadas	36

2.3.1.2 Vendas entre Partes Relacionadas	37
2.3.2 Identificação dos riscos de distorção material	39
2.3.3 Resposta aos risco de distorção material avaliados	42
2.3.4 Validação de saldos e transações	46
NOTAS CONCLUSIVAS	48
REFERÊNCIAS.....	49

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1- Organização das contas.....	8
Figura 2 – Avaliação do risco	19
Figura 3 – Riscos avaliados	22
Figura 4 – Modificações à opinião do auditor	27
Figura 5 – Ciclo de atividade	30
Figura 6 – Estrutura empresa	31
Figura 7 – Evolução do volume de negócios	32
Figura 8 – Evolução do número de colaboradores	32
Figura 9 – Ativo, passivo e capital próprio.....	33
Figura 10 – Ciclo de compras	37
Figura 11 – Ciclo de Vendas.....	39
Figura 12 - Quantificação do risco	40

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1 – Divulgações mínimas.....	7
Tabela 2 – Identificação de partes relacionadas	36
Tabela 3 – Identificação dos riscos.....	42
Tabela 4 – Procedimentos substantivos	44
Tabela 5 – Procedimentos de controlo.....	45
Tabela 6 – Cruzamento de saldos	47

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

COSO – Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

CLC – Certificação Legal de Contas

EOROC - Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

IASB - International Accounting Standards Board

IRC - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

ISA - Norma Internacional de Auditoria / International Standard on Auditing

NCRF - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PR - Partes Relacionadas

PT - Preços de Transferência

ROC - Revisor Oficial de Contas

RC ROC – Rita Coelho – Revisora Oficial de Contas

SAF-T - Standard Audit File for Tax Purposes

SIPTA - Sistema Informático de Papéis de Trabalho de Auditoria

SNC - Sistema de Normalização Contabilística

TPR - Transações entre Partes Relacionadas

INTRODUÇÃO

O presente trabalho de projeto foi desenvolvido no âmbito do mestrado de Contabilidade e Fiscalidade Empresarial do Instituto de Contabilidade e Administração de Coimbra e procura abordar vários procedimentos de auditoria para responder aos riscos associados às transações entre partes relacionadas.

As partes relacionadas estão muitas vezes associadas a transferências de lucros, preços de transferência, branqueamento de capitais e faturas falsas, pelo que o auditor deve realizar procedimentos que considere necessários para obter prova de auditoria suficiente e apropriada para atenuar os riscos decorrentes de operações entre este tipo de entidades (Costa, 2019).

O objetivo do projeto é de dotar a entidade onde nos inserimos, de um conhecimento mais profundo do processo de identificação, avaliação e respostas aos riscos associados às partes relacionadas, de forma a desenvolver os procedimentos de auditoria desta área de trabalho. Este objetivo foi atingido através da revisão dos papéis de trabalho da entidade acolhedora relacionados com as partes relacionadas, para além do conhecimento transferido para os colegas nas reuniões de trabalho ao nível do cliente onde esta temática está presente.

Para além do contexto de auditoria, este tema encontra-se também diretamente interligado às áreas contabilística e fiscal. O impacto das transações entre partes relacionadas, que permite a manipulação de resultados e uma maior facilidade nas operações entre si levou a que o legislador tornasse obrigatória a divulgação destas transações no anexo de cada entidade, assim como a elaboração do dossier de preços de transferência.

Assim, a primeira parte deste documento visa contextualizar o leitor sobre a temática das partes relacionadas na área contabilística, fiscal e de auditoria. Inicialmente, é efetuada uma revisão da literatura sobre o que são as partes relacionadas e as respetivas transações entre si, assim como a problemática das mesmas. Posteriormente, será abordada a divulgação das partes relacionadas, à luz da norma contabilística, os preços de transferência e, por fim, a norma internacional de auditoria acerca das partes relacionadas.

Por sua vez, a segunda parte corresponde ao trabalho de projeto e dedica-se à descrição dos procedimentos de auditoria implementados para as transações entre partes relacionadas ao longo de uma auditoria a uma empresa.

1. Revisão da Literatura – Enquadramento

A secção da revisão da literatura destina-se à introdução teórica do tema, com base em estudos, teorias e legislação existentes. Este enquadramento vai iniciar-se pela descrição do conceito de Partes Relacionadas (PR), seguida por uma análise de entre as três áreas diretamente interligadas ao tema, nomeadamente, a área contabilística, fiscal e de auditoria.

1.1 Partes Relacionadas

O nível de complexidade das empresas, atualmente, é maior quando comparado com os períodos anteriores. As organizações procuram efetuar parecerias entre si, com vista a alcançar uma maior eficiência e eficácia, otimizando os seus desempenhos, através de subsidiárias ou associadas, formando um grupo económico com a finalidade de prosperar no setor empresarial (Damayanti e Aslanoglu, 2023).

Surge, desta forma, o conceito de PR que consiste em relações entre empresas que possuem uma relação ou um ponto de interesse, seja através de influência significativa, controlo ou membros comuns da administração. Por sua vez, às operações efetuadas entre PR são denominadas de transações entre partes relacionadas (TPR) e correspondem a transferências de recursos, serviços ou obrigações entre elas e representam uma característica normal do comércio, tratando-se de uma dinâmica cada vez mais recorrente entre sociedades (Ayachi e Mouffox, 2022).

De um modo geral, a temática das TPR é polémica e controversa de entre a revisão da literatura, pois, se alguns autores defendem que estas transações são praticadas por questões legítimas de negócios, outros referem a sua motivação como de origem fraudulenta (Mano, 2020).

Por um lado, segundo o estudo de Marchini et al. (2019), as TPR podem resultar em redução de custos de transação, tornando-as mais eficientes permitindo uma melhor gestão das empresas. De facto, as TPR possibilitam a eliminação de atenuantes que poderiam acontecer, através de contratos ou acordos, com entidades não-relacionadas. Os

mesmos autores, referem-se à eliminação dos custos de transação como a principal razão para a criação de grupos económicos.

No mesmo sentido, segundo os autores Nekhili e Cherif (2009), os grupos económicos são caracterizados pelo desenvolvimento de um mercado interno onde se torna possível responder às necessidades das empresas associadas. E, portanto, os mesmos indicam que a criação de um mercado interno é mais eficaz que o mercado externo ao proporcionar uma maior repartição de recursos e de controlo sobre os responsáveis das sociedades relacionadas.

Também os autores Souza et al. (2013) referem-se às TPR como uma forma de melhorar as performances entre sociedades, ao proporcionar diversas estratégias empresariais, ao nível da obtenção de economias de escala, aumento da quota de mercado e melhoria no acesso à matéria-prima ou tecnologia.

Por outro lado, de acordo com (Kohlbeck e Mayhew, 2004), uma das maiores preocupações acerca deste tipo de relações prende-se em conseguir verificar se as transações entre si possuem natureza comercial ou não. Uma vez que tais transações podem permitir que a empresa manipule as suas demonstrações financeiras, através de operações que em condições normais de mercado não existiriam.

Tal como a problemática da teoria de agência poderá intensificar-se no contexto de transações entre partes relacionadas. Segundo (Mano, 2020) a teoria de agência consiste “em conflitos de interesses entre quem é proprietário e quem gere a sociedade, e por outro, em conflitos de interesses entre os acionistas controladores da sociedade e os minoritários”. Esta situação é defendida pelo estudo de Wang et al. (2019), em que verificaram que os acionistas com poder de decisão e controlo podem, através de vendas entre PR, influenciar positivamente o resultado de uma empresa, mesmo que a empresa seja ineficiente operacionalmente, apresentando aos acionistas minoritários uma posição financeira que não corresponde à situação real da empresa.

Assim sendo, tornou-se necessário proceder à regulamentação desta matéria ao ponto de impedir negócios abusivos e de evitar um excesso de regulamentação que acabe por restringir a atividade da sociedade (Pinto, 2019). De facto, as mesmas encontram-se

reguladas ao nível contabilístico, em que as demonstrações financeiras devem divulgar a existência de partes relacionadas e as respetivas transações e em termos fiscais através da elaboração dos preços de transferência.

Em suma, as TPR embora possam trazer benefícios significativos como a redução de custos e otimização empresarial, também apresentam riscos potenciais de manipulação financeira e conflitos de interesse. A regulamentação desta matéria é, assim, fundamental para garantir uma maior transparência e equilíbrio entre o mercado.

1.2 Divulgação de Partes Relacionadas

1.2.1 Enquadramento

Em 2001, a organização responsável pelo desenvolvimento e publicação das normas internacionais de contabilidade – *Internacional Accounting Standards Board* (IASB) – adotou a *IAS 24 – Related Party Disclosures* com o objetivo de assegurar que os anexos das sociedades que pratiquem operações entre partes relacionadas incluem as informações necessárias para informar os *stakeholders* acerca da possibilidade que a posição financeira e resultados possam ter sido afetados por TPR.

No contexto nacional, tal divulgação surge aquando da adoção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) em 2009, através do Decreto-Lei nº 158/2009 de 13 de julho. Este modelo assenta em diversas normas contabilísticas e de relato financeiro (NCRF), sendo a matéria acima referida descrita na Norma Contabilística e de Relato Financeira 5 – Divulgações de Partes Relacionais (NCRF 5).

Segundo Chaghadari e Shukor (2011) as divulgações de PR são relevantes e ajudam a diminuir possíveis assimetrias de informação. No entanto, é necessária uma análise crítica das divulgações, por parte dos interessados na informação, para prevenir potenciais abusos entre PR. O mesmo autor indica que estas divulgações permitem compreender melhor os termos e condições das operações.

A sua regulação não significa que a sua prática seja positiva ou negativa, apenas procura realçar a potencialidade destas operações ao torná-las transparentes a todos os interessados (Gordon et al., 2015). A sua divulgação permite uma leitura mais apropriada

das demonstrações financeiras ao informar acerca da possibilidade dos resultados e a posição financeira terem sido afetados por um relacionamento com PR. Porventura caso esta divulgação não existisse, os *stakeholders* estariam a basear-se em informações que não corresponderiam verdadeiramente à atividade da empresa, comprometendo a sua opinião acerca de uma entidade (Alibhai et al., 2021).

1.2.2 Norma Contabilística e de Relato Financeiro nº 5

O objetivo da NCRF nº 5 é o de assegurar que as demonstrações financeiras de uma determinada entidade contêm as divulgações necessárias para alertar acerca da possibilidade de que a sua posição financeira e resultados possam ter sido influenciados pela existência de partes relacionadas (NCRF 5 § 1).

Por sua vez, a sua divulgação aplica-se quando (i) forem identificados os relacionamentos e transações com partes relacionadas e os respetivos saldos pendentes entre si (ii) forem identificadas as circunstâncias em que é exigida a sua divulgação e (iii) forem determinadas as divulgações a fazer (NCRF 5 § 2).

Após compreender em que situações o normativo deve ser aplicado, torna-se necessário definir o conceito de parte relacionada. Conforme o (§ 8 da NCRF 5), uma parte está relacionada com uma entidade se:

- (i) A parte, direta ou indiretamente, através de um ou mais intermediários, controlar ou for controlada, tiver um interesse na entidade que lhe confira influência significativa ou tiver um controlo conjunto sobre a entidade;
- (ii) A parte for membro do pessoal chave da gestão da entidade¹ ou da sua empresa-mãe;
- (iii) A parte for membro íntimo da família de qualquer indivíduo² mencionado em (i) ou (ii);

¹ Pessoas que têm autoridade e responsabilidade pelo planeamento, direção e controlo das atividades da entidade.

² Membros da família que se espera que influenciam ou sejam influenciados por esse indivíduo.

- (iv) A parte for uma entidade sobre a qual o indivíduo de (ii) ou (iii) exerça controlo, controlo conjunto ou influência significativa ou que possui, um significativo poder de voto.

Por outro lado, segundo o § 10 da Norma, não são partes relacionadas:

- (a) Duas entidades por terem um administrador ou outro membro do pessoal chave da gestão em comum, salvo (ii) e (iii) do parágrafo anterior;
- (b) Dois empreendedores por partilharem o controlo conjunto sobre um empreendimento conjunto;
- (c) Um cliente ou fornecedor por dependência económica perante a entidade.

Ao nível da divulgação dos elementos é necessário verificar, antes de mais, se no período em causa existiram ou não transações entre partes relacionadas. Não tendo havido transações entre si, apenas devem ser divulgados os relacionamentos entre empresas-mãe e subsidiárias (NCRF 5 § 12).

Por outro lado, ao identificar transações entre PR, uma entidade deve divulgar a natureza do relacionamento com as partes relacionadas, a quantia das transações, saldos pendentes, ajustamentos de dívidas de cobrança duvidosa e os gastos durante o período respeitante a dívidas incobráveis ou de cobrança duvidosa (NCRF 5 § 14). Estas divulgações devem ser feitas separadamente para cada tipo de entidade relacionada. De forma a sistematizar estas duas situações, apresenta-se a seguinte tabela:

Partes Relacionadas	Tipos de operações:	Elementos mínimos a divulgar:
	Sem transações entre si	Identificação dos relacionamentos entre empresas-mãe e subsidiárias
	Com transações entre si	Quantia das transações
		Quantia dos saldos pendentes
		Ajustamentos de dívidas de cobrança duvidosa
		Identificação da natureza do relacionamento com PR
		Gastos durante o período respeitantes a dívidas incobráveis ou de cobrança duvidosa

Tabela 1 – Divulgações mínimas

Fonte: Elaboração própria

A norma apresenta também exemplos de transações a integrar obrigatoriamente no anexo caso sejam identificadas com uma parte relacionada (NCRF 5 § 16), designadamente:

- i. Compras ou vendas de bens
- ii. Compras ou Vendas de propriedade e outros ativos
- iii. Prestações de serviços
- iv. Locações
- v. Transferência de pesquisa e desenvolvimento
- vi. Transferência segundo acordos financeiros
- vii. Prestação de qualquer tipo de garantia

Neste sentido, o plano de contabilidade utilizado pela empresa assume um papel fundamental para o cumprimento da NCRF 5. Pois, segundo Neto (2011), a repartição das contas de clientes e de fornecedores por categoria permite uma maior informação de relato relativamente às operações entre entidades relacionadas ao evidenciar as transações e os saldos entre cada uma. Assim, é possível registar por subconta de cliente e fornecedores, as operações entre empresa-mãe, subsidiárias, associadas, empreendimentos conjuntos e outras partes relacionadas, como se pode verificar pela seguinte figura:

CLASSE 2 – CONTAS A RECEBER E A PAGAR	
21 CLIENTES	22 FORNECEDORES
211 Clientes c/c	221 Fornecedores c/c
2111 Clientes gerais	2211 Fornecedores gerais
2112 Clientes – empresa-mãe	2212 Fornecedores – empresa-mãe
2113 Clientes – empresas subsidiárias	2213 Fornecedores – empresas subsidiárias
2114 Clientes – empresas associadas	2214 Fornecedores – empresas associadas
2115 Clientes – empreendimentos conjuntos	2215 Fornecedores – empreendimentos conjuntos
2116 Clientes – outras partes relacionadas	2216 Fornecedores – outras partes relacionadas

Figura 1- Organização das contas

Fonte: Retirado de Neto (2011)

A divulgação de PR é essencial para garantir a transparência e a confiança nas demonstrações financeiras de uma entidade, permitindo que os interessados na informação financeira compreendam a extensão das transações e relacionamentos.

1.3 Preços de Transferência

1.3.1 Enquadramento

Os preços de transferência surgem por existirem mercados internos, através de grupos empresariais, onde são realizados movimentos entre empresas, em que os preços praticados podem não ser aqueles que se praticariam caso não fossem entidades relacionadas (Coelho, 2000). Esta matéria tem por base o princípio de plena concorrência entre empresas, sejam elas relacionadas ou não, e pretende assegurar que os termos e condições das operações praticadas entre PR são idênticos àquelas entre entidades independentes (Torres, 2023).

Em termos práticos, quando uma transação ocorre entre duas entidades independentes entre si, a contraprestação resulta de um equilíbrio entre interesses divergentes. Todavia quando as transações ocorrem entre PR, o preço não reflete uma situação de concorrência, permitindo a que sejam praticadas condições de mercado de interesse comum de acordo com Ferreira (2020). De acordo com a mesma autora, as empresas multinacionais procuravam minimizar os impostos através de transações internacionais, aproveitando-se

de preços especiais entre operações internas. Neste contexto e para contrariar este movimento a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) procedeu à regulação dos preços de transferência.

Os preços de transferência assentam em modelos de cálculo da margem de uma transação ou de cálculo de um preço que possa ser considerado como normal para o mercado. Contudo, segundo (Holtzman e Nagel, 2013) não existe um método ou um modelo único que valide que uma operação esteja de acordo com o princípio de plena concorrência.

Ao nível da legislação portuguesa, os preços de transferência encontram-se descritos no artigo 63º do Código do IRC e pelas Portarias n.º 268/2021 e n.º 1446-C/2001, que regulamentam os temas associados à aplicação do princípio de plena concorrência e refletem os desenvolvimentos internacionais pela OCDE.

1.3.2 Preços de Transferência – Legislação Portuguesa

A identificação dos sujeitos passivos sujeitos à elaboração do dossier de preços de transferência, inicia-se pelo artigo 63º n.º 1. O mesmo dispõe que “nas operações efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em situação de relações especiais, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições idênticos aos que normalmente seriam contratados entre entidades independentes em operações comparáveis”. De acordo com Pinto (2009) a existência de relações especiais entre sociedades contratantes, quer sejam residentes em território português e sujeitas a IRC ou não, é um requisito essencial para a aplicação deste artigo.

Por sua vez, o n.º 4 do CIRC esclarece a definição de relações especiais. Como tal, considera-se como estando perante relações especiais entre duas entidades quando uma delas detém o poder de exercer, direta ou indiretamente, uma influência significativa nas decisões de gestão da outra, o que apenas se verifica nas seguintes situações:

(a) Uma entidade e os titulares do respetivo capital, ou os cônjuges, ascendentes ou descendentes destes, que detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20 % do capital ou dos direitos de voto;

- (b) Entidades em que os mesmos titulares do capital, respetivos cônjuges, ascendentes ou descendentes detenham, direta ou indiretamente, uma participação não inferior a 20 % do capital ou dos direitos de voto;
- (c) Uma entidade e os membros dos seus órgãos sociais, ou de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização, e respetivos cônjuges, ascendentes e descendentes;
- (d) Entidades em que a maioria dos membros dos órgãos sociais, ou dos membros de quaisquer órgãos de administração, direção, gerência ou fiscalização, sejam as mesmas pessoas ou, sendo pessoas diferentes, estejam ligadas entre si por casamento, união de facto legalmente reconhecida ou parentesco em linha reta;
- (e) Empresas que se encontrem em relação de domínio, nos termos do artigo 486.º do Código das Sociedades Comerciais;

Após compreender a definição de relações especiais, os sujeitos passivos deverão optar pelo método mais adequado à determinação dos preços de transferência, isto é, aquele que permita uma maior comparabilidade e que melhor comprove o princípio de plena concorrência. Os métodos a utilizar encontram-se elencados pelo nº 3 do artigo 63º, nomeadamente:

- (i) Preço comparável de mercado
- (ii) Preço de revenda minorado
- (iii) Custo majorado
- (iv) Fracionamento do lucro
- (v) Margem da líquida da operação

(i) Método do preço comparável de mercado

A adoção do método do preço comparável de mercado tem subjacente a comparação de transações de bens ou serviços entre entidades relacionadas e transações de bens ou serviços entre empresas independentes, em situações que sejam comparáveis. (artigo 8º da portaria n.º 268/2021)

(ii) Método do preço de revenda minorado

A aplicação deste método procura analisar o preço pelo qual um produto comprado a uma empresa relacionada é revendido a uma empresa independente após retirar ao preço de revenda a respetiva margem bruta praticada por uma terceira entidade. Esta margem tem como referência a margem sobre o preço de revenda praticada numa operação comparável seja por uma entidade relacionada ou independente (artigo 9º da portaria n.º 268/2021)

(iii) Método do custo majorado

A utilização do método do preço de custo majorado tem como base o valor dos custos suportados por um fornecedor no âmbito de uma operação entre entidades especiais, adicionando uma margem de lucro praticada numa operação não relacionada (artigo 10º da portaria n.º 268/2021)

(iv) Método do fracionamento do lucro

O método do fracionamento do lucro consiste na determinação do lucro obtido entre as operações especiais e reparti-lo entre as entidades relacionadas com base na contribuição de cada uma para a realização de tais operações. Este método procura recorrer ao fracionamento do lucro entre as entidades vinculadas de acordo com o critério da contribuição de cada uma para a realização das operações (artigo 11º da portaria n.º 268/2021)

(v) Método da margem líquida da operação

O método da margem líquida da operação compreende o apuramento da margem líquida obtida por entidades independentes comparando-a com a margem líquida obtida por entidades relacionadas, em operações idênticas (artigo 12º da portaria n.º 268/2021)

Segundo Pereira (2001) os três primeiros métodos constituem a forma mais direta de determinar o preço de plena concorrência, no entanto, existem inúmeros fatores que dificultam ou impedem a sua aplicação. Por exemplo, a falta de operações comparáveis entre entidades independentes ou a especificidade dos bens ou serviços transacionados, fazendo com que não existam operações comparáveis. Por sua vez, no caso dos primeiros três não funcionarem, devem ser utilizados os dois métodos seguintes que são baseados no lucro da operação.

Após a seleção do método mais adequado, o sujeito passivo deve proceder à elaboração do dossier de preços de transferência, onde dispõe da informação e documentação respeitante à política adotada na determinação dos preços de transferência, de forma a provar provando a paridade de mercado tal como a seleção e utilização do método mais apropriada de determinação dos preços de transferência, conforme o artigo 17º da portaria n.º 268/2021.

Na declaração anual de informação contabilística e fiscal (IES) também deve ser indicada a existência ou inexistência de operações com entidades relacionadas e, neste caso, identificar as entidades, os montantes das operações realizadas, as metodologias de determinação dos preços de transferência e o valor das correções efetuadas pela não observância do princípio da plena concorrência.

A portaria n.º 268/2021 estabelece que, no caso de as operações não serem comparáveis e as diferenças produzirem efeitos significativos sobre os preços ou margens, o sujeito passivo deverá efetuar os ajustamentos necessários para atenuar essas diferenças. É possível distinguir dois tipos de ajustamentos, o primeiro por iniciativa do contribuinte e, o segundo, por iniciativa da autoridade tributária.

Por um lado, de acordo com o artigo 63º n.º 8 do CIRC, o sujeito deve fazer as correções positivas na determinação do lucro tributável sempre que esteja em causa operações com entidades não residentes. Por outro lado, a administração fiscal pode proceder a correções ao lucro tributável pelo montante correspondente ao que teria sido obtido se as operações tivessem sido efetuadas numa situação normal da mercado, conforme o artigo 63º n.º 9 do mesmo código.

A elaboração do dossier de preços de transferência procura, assim, assegurar que as transações entre PR sejam realizadas a valores de mercado, evitando que as entidades manipulem preços.

1.4 Partes Relacionadas e Auditoria

1.4.1 Enquadramento

As transações entre partes relacionadas estão associadas a casos de fraude e escândalos financeiros uma vez que as operações entre si permitem que a informação financeira seja distorcida ou até ocultada. A auditoria a entidades com este tipo de relacionamentos apresenta desafios para os auditores, pois nem sempre é fácil proceder-se à identificação de todas as PR e a empresa pode não ter controlos internos adequados para este tipo de transações (El-Helaly, 2018).

Com o objetivo de mitigar o risco de distorção material das demonstrações financeiras de entidades que pratiquem operações entre empresas relacionadas e garantir que estas transações ocorram por uma questão de eficiência e não por razões de manipulação de resultados, conduziu-se à implementação de uma norma internacional de auditoria que auxilia o trabalho do auditor.

Neste sentido, surge a Norma Internacional de Auditoria 550 – Partes Relacionadas (ISA 550) elaborada pelo *Internacional Audit and Assurance Standards Board* (IAASB).

1.4.2 Norma Internacional de Auditoria 550 – Partes Relacionadas

1.4.2.1 Responsabilidade do Auditor

As transações entre partes relacionadas realizam-se muitas vezes no âmbito normal da atividade, porém, pela sua natureza podem, por vezes, dar origem a riscos mais altos de distorção material das demonstrações financeiras (ISA 550 § 2). Apesar do nível de risco, o auditor é responsável por fornecer uma segurança aceitável de que as demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e apropriada (Almeida, 2019).

De facto, a responsabilidade do auditor, ainda mais no contexto de TPR pelo risco de distorção material ser mais elevado, encontra-se devidamente destacada no Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) ao nível da responsabilidade disciplinar, no seu artigo 92º, referindo-se à infração disciplinar como a ação ou omissão, violação dolosa ou culposa dos deveres estabelecidos no Estatuto bem como os decorrentes das suas funções, sujeitando o Revisor Oficial de Contas a uma advertência,

advertência registada, multa, censura, suspensão ou expulsão. Assim, Costa (2019) realça a importância do auditor em conseguir provar que a sua opinião sobre as demonstrações financeiras foi expressa com base em provas suficientes e apropriadas de modo a não ser envolvido em tais infrações.

Segundo a ISA 550 (§ 3), é descrito que o auditor tem a responsabilidade de executar procedimentos de auditoria para identificar, avaliar e responder aos riscos de distorção material provenientes da não contabilização e divulgação apropriadas de acordo com os requisitos do referencial financeiro aplicado. Por outro lado, o parágrafo seguinte refere-se às situações em que o referencial de relato financeira aplicável estabelecer requisitos mínimos ou não estabelecer quaisquer requisitos e nesses casos, o auditor terá de tomar conhecimento dos relacionamentos e transações entre PR de modo a garantir uma apresentação apropriada das demonstrações financeiras e certificar-se que não sejam enganadoras.

Ora, conclui-se que a ISA 550 parte de duas premissas básicas dependendo do referencial de relato financeiro aplicável. Sendo assim, caso o referencial estabeleça requisitos, o auditor tem a responsabilidade de executar procedimentos de auditoria. Por outro lado, o auditor terá de tomar conhecimento dos relacionamentos e transações com partes relacionadas, se o referencial for inexistente ou mínimo (Shalimova e Klymenko, 2020).

Diretamente interligado à responsabilidade do auditor, o parágrafo 7 da ISA 550 destaca a importância do ceticismo profissional no planeamento e execução de uma auditoria neste âmbito, ao realçar o potencial das transações e relações entre partes relacionadas que não foram divulgadas. Compreende-se por ceticismo profissional uma atitude que inclui uma mente interrogativa, em alerta para condições que possam indicar uma possível distorção, e uma apreciação crítica da prova (ISA 200 § 13). Segundo esta definição, requer-se ao auditor que reconheça a possibilidade de distorções materiais no exercício da sua profissão, tratando-se de uma atitude essencial que permite aos auditores identificar e responder a possíveis situações irregulares (Schilder, 2012).

Dadas as limitações de uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais das demonstrações financeiras possam não ser detetadas, ainda mais, no contexto de auditoria a partes relacionadas. De facto, o órgão de gestão pode não ter

conhecimento da existência de todas as relações e transações entre partes relacionadas e também pela oportunidade que existe, por parte do órgão de gestão, em manipular ou encobrir situações (ISA 550 § 6). Note-se que o auditor não deve considerar, logo à partida, a administração como desonesta ou enganadora, embora deva considerar a sua possibilidade, segundo Arens et al. (2017).

Assim sendo, o ceticismo profissional é um comportamento fundamental no trabalho de auditoria em matérias que envolvem julgamento profissional, como é o caso da área das transações entre partes relacionadas devido às suas múltiplas implicações (Oliveira, 2014)

1.4.2.2 Risco de Auditoria

A auditoria às demonstrações financeiras de entidades que possuam transações entre partes relacionadas, não só dificulta o trabalho do auditor, devido à complexidade e diversidade de tais operações, como também aumenta o risco associado (Gordon, et al., 2015). De facto, existe a possibilidade de a contabilidade ser inadequada, não serem identificadas todas as partes relacionadas e o risco de fraude. Desta maneira, a possibilidade de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quanto às contas de uma entidade é maior, pelo que surge, assim, o risco de auditoria.

A ISA 200, no seu parágrafo 13, define o risco de auditoria como o risco de o auditor expressar uma opinião de auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas. O risco de auditoria é uma função do risco de distorção material (RDM), isto é, o risco de que as demonstrações financeiras estejam materialmente distorcidas antes da auditoria, e do risco de deteção, ou seja, o risco de o auditor não detetar tal distorção através dos seus procedimentos e testes. O RDM compreende o risco inerente e o risco de controlo, ambos não controlados pelo auditor. De acordo com Laudato (2015), o risco de deteção no contexto de TPR é geralmente alto, pois existe a possibilidade de o órgão de gestão não ter conhecimento da presença de partes relacionadas e por estas operações oferecerem oportunidade para manipulação ou conluio.

Por um lado, o risco inerente corresponde à suscetibilidade de uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação conter uma distorção que possa ser material, antes da

consideração de quaisquer controlos internos (ISA 200 § 13). O risco de inerente varia de empresa para empresa e de atividade para atividade.

Por outro lado, o risco de controlo é o risco de que uma distorção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação conter uma distorção que possa ser material e que não seja evitada ou detetada e corrigida em tempo oportuno pelo controlo interno da entidade (ISA 200 § 13). Este risco nunca pode ser considerado nulo pois, os controlos implementados pela empresa não conseguem prevenir na sua totalidade a deteção de erros.

O risco de auditoria assenta assim em três variáveis, o risco inerente, de controlo e de deteção, resultando na seguinte fórmula:

$$RA = RDM (RI \times RC) \times RD$$

Segundo Costa (2019), existe uma relação inversa entre o risco de deteção e o risco de distorção material. Se o risco inerente e o risco de controlo forem avaliados como baixo, o auditor terá um maior risco de deteção, e, portanto, uma redução das provas substantivas. Por outro lado, se o risco de distorção material for alto, o risco de deteção tem de ser baixo, provocando um aumento das provas a recolher (Almeida, 2019). Trata-se de uma área que preenche grande parte do planeamento inicial da auditoria pelo que a avaliação do risco afeta diretamente a quantidade de trabalho a efetuar (Arens et al., 2017).

1.4.2.3 Avaliação do Risco entre Partes Relacionadas

Conforme abordado anteriormente, o risco em auditoria refere-se à possibilidade de o auditor expressar uma opinião errada sobre as demonstrações financeiras de uma entidade (ISA 200, par. 13). Sendo assim, o auditor é obrigado a executar procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas para obter informação relevante para identificar os riscos de distorção material associados a relacionamentos e transações com partes relacionadas (ISA 550 § 11). Neste sentido, é necessário dar cumprimento à ISA 315 – Identificação e avaliação dos riscos de distorção material através do conhecimento da entidade e do seu ambiente.

Começando pela abordagem à ISA 315, a mesma tem como objetivo identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude ou a erros, através do conhecimento da entidade e do seu ambiente, proporcionando assim uma base para conceber e implementar respostas aos riscos de distorção material. Note-se que o termo erro refere-se a distorções não intencionais, enquanto o termo fraude está relacionado com atos intencionados (ISA 240, par. 2).

O conhecimento do negócio da empresa permite ao auditor identificar e compreender os acontecimentos, as transações e as práticas que, no julgamento do auditor, podem ter efeito na auditoria (ISA 315, par. 20). O conhecimento e compreensão do negócio, permite a identificação de riscos e problemas, proporcionando um melhor serviço ao cliente. Esta identificação é essencial para a determinação dos riscos inerentes e de controlo (Costa, 2019).

No parágrafo 6 da ISA 315 são descritos os procedimentos de avaliação do risco obrigatórios a incluir no trabalho do auditor:

- i. Indagações ao órgão de gestão, a indivíduos apropriados da função de auditoria interna e a outras pessoas da entidade que possam ter informação pertinente;
- ii. Procedimentos analíticos³;
- iii. Observação⁴ e inspeção.

Consecutivamente, nos parágrafos seguintes da norma, é apresentada uma lista de matérias que devem ser conhecidas acerca da entidade e do seu meio envolvente, como por exemplo, o setor de atividade, a natureza da entidade, as políticas contabilísticas aplicadas, a estratégia da empresa e o desempenho da entidade.

Também é exigido que o auditor fique inteirado do controlo interno. Este conceito consiste num conjunto de políticas e procedimentos implementados com vista a garantir

³ Procedimentos Analíticos – Os procedimentos analíticos consistem em avaliações da informação financeira através da análise de dados financeiros e não financeiros. Estes procedimentos também incluem a investigação de flutuações que sejam inconsistentes com outras informações relevantes (ISA 500, A21)

⁴ Observação – A observação consiste em olhar para um procedimento ou processo que está a ser executado por outros (ISA 500, A17)

o desenvolvimento da organização e de salvaguardar o órgão de gestão (Arens et al., 2017). Note-se que o órgão de gestão é responsável pela identificação e divulgação das PR e pela contabilização das transações, pelo que é exigido ao órgão de gestão que implemente um controlo interno adequado para assegurar que tais relacionamentos sejam devidamente identificados e registados. A norma dividiu o controlo interno em cinco áreas, baseadas no relatório COSO, pelo que o auditor deve procurar concluir acerca de cada uma, nomeadamente: ambiente de controlo, avaliação do risco, sistema de informação relevante para o relato financeiro, atividades de controlo e monitorização de controlo.

Segundo Laudato (2015), é essencial para o auditor compreender o ambiente de controlo da entidade, pois deve ter em consideração se as características desse ambiente podem ou não mitigar o risco de distorção material por parte de PR. De acordo com o mesmo autor, é possível que o auditor verifique controlos inadequados ou até inexistentes para estas entidade e nesse caso, poderá não ser possível obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca destas transações. Além disso, a avaliação do controlo sobre partes relacionadas deve também equacionar a possibilidade de derrogação de controlos por parte da gerência. Esta última é de difícil avaliação embora seja potencialmente incentivada.

De acordo com o guia de aplicação das ISA, traduzido da OROC (2018) no contexto de transações partes relacionadas, por não serem entidades independentes umas das outras, existe um maior risco potencial de distorção material do que com transações com partes não relacionadas. O mesmo guia, refere-se a três riscos potenciais associados a TPR, nomeadamente ao nível da complexidade das transações, relações e transações não identificadas e operações não realizadas no decurso normal da atividade.

Assim, a ISA 550 enumera os procedimentos específicos a realizar neste âmbito:

Avaliação do Risco

1. Conhecimento dos Relacionamentos e Transações entre Partes Relacionadas (§ 13 a 14)

2. Atenção à Informação sobre Partes Relacionadas ao Rever Registos ou Documentos (§ 15 a 17)

3. Consideração da possibilidade de fraude (§ 12)

Figura 2 – Avaliação do risco

Fonte: Elaboração própria

Ao nível do conhecimento dos relacionamentos e transações entre partes relacionada, o auditor deve proceder a indagações junto do órgão de gestão sobre:

- i. A identidade das partes relacionadas da entidade;
- ii. A natureza das relações entre a entidade e essas partes relacionadas;
- iii. Se a entidade celebrou quaisquer transações com essas partes relacionadas durante o período.

Devem ser feitas indagações junto do órgão de gestão e de outras pessoas dentro da entidade, que possam ter conhecimento dos relacionamentos especiais e executar procedimentos de avaliação dos riscos para se inteirar dos controlos que a gestão estabeleceu em termos de identificação, contabilização e divulgação de TPR, autorização e aprovação de transações e acordos significativos entre TPR e autorização e aprovação de transações e acordos fora do âmbito normal das atividades (ISA 550 § 14).

De acordo com El-helaly (2018), a identificação de partes relacionadas não é simples pois a principal fonte de informação sobre estes relacionamentos é a própria gestão da entidade auditada, embora seja possível identificar pessoas com conhecimento acerca da entidade que possam identificar partes relacionadas.

Ao longo da auditoria, o auditor deve estar atento, ao inspecionar⁵ registos ou documentos relativos a acordos ou outras informações que possam indicar a existência de relacionamentos e transações entre partes relacionadas que o órgão de gestão não tenha previamente indicado ou divulgado ao auditor (ISA 550 § 15). Esta identificação poderá ser onerosa e demorada uma vez que o órgão de gestão pode estar a tentar ocultá-la. (Laudato, 2015). Por isso, na eventualidade da gestão não ter previamente identificado ou divulgado ao auditor a existência de partes relacionadas, o auditor deve procurar analisar:

- i. Confirmações externas ⁶;
- ii. Atas de reuniões de acionistas e dos encarregados da governação;
- iii. Outros registos ou documentos que o auditor considere necessários.

Se o auditor identificar transações fora do âmbito normal da atividade da entidade ao executar procedimentos de auditoria, o mesmo deve questionar o órgão de gestão sobre a natureza das transações e se poderão estar envolvidas partes relacionadas (ISA 550 § 16).

Por fim, o auditor deve partilhar a informação recolhida sobre as partes relacionadas com os outros membros da equipa de trabalho (ISA 550 § 17). Estas discussões proporcionam a partilha de pontos de vista sobre a organização, o seu ambiente e os riscos do negócio, de facto, a partilha de informações pode ter um impacto na avaliação do risco de distorções materiais ou na resposta do auditor a tais riscos (Almeida, 2019).

Note-se que a discussão entre os membros da equipa pode incluir uma revisão e esquematização dos relacionamentos entre PR, relacionamentos com entidades que possam indicar partes relacionadas não identificadas anteriormente e a distorção material devido a fraude segundo Laudato (2015).

A discussão entre a equipa de trabalho, devem incluir considerações específicas sobre a possibilidade de distorção material devido a fraude ou erro que possam resultar das TPR

5 Inspeção – A inspeção envolve o exame de registos ou documentos, quer internos quer externos e em forma de papel, ou outros meios. Consiste na análise dos documentos que suportam as diversas transações ou operações (ISA 500, A14).

6 Confirmações Externas – A confirmação externa é o processo de obter e avaliar prova de auditoria através de uma resposta direta que lhe é dada por um terceiro, permitindo uma validação externa (ISA 500, A18)

(ISA 550, § 12). Estas discussões procuram perceber essencialmente em que situações é que as demonstrações financeiras podem ser sensíveis a distorções materiais devido a fraude e como é que a mesma poderá concretizar-se (Almeida, 2019).

Por isso, o auditor pode identificar fatores de risco de fraude associadas a relacionamentos e transações com partes relacionadas ao avaliar os riscos da entidade, e nesse caso, deverá seguir a ISA 240 – As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras.

Segundo a respetiva norma, a fraude é definida como: “um ato intencional praticado por um ou mais indivíduos de entre o órgão de gestão, encarregados da governação, empregados ou terceiros, envolvendo o uso propositado de falsidades para obter uma vantagem injusta ou ilegal”. Embora o conceito seja abrangente, no contexto de auditoria, a fraude é aquela que dá origem a uma distorção material nas demonstrações financeiras, sendo que existem dois tipos de distorções materiais intencionais: relato financeiro fraudulento e apropriação indevida de ativos (ISA 240 § 3).

Por um lado, a primeira pode ser concretizada através de manipulação, falsificação de registos contabilísticos ou da documentação de suporte, aplicação indevida e intencional de políticas contabilísticas e omissões intencionais de acontecimentos e transações, por exemplo. Por outro lado, a apropriação indevida de ativos envolve o roubo dos ativos de uma entidade e incluem desfalques de recebimentos, roubos de ativos físicos ou utilização de ativos para uso pessoal, de acordo com a norma anteriormente referida.

Por sua vez, sempre que os auditores se encontrem perante uma situação que indicia a existência de fraudes ou erros, que possam distorcer de forma material as demonstrações financeiras, devem executar procedimentos adicionais ou alterar aqueles anteriormente previstos (Costa, 2019). De acordo com Laudato (2015), o envolvimento do órgão de gestão numa distorção material devido a fraude leva à reconsideração da fiabilidade da prova de auditoria obtida pois coloca em causa a integridade e veracidade das declarações feitas pela gestão e da própria documentação contabilística. Nesta situação, é exigido ao auditor que reavalie os riscos de distorção material e, caso mantenha uma preocupação constante sobre a integridade da gestão, comprometendo a auditoria, o auditor deve considerar retirar-se do trabalho.

Embora o auditor possa detetar situações de fraude e de ser obrigado a participar ao Ministério Público factos que indiciem a prática de crimes públicos, a responsabilidade primária pela sua prevenção e deteção é incumbida aos encarregados da governação e ao órgão de gestão pelo que é importante colocar uma forte ênfase na prevenção da mesma através de uma cultura de honestidade e de comportamentos éticos (Costa, 2019).

1.4.2.4 Resposta ao Risco entre Partes Relacionadas

De forma a dar resposta aos riscos identificados, o auditor procede à conceção e execução de procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria suficiente e apropriada sobre os riscos de distorção material associados a TPR (ISA 550 § 20). Assim sendo, o auditor deve efetuar testes aos controlos para mitigar tais riscos ou efetuar procedimentos substantivos (Almeida, 2019).

Por um lado, ao nível dos controlos, o auditor deve abastecer-se de prova suficiente e apropriada quanto à eficácia operacional dos controlos relevantes com vista à prevenção, deteção e correção de distorções materiais ao nível da asserção. Por outro lado, em termos de procedimentos substantivos, os mesmos são concebidos para detetar distorções materiais ao nível de asserção (ISA 330 § 4). No âmbito de partes relacionadas, a norma tipifica os procedimentos de auditoria obrigatórios a realizar após a identificação de riscos:

Riscos Avaliados

1. Identificação de Partes Relacionadas não anteriormente identificadas (§ 21 e 22)

2. Identificação de transações significativas entre partes relacionadas fora do âmbito normal da atividade da entidade (§ 23)

3. Asserções de que as transações com Partes Relacionadas foram conduzidas em termos equivalentes ao que aconteceria numa transação entre Partes não relacionadas (§ 24)

Figura 3 – Riscos avaliados

Fonte: Elaboração própria

O auditor poderá identificar acordos ou informações que possam sugerir a existência de relações ou TPR que não tenham sido previamente divulgados ou identificados pelo órgão de gestão, nesse caso, o auditor deve confirmar a existência dessas relações ou transações (ISA 550 § 21).

Posteriormente, não só o auditor deve comunicar a informação aos outros membros da equipa de trabalho e executar procedimentos substantivos de auditoria com as partes relacionadas recém identificadas como também deverá explorar o motivo da PR não ter sido previamente identificada e considerar a falha dos controlos na identificação da PR e a possibilidade de fraude. Por fim, deverá reconsiderar o risco de que possam existir outras partes relacionadas que não tenham sido divulgadas e que se mantenham por identificar (ISA 550 § 22).

É possível verificarem-se transações significativas com partes relacionadas fora do âmbito normal da atividade, pelo que a ISA 550 (§ 23) tem previsto os procedimentos a executar caso se identifique tais transações, designadamente:

- i. Inspeccionar os contratos ou acordos subjacentes, se existirem, e avaliar a justificação económica das transações, os termos das transações são consistentes com as explicações do órgão de gestão e se as transações foram devidamente contabilizadas.
- ii. Obter prova de auditoria de que as transações foram apropriadamente autorizadas e aprovadas.

O auditor pode procurar compreender a sua justificação económica, na perspetiva da parte relacionada, uma vez que poderá auxiliar a compreender o motivo da transação e a razão por que foi realizada (ISA 550 § A39).

Estas transações são consideradas como um risco significativo e por isso, para além de realizar procedimentos substantivos, o auditor deve procurar avaliar se estas transações foram ou não devidamente aprovadas pelo órgão de gestão. Quando tais transações não tenham sido sujeitas a autorização e aprovação, então, podem representar um risco de distorção material devido a erro ou fraude (Laudato, 2015).

O auditor deve procurar obter prova de auditoria suficiente e apropriada acerca das asserções feitas pelo órgão de gestão nas demonstrações financeiras em como as transações entre partes relacionadas foram conduzidas em termos equivalentes ao que aconteceria numa transação entre partes não relacionadas (ISA 550 § 24).

A validação de uma asserção em como o preço de uma transação entre partes relacionadas ocorreu de forma equivalente àquela que fosse com partes não relacionadas é, de um modo geral, difícil, embora possam existir provas de auditoria que a confirmem (ISA 550 § A42). Note-se que o órgão de gestão é responsável por comprovar tal asserção e por isso, poderá ter em sua posse factos que validem essa asserção, por exemplo, a comparação de uma transação idêntica com uma ou mais partes não relacionadas ou um documento emitido por um perito externo que valide o valor de mercado (ISA 550 § A43).

1.4.2.5 Relato sobre Partes Relacionadas

A fase de relato surge na fase final de uma auditoria e encontra-se prevista na ISA 700 – formar uma opinião e relatar sobre demonstrações financeiras e consiste na abordagem à responsabilidade do auditor para formar uma opinião sobre as demonstrações financeiras.

De acordo com a (ISA 700 § 11), antes da elaboração de uma opinião, o auditor deve concluir se obteve garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material e, portanto, é necessário verificar se foi obtida prova de auditoria suficiente e apropriada, se as distorções por corrigir são materiais individualmente ou em agregado e se as demonstrações financeiras estão preparadas com os requisitos do referencial relato financeiro aplicável.

Na fase do relato, ao nível de partes relacionadas, devem ser considerados três assuntos específicos:

- i. Obtenção de declarações do órgão de gestão;
- ii. Documentação e comunicação;
- iii. Determinação da opinião de auditoria

A obtenção de declarações escritas do órgão de gestão encontra-se prevista na ISA 260 – comunicação com os encarregados da governação - e procura interligar o auditor aos encarregados da governação com o objetivo de comunicar as suas responsabilidades em

relação à auditoria assim como uma visão geral do âmbito e oportunidades planeados da auditoria, obtenção de informação relevante, indicar observações relevantes detetadas ao longo da auditoria e promover uma comunicação eficaz entre ambos.

De acordo com a ISA 260 (§ 16) existem um conjunto de matérias a comunicar aos encarregados da governação, no termo da auditoria, nomeadamente, os seus pontos de vista acerca das práticas contabilísticas, incluindo políticas contabilísticas, estimativas e divulgações nas demonstrações financeiras, as dificuldades sentidas durante a auditoria, as circunstâncias que afetam a forma e conteúdo do relatório do auditor e outras matérias significativas, que, no julgamento do auditor, sejam relevantes.

No contexto de PR, o auditor deve obter declarações escritas por parte do órgão de gestão em como divulgaram a identidade das partes relacionadas e todos os relacionamentos e transações com partes relacionadas de que têm conhecimento, assim como contabilizaram e divulgaram tais relacionamentos e transações (ISA 550 § 26)

Por sua vez, em termos de documentação de auditoria, a mesma encontra-se prevista na ISA 230 – Documentação de auditoria, e proporciona prova da opinião do auditor descrita no seu relatório e prova de que a auditoria foi planeada e executada de acordo com as normas de auditoria aplicáveis.

A documentação de auditoria tem inúmeras finalidades, desde o auxílio aos membros da equipa de trabalho responsáveis pela supervisão do trabalho de auditoria à responsabilização da equipa de trabalho pelo trabalho realizado, ou ainda, para a elaboração de um arquivo de matérias importantes para auditorias futuras. Os elementos recolhidos por parte do auditor devem ser suficientes para permitir um auditor experiente sem ligação anterior à auditoria compreender os procedimentos de auditoria executados, os resultados dos procedimentos de auditoria executados e as matérias significativas que surgiram durante a auditoria (ISA 230 § 8). Segundo Almeida (2019), os papéis de trabalho refletem a história da auditoria, permitindo uma compreensão rápida das questões e dos riscos, das asserções testadas, dos procedimentos de auditoria elaborados. Segundo a (ISA 550 § 28), devem ser incluídos na documentação os nomes das partes relacionadas identificadas e a natureza dos relacionamentos em causa.

Note-se que esta documentação é o suporte para o relatório de auditoria, permitindo o auditor decidir qual é o tipo de relatório a emitir. De acordo com Costa (2019), por norma, esta documentação é dividida em dois tipos de dossiers: Permanentes e Correntes. O primeiro engloba todas as informações relativamente à empresa que sejam importantes e que devam ser consultadas ao longo das auditorias, nomeadamente, informações sobre a empresa, legislação aplicável à empresa, contratos, relatórios, controlos internos e declarações. O segundo engloba toda a documentação relativa a cada auditoria específica, por exemplo, os programas e mapas de trabalho.

A formação de uma opinião encontra-se prevista na ISA 700 – Formar uma opinião e relatar sobre demonstrações financeiras. De acordo com os parágrafos introdutórios, o auditor deve formar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão elaboradas corretamente de acordo com o relato financeiro aplicável, como tal, o auditor deve avaliar se obteve garantia razoável acerca da isenção de distorção material devido a fraude ou erro.

No caso específico das partes relacionadas, o pressuposto é semelhante embora seja necessário verificar se os relacionamentos e transações com partes relacionadas foram devidamente contabilizados e divulgados e se não fazem com que as demonstrações financeiras sejam enganadoras (ISA 550 § 25).

A opinião do auditor é refletida através de um documento denominado de certificação legal de contas, sendo possível expressar uma opinião não modificada ou modificada (Costa, 2019). A primeira, quando se conclui que as demonstrações financeiras estão elaboradas corretamente, sem distorção material, de acordo com o referencial de relato financeiro aplicável. A segunda, quando se conclui que as demonstrações financeiras não se encontram isentas de distorção material e que não seja possível obter prova de auditoria suficiente e apropriada para comprovar o contrário (ISA 700 § 16 e 17)

Em terceiro lugar, é necessário dar cumprimento à ISA 705 – Modificações à opinião no relatório do auditor independente.

De acordo com a norma, existem três tipos de modificações à opinião do auditor: com reservas, adversas ou ainda escusa de opinião, conforme se pode verificar pela seguinte ilustração:

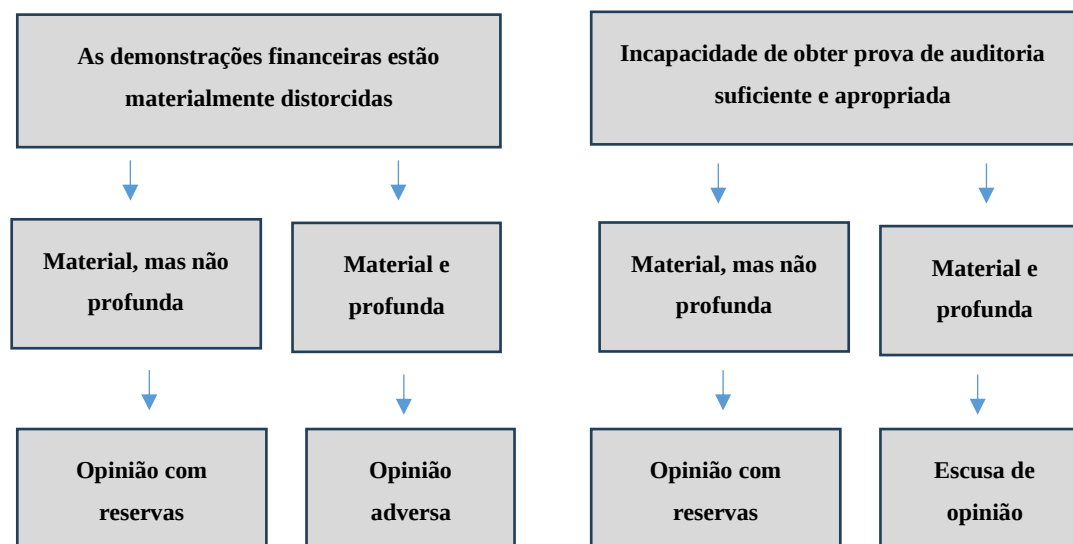


Figura 4 – Modificações à opinião do auditor

Fonte: Adaptado de Costa (2019)

A atribuição de cada tipo de modificação depende da consideração das demonstrações financeiras como materialmente distorcidas ou por incapacidade de obter prova de auditoria suficiente e apropriada e, por sua vez, se a distorção material é profunda ou não, isto é, quão impactante é a distorção.

2. Atividades desenvolvidas

2.1 Apresentação da entidade acolhedora

O trabalho de projeto elaborado foi implementado no exercício de funções como auditor na Rita Isabel Canhola Coelho – Revisora Oficial de Contas a título individual, doravante denominada por RCROC, tendo a sua sede em Santarém.

A RCROC conta com mais de 20 anos de experiência acumulada nas áreas de auditoria e revisão legal de contas, consultadoria fiscal e contabilística e outros serviços financeiros. A referida entidade é reconhecida ao nível do seu trabalho como Revisora Oficial de Contas, sendo que possui um conjunto de empresas à sua responsabilidade, que abrangem um leque diversificado de áreas, nomeadamente: transportes, vitivinícola, alimentar, automóvel, extrativa, construção civil, software, imobiliário, transformador e agricultura.

O trabalho de auditoria é executado, essencialmente, através da plataforma SIPTA - Sistema Informático de Papéis de Trabalho de Auditoria embora também sejam efetuadas análises através de outras ferramentas fora da plataforma. As análises iniciam-se com base no carregamento de dados de uma empresa, seja por um balancete ou ficheiro SAFT. Em termos de organização do trabalho, a plataforma SIPTA está dividida por arquivo corrente e arquivo permanente.

Ao nível do arquivo corrente, o mesmo abrange um conjunto de tarefas relacionadas com o trabalho de auditoria do próprio ano, nomeadamente, o planeamento, definição e avaliação do risco, plano de auditoria, cálculo da materialidade e criação de amostras, por exemplo. Por outro lado, o arquivo permanente corresponde a um conjunto de documentos e informações necessárias para a auditoria corrente e seguintes, como por exemplo, informações acerca do conhecimento do negócio, atas, contratos, estrutura de capital e o pacto social

Em termos do trabalho de campo, a plataforma SIPTA está dividida por áreas de análise e cada área está repartida por três fases de auditoria – preliminar, intermédia e final. As áreas de análise compreendem as vendas/prestações de serviço, fornecedores e compras, estado, pessoal, investimentos, capitais, investimentos financeiros, meios financeiros

líquidos, responsabilidades com sociedades financeiras, subsídios, provisões e outras áreas.

Consoante a fase de auditoria são efetuados procedimentos de auditoria específicos. De um modo geral, na fase preliminar são efetuados procedimentos analíticos onde são confrontados dados financeiros e não financeiros, assim como procedimentos de avaliação do risco. Ao nível da fase intermédia são efetuados procedimentos substantivos e procedimentos de teste aos controlos. Na fase final são elaborados procedimentos e testes específicos relacionados com o encerramento do exercício, embora também se realizem novamente procedimentos efetuados na fase inicial e intermédia.

2.2 Apresentação Geral

Neste ponto pretende-se caracterizar a empresa-mãe e o respetivo grupo económico onde os trabalhos foram desenvolvidos no âmbito do trabalho de projeto. O motivo da seleção desta entidade, em detrimento de outras, deve-se, essencialmente, à sua dimensão que permite uma melhor análise e uma maior quantidade de informação.

Assim, esta secção encontra-se em dividida em duas partes, a primeira que incide sobre a caracterização do grupo económico, enquanto a segunda recai sobre a empresa-mãe. Por razões de confidencialidade, os nomes indicados são fictícios.

2.2.1 Grupo Alimentos

O grupo Alimentos é um grupo familiar português que atua na área de produção animal cujas atividades-chave são o abate, transformação e comercialização de produtos alimentares. Atualmente, o grupo possui mais de 15 empresas agregadas, contando com mais de 1.500 colaboradores e um volume de negócios superior a seiscentos milhões de euros.

As sociedades que integram o grupo atuam em vários setores de atividade, designadamente ao nível da produção de ração, produção animal, sustentabilidade ambiental, veterinária e medicamentos, agroalimentar, imobiliária e transportes. O ciclo de atividade do grupo pode ser representado da seguinte forma:

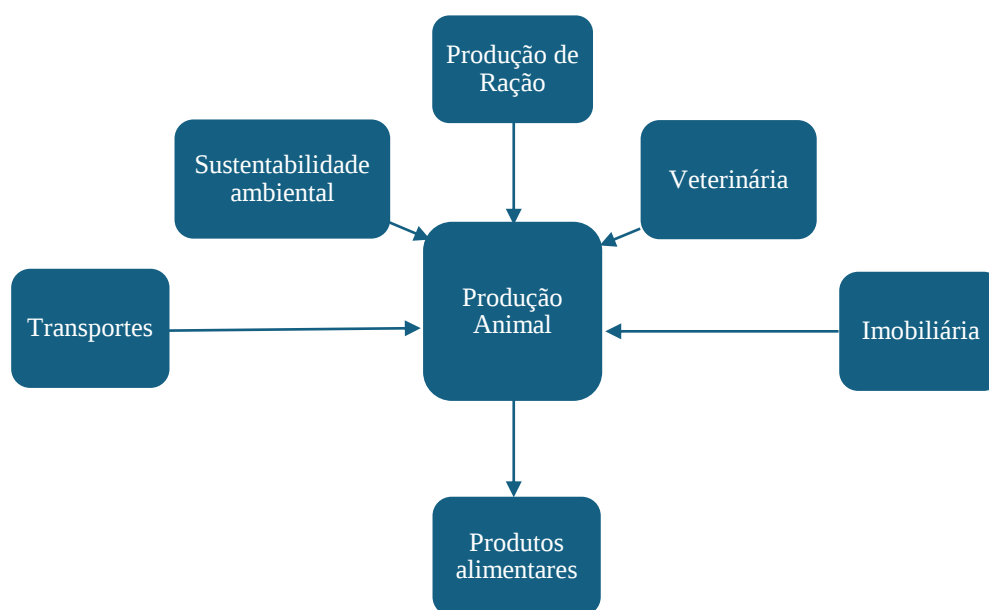


Figura 5 – Ciclo de atividade

Fonte: Elaboração própria

O grupo encontra-se presente tanto ao nível do mercado nacional como internacional. No mercado interno, atua em toda a linha vertical do setor agropecuário, desde à aquisição de cereais para comercialização, produção de ração, produção e criação de animais para comercialização e abate. Após o abate, o grupo comercializa na gama de frescos, congelados e transformados de carne. No que respeita ao mercado internacional, o grupo atua na comercialização de animais vivos e na comercialização de carne congelada e transformados. O grupo Alimentos é assim caracterizado por uma estratégia de verticalização que permite um controlo sobre todo o circuito económico.

2.2.2 Frescos, S.A.

A empresa Frescos, S.A. é uma empresa localizada na zona centro que procede ao abate e transformação de carne suína, tendo iniciado a sua atividade na década de 90. A mesma caracteriza-se por ter como missão assegurar o fornecimento da carne suína através da comercialização da própria criação animal, preservando os valores tradicionais.

Neste momento, a sociedade tem capacidade para abater mais de 300 suínos por hora e conta com uma linha de desmancha de 400 unidades por hora. A rapidez no processo de

abate possibilita à empresa uma elevada competitividade face às restantes, permitindo responder às necessidades do mercado e de alcançar mercados ainda não explorados.

A estrutura da empresa encontra-se dividida da seguinte forma:

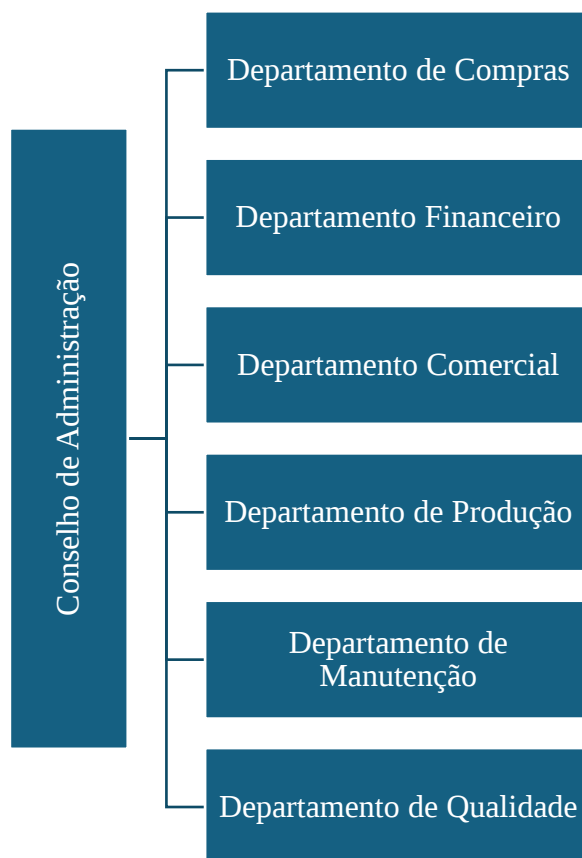


Figura 6 – Estrutura empresa

Fonte: Elaboração própria

A Frescos, S.A. comercializa um conjunto de artigos derivados da carne suína, de entre diversas categorias, por exemplo: gama de transformados (salsichas, morcelas, farinheiras e chouriços) gama de frescos (febras, costeletas, lombo e entremeada) e gama de cozidos (fiambre, mortadela e paio)

No que respeita a evolução do volume de negócios, a empresa manteve-se relativamente constante entre 2018 e 2021. Porém em 2022, verificou-se uma subida considerável de aproximadamente 30 milhões de euros justificada essencialmente pelo aumento dos preços de venda, conforme se pode verificar através do seguinte gráfico:

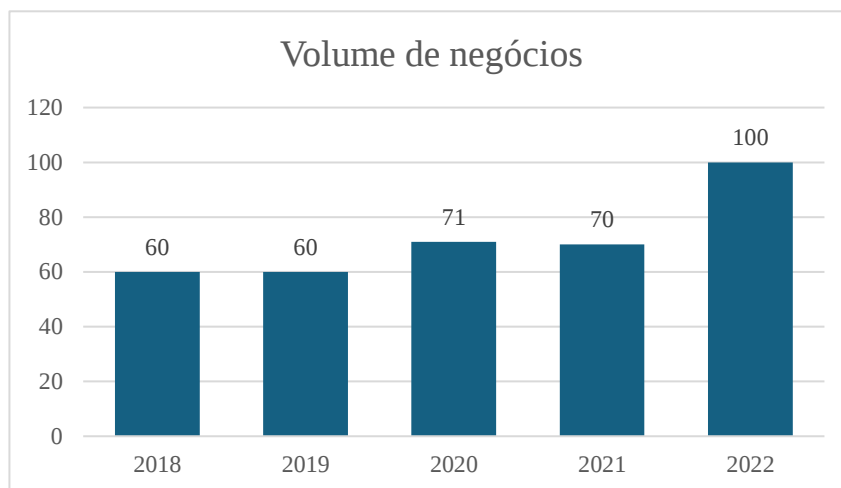


Figura 7 – Evolução do volume de negócios

Fonte: Elaboração própria

Ao nível da evolução do número de funcionários, a Frescos S.A. tem vindo a ter um crescimento gradual, passando de 135 para 139 colaboradores em 5 anos, conforme demonstrado na figura 4.

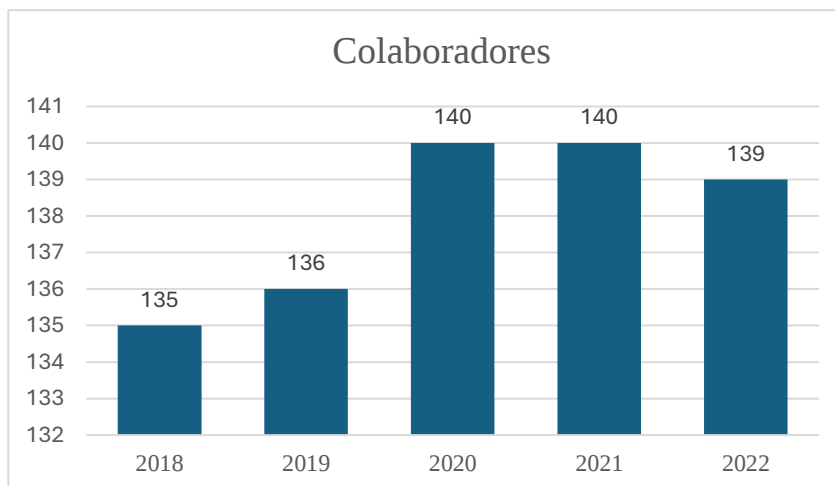


Figura 8 – Evolução do número de colaboradores

Fonte: Elaboração própria

A Frescos possui um ativo de 120 milhões enquanto o passivo ascende a 70 milhões e o capital próprio a 50 milhões, como se pode ver na figura 5.

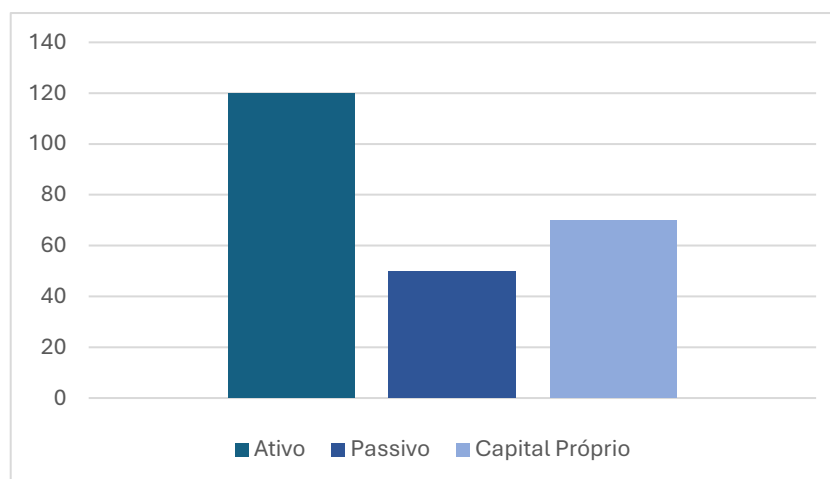


Figura 9 – Ativo, passivo e capital próprio

Fonte: Elaboração própria

Em termos contabilísticos a Frescos, S.A. aplica as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) e as suas demonstrações financeiras são preparadas segundo o Sistema de Normalização Contabilístico (SNC) conforme o disposto no Decreto-Lei nº 159/2009, de 13 de julho, com as devidas correções dadas pelo Decreto-Lei nº 98/2015 de 2 de junho.

A empresa encontra-se assim obrigada a apresentar as seguintes demonstrações financeiras:

- i. Balanço;
- ii. Demonstração de Resultados;
- iii. Demonstração das alterações no capital próprio;
- iv. Demonstrações de fluxos de caixa;
- v. Anexo.

Ao nível do enquadramento fiscal, a empresa é considerada uma sociedade comercial que exerce a título principal uma atividade natureza comercial, industrial ou agrícola e, portanto, situa-se no regime geral de IRC, sendo o seu período de tributação coincidente com o ano civil.

2.3 Aplicação da ISA 550 – Partes Relacionadas

Neste ponto é retratado a aplicação da ISA 550 no contexto prático. Esta norma deve ser aplicada quando o auditor identifique relacionamentos e transações com Partes Relacionadas. Como tal, o trabalho a executar neste âmbito é superior àquele que seria normalmente, pois, o auditor, tem de efetuar trabalhos adicionais para responder à ISA 550. A Frescos, S.A. caracterizando-se por operar entre empresas relacionadas, encontra-se sujeita à aplicação da ISA 550 por parte do auditor.

A aplicação prática desta norma encontra-se dividida em três vertentes: Identificação e avaliação do risco, resposta aos riscos avaliados e validação dos saldos e transações. A divisão do projeto de entre estes três temas, deve-se ao facto de estas transações estarem associadas a um risco significativo de auditoria, como será abordado mais à frente, e por isso, torna-se fundamental compreender a temática do risco para responder às necessidades da norma.

De seguida serão abordados os procedimentos de avaliação e identificação do risco, as respostas a esses mesmos riscos e a validação de saldos e transações entre Partes Relacionadas.

2.3.1 Procedimentos de avaliação do risco e atividades relacionadas

A identificação e avaliação do risco de distorção material corresponde a uma das tarefas do auditor quando procede ao planeamento de uma auditoria. O planeamento é crucial pois permite delinear a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar ao longo de toda a auditoria. Para proceder à avaliação do risco de existência de distorções materiais, o auditor deverá compreender o cliente, a sua envolvente e o controlo interno da empresa. Além disso, a aplicação de procedimentos de avaliação do risco permite indicar aspetos da entidade dos quais o auditor não tinha consciência (Costa, 2019).

Tratando-se de uma entidade cujas operações ocorrem essencialmente entre partes relacionadas, o risco de distorção material é imediatamente maior. Assim sendo, o auditor deve incluir um conjunto de procedimentos específicos para as partes relacionadas de forma a avaliar e identificar os riscos. De um modo geral, estes procedimentos incluem

indagações, procedimentos analíticos, observação e inspeção e levantamento do controlo interno.

A ISA 315, no seu parágrafo 20, refere-se à obrigação do auditor em compreender as atividades de controlo que julgue necessário para avaliar os riscos de distorção material e de conceber procedimentos de auditoria em resposta aos riscos avaliados. Neste sentido, a norma obriga o auditor a inteirar-se de controlos que possam ser relevantes para o seu trabalho, como é o caso das transações e atividades entre PR, pelo risco que apresentam.

Ao nível dos trabalhos desenvolvidos, a avaliação do risco foi iniciada através de indagações ao órgão de gestão e levantamento dos controlos internos ao nível de relacionamentos e transações entre partes relacionadas.

Numa primeira fase, o auditor responsável pelo planeamento e equipa de trabalho, reunia-se com os administradores da Frescos, S.A. com o objetivo de perceber acerca da situação económica da empresa e, consecutivamente, eram indagados sobre novas participações e investimentos em curso. Posteriormente, era pedido uma lista atualizada das partes relacionadas para nossa análise e comparação das relações face ao período anterior. Neste momento, também era solicitado uma declaração assinada pelo órgão de gestão em como tinha indicado todas as entidades definidas como partes relacionadas. O quadro seguinte representa as entidades relacionadas identificadas por tipo de participação e relação.

Frescos, S.A.		
Empresas	Tipo de participação	Tipo de relação
AB, S.A.	Direta	Subsidiária
BC, LDA	-	Administradores Comuns
EE, S.A.	Direta	Subsidiária
RL, S.A.	Direta	Subsidiária
AA, S.A.	Indireta	Influência Significativa
FC, S.A.	Indireta	Influência Significativa
TP, S.A.	Indireta	Subsidiária
TPP, LDA	Indireta	Associada
SBP, LDA	Indireta	Associada

SC, LDA	Indireta	Associada
IS, S.A.	Indireta	Associada
A.V. LDA	Indireta	Subsidiária
VF, LDA	Direta	Influência Significativa
RPP, LDA	-	Administradores Comuns
AG, S.A.	Indireta	Associada
RT, S.A.	-	Administradores Comuns
VA, LDA	-	Administradores Comuns
E.C. S.A.	-	Administradores Comuns

Tabela 2 – Identificação de partes relacionadas

Fonte: Elaboração própria

Este quadro permitiu também confrontar os nomes das entidades face aos clientes e fornecedores devidamente indicados no plano de contas como partes relacionadas, de forma a aferir que todas as empresas indicadas pela administração também constavam da contabilidade e vice-versa.

Numa segunda fase, foram levantados os controlos internos ao nível dos relacionamentos e transações entre partes relacionada, em termos de compras e vendas.

2.3.1.1 Compras entre Partes Relacionadas

O processo de compras de matérias-primas é realizado através de uma plataforma desenvolvida pela empresa onde inclui todas as empresas do grupo. Este processo inicia-se com a criação de pedidos de encomenda elaborados pelo departamento de compras e aprovados pelo responsável do mesmo. O pedido de encomenda tem necessariamente de ser validado e aceite pelo fornecedor relacionado e só posteriormente é comunicada toda a informação necessária para concretizar a entrega.

No momento de chegada da matéria-prima, é conferida face ao documento de acompanhamento de animais vivos assim como face à encomenda inicial. Posteriormente é emitida uma guia de entrada. Após a confirmação e validação da receção da matéria-prima, o fornecedor relacionado é informado procedendo à emissão da fatura que será conferida aquando da sua receção.

Após deter a fatura e anexadas as guias de entrada e notas de encomenda, este conjunto é validado pelo responsável do departamento de compras que posteriormente remete para os gerentes para uma validação final.

De um modo geral, o processo de compras encontra-se organizado da seguinte forma:

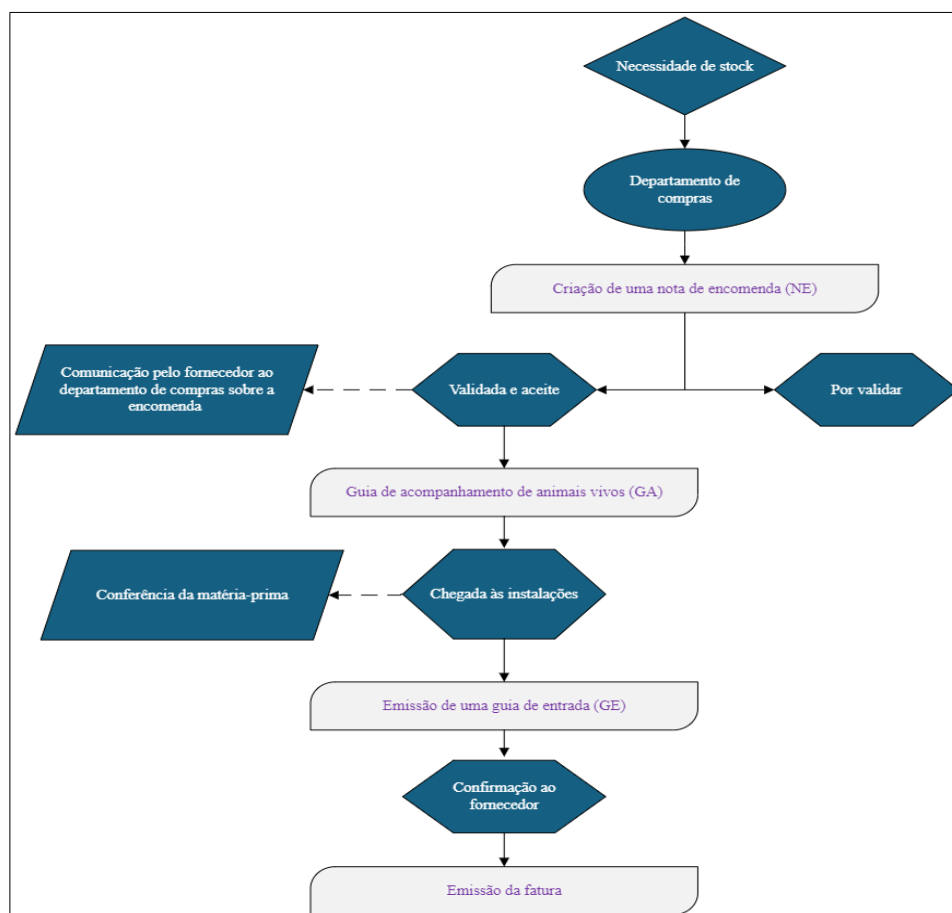


Figura 10 – Ciclo de compras

Fonte: Elaboração própria

A compreensão do processo de compras entre PR permite perceber se a empresa cumpre com o processo normal de compra de bens, ao nível de ordens de compras, receção dos bens, conferência da respetiva fatura e segregação de funções.

2.3.1.2 Vendas entre Partes Relacionadas

A compreensão do ciclo de vendas entre PR é importante pois permite perceber se existem formalidades diferentes daquelas estabelecidas para a normalidade dos clientes.

O processo de vendas inicia-se com a encomenda do cliente, sendo que as mesmas podem ser feitas por telefone, email ou através dos comerciais da empresa. Estas encomendas são inseridas no portal de encomendas que posteriormente gera uma nota de encomenda. Esta nota de encomenda permite verificar o estado da mesma, os artigos encomendados e as respetivas quantidades.

A partir desta nota de encomenda é gerada uma ordem de produção para ser satisfeita, e assim que for concretizada, é encerrada pelo responsável de produção.

Após o fecho da ordem de produção, os bens são conferidos face à nota de encomenda e posteriormente carregados para um camião para serem pesados. O transporte dos artigos para o cliente é efetuado pela empresa, e para tal, emite uma guia de remessa, como documento de suporte à circulação dos bens.

No momento de entrega dos bens ao cliente, a guia de remessa é conferida e assinada pelo mesmo, com possíveis correções de pesagens. Esta guia é posteriormente remetida para o departamento de faturação que confere se as diferenças de peso são razoáveis e procede à emissão da fatura por conversão da guia de remessa.

Após a emissão da fatura e anexadas as guias de remessa e notas de encomenda, este conjunto é validado pelo responsável do departamento de faturação.

De um modo geral, o processo de vendas pode ser sistematizado da seguinte forma:

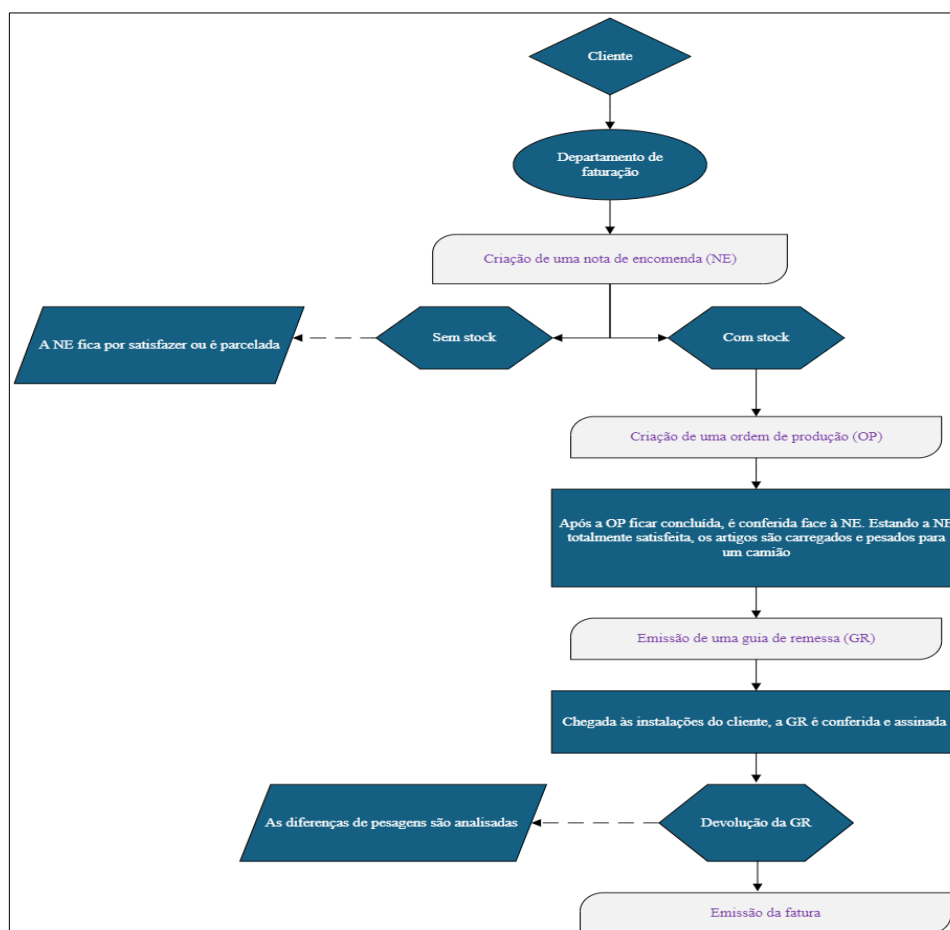


Figura 11 – Ciclo de Vendas

Fonte: Elaboração própria

A compreensão do ciclo de vendas entre PR permitiu avaliar se o processo de vendas foi simplificado, devido à sua relação, ou se foram tratadas de forma independente, como se fossem entidades separadas. Concluímos que o processo é idêntico para qualquer cliente, independentemente da sua natureza.

2.3.2 Identificação dos riscos de distorção material

Esta etapa corresponde à parte imediatamente seguinte à conclusão dos procedimentos de avaliação do risco, pois através desses procedimentos o auditor deteve as informações necessárias, através do conhecimento da entidade e do seu ambiente, para identificar as fontes de risco. Esta identificação dos riscos é a base de trabalho de qualquer auditoria e permite ao auditor direcionar os esforços do trabalho para áreas em que o risco de distorção material é maior, reduzindo o trabalho em áreas de menor risco.

Após a identificação de tais riscos, deverão ser consideradas duas variáveis: A probabilidade da sua ocorrência assim como o respetivo impacto monetário caso ocorra. Conforme a seguinte figura, retirado da Guia de aplicação das ISAS – conceitos fundamentais e orientação prática, OROC (2018), é possível quantificar estas situações através de uma pontuação numérica para cada risco identificado:

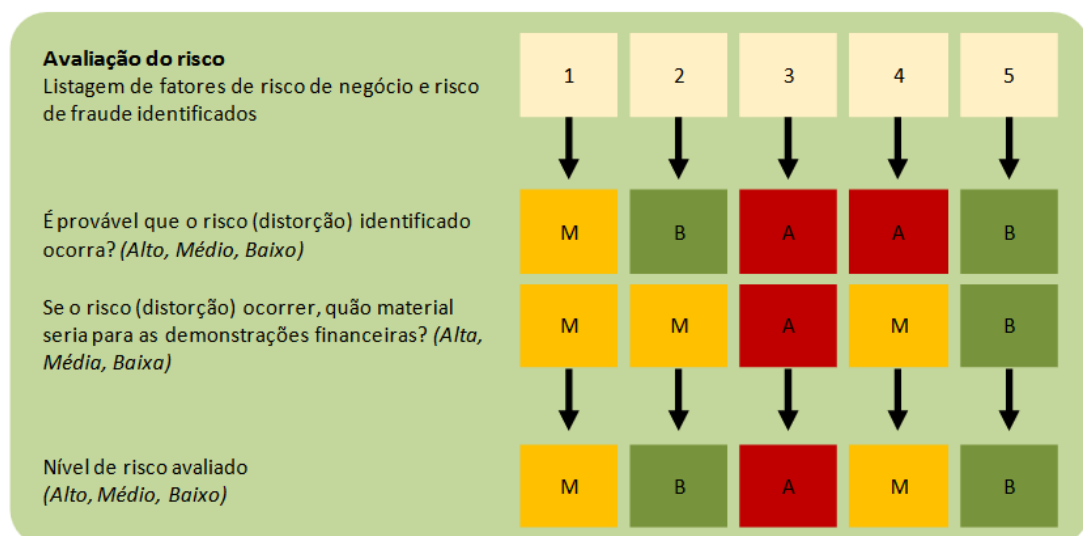


Figura 12 - Quantificação do risco

Fonte: Retirado de Guia de aplicação das ISAS – Conceitos fundamentais e orientação prática, OROC (2018)

De acordo com o respetivo guia, geralmente, existem duas grandes classificações de risco para qualquer entidade: o risco de negócio e de fraude. A diferença entre ambos advém de que o risco de fraude resulta de uma ação intencional enquanto o risco de negócio consistem em acontecimentos, circunstâncias ou ações que podem impactar negativamente uma entidade, comprometendo a sua continuidade. O risco de fraude encontra-se relacionado com incentivos que proporcionam uma oportunidade para cometer fraude.

Consecutivamente, ao identificar as fontes de risco, o auditor deverá considerar também a existência de riscos significativos. Este tipo de riscos correspondem a riscos sem a consideração de qualquer controlo que os mitiguem e são baseados no risco inerente. Para responder a estes riscos significativos, o auditor deve efetuar trabalhos adicionais, ao

nível da avaliação do controlo interno que mitiguem esses riscos, a conceção de respostas de auditoria e comunicação com os encarregados da governação.

Por fim, o auditor deverá avaliar os riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras e ao nível de asserção para as classes transações, saldos de contas e divulgações.

Segundo a ISA 315, parágrafo A122, os riscos de distorção material ao nível das demonstrações financeiras prendem-se com os riscos que se relacionam de forma profunda com as demonstrações financeiras como um todo, afetando um conjunto de asserções. Trata-se de riscos relacionados com um ambiente de controlo deficiente, por falta de competências por parte do órgão de gestão ou de quem prepara as demonstrações financeiras, por exemplo. Esta possibilidade obriga a que auditor avalie o nível dos registos de uma entidade e a integridade do órgão de gestão (ISA 315, parágrafo A124).

Por outro lado, a identificação dos riscos de distorção material ao nível das asserções encontra-se interligada às declarações prestadas pelo órgão de gestão, ao nível do reconhecimento, mensuração e apresentação de classes de transações e saldos e divulgações nas demonstrações financeiras.

Em matérias de PR, salienta-se o risco de derrogação dos controlos por parte do órgão de gestão e ao risco de fraude. Embora sejam matérias gerais para qualquer entidade auditada, as mesmas poderão ter mais impacto num ambiente entre partes relacionadas. Pois, repare-se na possibilidade de o órgão de gestão sobrepor-se ao sistema de controlo interno da empresa e à oportunidade que existe em efetuar transações significativas entre partes relacionadas fora da atividade normal, por exemplo, permitindo uma distorção às demonstrações financeiras.

No âmbito da auditoria à Frescos, S.A. as TPR correspondem a um risco significativo e por isso, exigem uma consideração especial no trabalho de auditoria, conforme a ISA 315, no seu parágrafo 28. A própria ISA 550, no parágrafo 18, refere-se à consideração das transações significativas com partes relacionadas fora do âmbito normal da atividade como dando origens a riscos significativos para efeitos de determinação do risco. Neste contexto, caso sejam identificadas partes relacionadas no processo de compreensão da

entidade, o auditor deve considerar essa situação como um risco significativo e descrever os possíveis riscos associados. De seguida, são apresentados os riscos considerados ao nível das transações entre entidades relacionadas da Frescos, S.A:

Riscos Identificados	Probabilidade de ocorrência	Nível de distorção material	Nível do risco avaliado
Transações entre PR que sejam realizadas fora do decurso normal da atividade	Médio	Alto	Médio
Relações e transações entre PR não identificadas	Médio	Médio	Médio
Termos e condições das transações com Partes Relacionadas	Médio	Alto	Médio

Nível de risco: Baixo, Médio, Alto

Tabela 3 – Identificação dos riscos

Fonte: Elaboração própria

Note-se que o auditor é responsável por manter um nível de alerta acerca da informação sobre PR ao analisar os registos ou documentos. No entanto, a responsabilidade pela identificação e divulgação das partes relacionadas e pela contabilização das transações é do órgão de gestão.

2.3.3 Resposta aos risco de distorção material avaliados

O auditor deverá conceber e implementar respostas aos riscos de distorção material identificados e avaliados anteriormente. Para tal, são aplicados procedimentos substantivos, incluindo os testes de detalhe e analíticos, e testes aos controlos. Segundo a ISA 330, parágrafo 4, os procedimentos substantivos correspondem a procedimentos de auditoria concebidos para detetar distorções materiais ao nível de asserção, enquanto os testes aos controlos são procedimentos concebidos para avaliar a eficácia operacional dos controlos.

Ao nível dos procedimentos substantivos, estes devem ser concebidos e executados independentemente dos riscos de distorção material. A ISA 330, no seu parágrafo 21, refere-se à obrigação do auditor de efetuar procedimentos substantivos específicos que respondam aos riscos significativos identificados.

No caso da Frescos, S.A foram elaborados diversos procedimentos substantivos específicos para responder aos riscos das transações entre partes relacionados, conforme o seguinte quadro:

Procedimentos Substantivos
Através de critérios de amostragem, analisar as rubricas de compras e vendas entre PR com o objetivo de concluir acerca do reconhecimento e mensuração de cada documento, a periodização do gasto e o respetivo documento de suporte
Através de critérios de amostragem, analisar as rubricas de devoluções de compras e vendas entre PR
No período de fecho, efetuar testes de cut-off para um conjunto de transações entre PR
Examinar eventuais empréstimos entre PR. Verificar a taxa de juro praticada, a autorização hierárquica e o documento de suporte
Para um conjunto de pagamentos e recebimentos entre PR, cruzar face aos extrato bancário e verificar a sua contabilização
Solicitar e analisar o ficheiro de notas de encomenda ao nível das encomendas por satisfazer ou por faturar de entre PR, tanto ao nível das compras como das vendas.
Analisar confirmações bancárias, respostas de advogados e atas de reuniões
Para um conjunto de aquisições de bens e serviços, comparar os preços praticados por PR e partes independentes.
Solicitar o ficheiro de compras e vendas por artigo e verificar a existência de artigos anormais. Identificar o respetivo cliente ou fornecedor.

Para um conjunto de entidades relacionadas, solicitar os ficheiros de faturação e compras, em quantidade, e cruzar entre si

Tabela 4 – Procedimentos substantivos

Fonte: Elaboração própria

Por outro lado, ao nível dos testes aos controlos, o auditor deverá conceber e executar testes aos controlos para concluir quanto à eficácia dos mesmos (ISA 330, parágrafo 8). Em conjunto com indagações, os controlos devem ser testados quanto ao modo como foram aplicados em momento relevantes, a consistência da sua aplicação e por quem ou por que meios foram aplicados. A própria norma também se refere aos controlos sobre os riscos significativos, que caso sejam identificados, devem ser feitos testes específicos sobre os controlos para mitigar esses riscos.

Conforme o seguinte quadro, foram efetuados os seguintes testes de controlo aos controlos da Frescos S.A:

Procedimentos de teste aos controlos
Para um conjunto de faturas de compras a PR - rever o procedimento de compras ao nível da encomenda, transporte da matéria-prima, receção dos bens e respetiva autorização para essa compra.
Verificar se os documentos relacionados com o processo de compras e vendas entre PR constituem um conjunto e se são devidamente arquivados.
Concluir acerca da conferência das faturas de aquisição de bens a PR e a respetiva evidência de conferência
Solicitar e analisar o dossier de preços de transferência.
Concluir acerca da razoabilidade de faturas anuladas entre PR assim como o motivo da sua anulação
Para um conjunto de faturas de venda a PR - rever o procedimento de venda ao nível da encomenda, entrega dos bens, faturação e autorização para essa venda

Analisar os preços praticados entre PR. Verificar a existência de tabelas de preços devidamente autorizadas.

Tabela 5 – Procedimentos de controlo

Fonte: Elaboração própria

Através destes procedimentos, foi possível identificar as seguintes situações mais relevantes:

- Uma das empresas relacionadas a AB, S.A, que se dedica ao ramo imobiliário procedeu ao débito de uma licença de construção à Frescos, S.A. referente a um terreno arrendado pela mesma onde serão efetuadas obras de expansão das instalações.
- Os juros debitados no âmbito de um empréstimo concedido à RL, S.A. foram calculados de acordo com a taxa de juro média dos financiamentos contraídos junto da banca da Frescos, S.A, sendo que existia um contrato assinado pela administração.
- Os débitos mensais de serviços administrativo a empresas relacionadas foram calculados de acordo com uma taxa horária devidamente suportada.
- O preço unitário das compras de matéria-prima (animais vivos) entre entidades relacionadas seguia as cotações de mercado – SIMA;
- Aumento do valor das rendas debitadas à IS, LDA e RPP, LDA justificado pela cedência de mais espaço. Os respetivos contratos sofreram uma adenda e existia um documento de avaliação de um perito avaliador de imóveis.
- Os preços de venda para PR seguem uma tabela de preços genérica autorizada pela administração, idêntica para todos os clientes.
- Aquisição de um veículo à TPP, LDA por ter sido faturado incorretamente à TPP, LDA, pelo que foi feita uma fatura à Frescos, S.A no mesmo valor.

Os procedimentos executados permitiram responder aos riscos anteriormente identificados. As transações entre partes relacionadas fora do decurso normal da atividade encontravam-se devidamente justificadas e razoáveis assim como os termos e condições das operações entre PR seguiam os preços de mercados. Por fim, não foram identificadas relações e transações entre PR que não tivessem sido identificadas anteriormente.

2.3.4 Validação de saldos e transações

A validação de saldos e transações está diretamente relacionado com os procedimentos de confirmação externa. Este procedimento visa confirmar ou pedir informação a terceiros acerca dos saldos de contas e seus elementos, proporcionando prova de auditoria sobre a plenitude de um passivo e existência de um ativo assim como prova se uma quantia está registada pela quantia correta e no período correto.

Este procedimento procurou obter evidência por parte de cada uma das entidades relacionadas dos saldos em aberto a 31/12/N. Para tal, foram elaborados pedidos de circularização de saldos, através da plataforma de circularização, disponibilizada pelo software de auditoria.

Este procedimento iniciou-se com a seleção dos terceiros a circularizar, sendo que ao nível das entidades relacionadas, as mesmas foram todas seleccionadas. Por sua vez, foi solicitado aos serviços da empresa a identificação da morada ou o contacto do correio eletrónico de cada uma das entidades. Para cada uma das partes seleccionadas, foram indicadas as moradas assim como o respetivo email empresarial.

Posteriormente, após a respetiva validação dos contactos, foram enviados os pedidos de resposta à circularização de saldos, com a indicação dos saldos, anexação dos extratos de contas e outros documentos relevantes.

Mais tarde, aquando a receção de todas as respostas, efetuámos um quadro-resumo onde cruzámos os saldos de cada entidade e os da empresa, conforme é possível ver no quadro seguinte:

	Conta			Frescos, S. A			
Empresas	2211	2111	278	2211	2111	278	◇
AB, S.A.							
BC, LDA							
EE, S.A.							
RL, S.A.							
AA, S.A.							
FC, S.A.							

TP, S.A.							
TPP, LDA							
SBP, LDA							
SC, LDA							
IS, S.A.							
A.V. LDA							
VF, LDA							
RPP, LDA							
AG, S.A.							
RT, S.A.							
VA, LDA							
E.C. S.A.							

Tabela 6 – Cruzamento de saldos

Fonte: Elaboração própria

Para além disso, para cada fornecedor, confrontámos as faturas contabilizadas face ao e-fatura, de forma a validar a sua plenitude. Concluimos que todos os saldos cruzavam entre si à exceção de uma entidade relacionada, pelo que solicitámos a respetiva conciliação de saldos e justificação para a diferença de saldos. Embora se tratasse de um valor imaterial, o motivo da divergência prendia-se com uma retenção na fonte efetuada indevidamente a um fornecedor.

NOTAS CONCLUSIVAS

As transações entre partes relacionadas representam, por si só, um risco significativo por não serem independentes entre si. Os preços praticados ou as características do negócio entre entidades relacionadas podem não seguir as condições de mercado provocando uma distorção material.

Assim, esta temática reveste-se de importância pelo que é fundamental ter-se presente os critérios contabilísticos previstos na NCRF 5, as regras fiscais refletidas no artigo 63º do CIRC e as disposições da ISA 550.

Em primeiro lugar, a elaboração da NCRF 5 reflete a importância de informar a todos os *stakeholders* o impacto das TPR ao nível dos resultados e na posição financeira de uma entidade, procurando assegurar que os riscos e benefícios associados às mesmas estejam devidamente divulgados.

Em segundo lugar, a aplicação dos preços de transferência exige que os preços praticados reflitam os preços de mercado, de maneira a evitar manipulações de resultados financeiros. A elaboração do dossier de preços de transferência promove uma concorrência mais justa entre o mercado.

Em terceiro lugar, a ISA 550 aborda as responsabilidades dos auditores ao analisarem TPR, assegurando que as PR sejam devidamente identificadas, avaliadas e divulgadas. Esta norma é essencial para o auditor pois permite auxiliar o auditor a identificar possíveis riscos de distorção material associados a esta matéria e garante a uma auditoria rigorosa.

A realização deste projeto permitiu analisar e compreender o impacto das TPR assim como a sua relevância para os auditores. Ao longo do projeto, foram implementados, na entidade acolhedora, procedimentos de auditoria para responder à ISA 550 nomeadamente ao nível da avaliação, identificação e resposta aos riscos de distorção material e validação de saldos e transações entre partes relacionadas.

Em suma, as normas aumentam a transparência e confiabilidade das demonstrações financeiras de entidades que pratiquem operações entre sociedades relacionadas.

REFERÊNCIAS

- Alibhai, S., Bakker, E., Balasubramanian, T. V., Bharadva, K., Chaudhry, A., Coetsee, D., Shah, D. (2021). Chapter 29 - related party disclosures. In Wiley Interpretation and Application of IFRS® Standards (1 ed., pp. 829-840). John Wiley & Sons.
- Almeida, B. (2019). Manual de Auditoria Financeira: uma análise integrada baseada no (4 ed.). Escolar Editora.
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. s., & Hogan, C. e. (2017). Auditing and Assurance Services - An Integrated Approach (16 ed.). Pearson Educación.
- Assembleia da República (2014). Lei n.º 2/2014, de 16 de janeiro. Diário da República nº11/2014. Série I de 2014-01-16, p. 253-346. (Aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas).
- Assembleia da República. (2015). Lei nº 140/2015 de 7 de setembro. Diário da República, Série I de 2015-09-07, 7135-7177.
- Ayachi, F., & Mouffok, B. (2022). Information relative aux parties liées : IAS 24 et dispositions duSystème Comptable Financier, "Une norme comptable au servicede la gouvernance d'entreprise". Journal of Human Sciences- Oum El Bouaghi University, 9(1), 875-892.
- Chaghadari, M. F., & Shukor, Z. A. (2011). Corporate governance and disclosure of related party transactions. 2nd international conference on business and economic research, 1392-1405.
- Coelho, M. H. (2000). Os Preços de Transferência. Revista de Contabilidade e Comércio, 109-137.
- Costa, C. B. (2019). Auditoria Financeira Teoria & Prática (12 ed.). Rei dos Livros.
- Damayanti, T., & Aslanoğlu, S. (2023). The relationship between related party transaction and debt contract. In İşletme Biliminin Üç Temel Alanında Yaşanan Gelişmeler: Muhasebe, Pazarlama ve Organizasyon (pp. 1-10). Ekin Basım Yayın Dağıtım.

- El-Helaly, M. (2018). Related-party transactions: a review of the regulation, governance and auditing literature. *Managerial Auditing Journal*, 1-28.
- Ferreira, A. (2020). Iva e preços de transferência. *Revista electrónica de fiscalidade da AFP*, ii (2), 1-20.
- Gordon, E. A., Henry, E., & Palia, D. (2015). Related party transactions and corporate governance. *Corporate Governance*, 9, 1-27.
- Holtzman, Y., & Nagel, P. (2016). An introduction to transfer pricing. *Journal of Management*, 33(1), 57-61.
- International Federation of Accountants. (2018). 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 da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*.
- International Federation of Accountants. (2018). Norma Internacional de Auditoria (ISA) 330 - As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados. . In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*.
- International Federation of Accountants. (2018). Norma Internacional de Auditoria (ISA) 700 - Formar uma Opinião e Relatar sobre Demonstrações Financeiras. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*.
- International Federation of Accountants. (2018). Norma Internacional de Auditoria (ISA) 230 - Documentação de Auditoria. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*.
- International Federation of Accountants. (2018). Norma Internacional de Auditoria (ISA) 240 - As Responsabilidades do Auditor Relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de*

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

International Federation of Accountants. (2018). Norma Internacional de Auditoria (ISA) 260 - Comunicação com os Encarregados da Governação. In Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I.

International Federation of Accountants. (2018). 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 da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I.

International Federation of Accountants. (2018). Norma Internacional de Auditoria (ISA) 550 - Partes Relacionadas. In Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I.

International Federation of Accountants. (2018). Norma Internacional de Auditoria (ISA) 705 - Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente. In Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I.

Kohlbeck, M., & Mayhew, B. (2004). Agency Costs, Contracting, and Related Party Transactions. University of Wisconsin - Madison, 1-41.

Laudato, M. (2015). The audit of related party relationships and transactions is a crucial aspect in the performance of an audit of financial statements under the International Standards on Auditing (UK and Ireland) (ISAs)). The audit of related parties and the application of professional scepticism | ACCA Global, 1-15.

Mano, P. S. (2020). Transações com Partes Relacionadas - Revisão Sistemática de Literatura. Porto: Universidade Católica Portuguesa.

- Marchini, P. L., Andrei, P., & Medioli, A. (2019). Related party transactions disclosure and procedures: a critical analysis in business groups. Emerald Publishing Limited, 19(6), 1253-1273.
- Ministério das Finanças. (2015). Aviso n.º 8254/2015, de 29 de julho. Diário da República n.º 146/2015, Série II de 2015-07-29, 20735-20742.
- Ministério das Finanças. (2021). Portaria n.º 268/2021, de 26 de Novembro. Diário da República, 1.ª série, 230, 21-43.
- Ministério das Finanças. (2001). Portaria n.º 1446-C/2001, de 21 de Dezembro. Diário da República, 294/2001, 20-29.
- Ministério das Finanças (2009). Decreto-lei nº 158/2009, de 13 de Julho. Diário da República, 133/2009, 4375 - 4384
- Nekhili, M., & Cherif, M. (2009). Transactions avec les parties liées, caractéristiques de propriété et de gouvernance et performance des entreprises françaises. Comptabilité – Contrôle – Audit, 15, 55-90.
- Neto, J. M. (2011). Norma Contabilística e de Relato Financeiro 5 Divulgações de Partes Relacionadas. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Oliveira, C. I. (2014). Ceticismo Profissional e a Relação entre Empresas de Grupo. Universidade Católica Portuguesa.
- OROC (2018). Guia de aplicação das ISAS – Conceitos Fundamentais e Orientação Prática.
- Disponível em: https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-guias/GUIA%20DE%20APLICA%C3%87%C3%83O%20DAS%20ISA.pdf
- Pereira, P. R. (2001). O novo regime dos preços de transferência. Lisboa: Instituto Superior de Gestão.
- Pinto, A. M. (2009). Preços de transferência; portugal no âmbito do comércio. Faculdade de Direito da Universidade do Porto.

- Pinto, A. M. (2019). Controlo das transações com partes relacionadas nas sociedades comerciais. . Revista da Ordem dos Advogados, III-IV, 471-493.
- Schilder, A. (2012). Professional skepticism in an audit of financial statements: staff questions and answers: International Auditing and Assurance Standards Boa.
- Shalimova, N., & Klymenko, Y. (2020). Specific types of related parties and transactions with them in international standard on auditing 550: impact on the assessment of risk of material misstatement and establishing the entity's accounting polict. Three Seas Economic Journal, 1(3), 89-95.
- Souza, M. M., Knupp, P. d., & Borba, J. A. (2013). Características Associadas às Transações com Partes Relacionadas nas Empresas de Capital Aberto Brasileiras. Contabilidade, Gestão e Governança - Brasília, 16(3), 124-137.
- Torres, M. M. (2023). Preços de transferência... o leão da fiscalidade? EY Building a better working world.
- Wang, H.-D., Cho, C.-C., & Lin, C.-J. (2019). Related party transactions, business relatedness, and firm performance. Journal of Business Research, 101, 411-425.