

Cláudia Sofia Gomes Cancela



Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra

MESTRADO EM GESTÃO

*As Aserções subjacentes às Demonstrações Financeiras e a emissão de
opinião como elemento chave de uma Auditoria Financeira*

Relatório do Estágio Curricular do Mestrado em Gestão 2009/2010

Orientador da FEUC: Prof. Dr. José Vaz Ferreira

Orientador da PMVA: Dr. Joaquim Patrício da Silva

Março de 2010

“O importante é não parar de questionar”

Albert Einstein

Resumo

O presente relatório integra a fase final do Mestrado em Gestão, 2ºCiclo de acordo com o Processo de Bolonha, na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra. Este relatório procura reproduzir, de forma sucinta, a realização de um estágio curricular como Assistente de Auditoria, tendo lugar em Lisboa, na Sociedade de Revisores Patrício, Moreira, Valente & Associados pelo período de 20 semanas.

Este trabalho é composto por cinco partes distintas, mas que se complementam e procuram retratar de forma clara e simples o processo de auditoria externa.

A primeira parte respeita à apresentação da entidade de acolhimento, começando por um breve relato do seu percurso histórico, da sua estrutura e dos clientes que fizeram parte integrante do meu estágio. Neste ponto salienta-se ainda a importância dos sistemas informáticos como base de apoio ao registo do trabalho efectuado.

A segunda parte afigura-se de carácter mais teórico, apoiada em diversa bibliografia, presente no final do relatório. O conteúdo desta vai de encontro aos princípios inerentes a todo o processo de auditoria, aos representantes e reguladores da profissão, bem como às diferentes fases que um auditor atravessa no seu trabalho.

A terceira parte é a apresentação do trabalho executado ao longo das 20 semanas de estágio. Este ponto do relatório procura explicitar os diferentes procedimentos, atribuindo maior ênfase às tarefas efectivamente realizadas, que foram alvo da competência da minha função.

Por fim, a quarta e última parte, é uma análise crítica do trabalho realizado, da criação de valor para a empresa e do contributo de todo o percurso académico para o desempenho das minhas funções enquanto estagiária.

Em anexo, encontram-se vários papéis de trabalho associados a uma auditoria, que considerei mais relevantes de acordo com a estrutura do presente relatório.

Agradecimentos

Aos meus pais, que me prestaram o seu apoio incondicional e me proporcionaram a concretização de um dos meus sonhos. A eles, agradeço-lhes os valores que incorporaram na minha educação, a perseverança que nunca me deixaram abandonar e a força e carinho de tantos anos.

À Sociedade de Revisores Patrício, Moreira, Valente & Associados e, em especial, aos seus sócios Dr. Joaquim Patrício da Silva, Dr. Carlos Carvalho, Dr. Jorge Ledo, Dr. Filipe Areosa e Dr. Faria Matos que me concederam o privilégio de aprender junto de profissionais de elevada qualidade técnica e pessoal.

À minha equipa, nomeadamente à Irene, à Ana e ao Ricardo pela experiência e ensinamentos que me transmitiram, à paciência e à boa disposição presente em cada novo dia de trabalho.

Ao Prof. Dr. José Manuel Bernardo Vaz Ferreira, meu orientador de estágio, pela disponibilidade e cooperação ao longo destes meses. Agradeço-lhe as respostas a todas as minhas dúvidas, o tempo dispendido na leitura e rectificação deste relatório e a contribuição para que o mesmo fosse possível.

À minha irmã, pelo companheirismo, compreensão e total apoio. Por me ter acompanhado sempre e nunca me deixar desistir. Ao Zé, que já é um elemento da família e por fazê-la feliz.

Aos meus amigos de longa data, João, Gui, Bia, Mário, Lili e Cá, pela vossa amizade, pelos grandes momentos em que me acompanharam e por terem acreditado sempre.

Quero ainda agradecer a todos os amigos que fizeram parte da minha vida académica e, em especial, ao Pina, ao Pedro, ao Jorge, ao Ricardo e ao Leo por me terem “dado tanto na cabeça” e pelos grandes momentos do último ano.

Agradeço ainda a todas as pessoas que contribuíram para o sucesso do meu percurso académico e deste estágio e que não foram mencionadas anteriormente, sem menosprezo de ninguém.

ÍNDICE

1. Introdução	1
2. Apresentação da Entidade de Acolhimento	2
2.1. Constituição da Sociedade	2
2.2. Estrutura da Sociedade e seus Clientes.....	2
2.3. Sistemas Informáticos Associados	3
3. Uma Breve Análise Teórica do Trabalho de Auditoria	5
3.1. Implicações Contabilísticas e Evolução do Normativo Contabilístico.....	5
3.2. Processo de Auditoria, Guias de Orientação e seus Órgãos Representantes.....	7
3.3. Auditoria enquanto Profissão.....	9
3.4. O Processo de Trabalho de uma Auditoria e as Directrizes Técnicas	11
3.4.1. Aceitação do Cliente	12
3.4.2. Planeamento de Auditoria	13
3.4.3. Avaliação do Risco de Controlo	18
3.4.4. Testes Substantivos	19
3.4.4.1. Procedimentos de Revisão Analítica	20
3.4.4.2. Testes de Detalhe e Amostragem em Auditoria.....	21
3.5. O Papel do Controlo Interno no Processo de Auditoria.....	22
3.6. Conclusão do Trabalho de Auditoria.....	24
4. Prática de Auditoria e Procedimentos Efectuados	28
4.1. Controlo de Circularização	29
4.2. Análise das Disponibilidades.....	30
4.3. Análise de Compras, Custos com o Pessoal e Contas a Pagar.....	34
4.4. Análise de Existências	39
4.5. Análise de Investimentos e Financiamentos	43
4.6. Análise de Vendas, Prestações de Serviços e Contas a Receber	47
4.7. Análise do Capital.....	51
5. Contribuição dos Conteúdos Teóricos Adquiridos na Participação Activa no Estágio.....	52
6. Análise Crítica do Estágio e Criação de Valor.....	54

7. Conclusão	56
Referências Bibliográficas	58

ANEXOS

Anexo I – Modelo de uma Declaração de Aceitação da PMVA	61
Anexo II – Exemplo de um Questionário ao Controlo Interno aplicado pela PMVA..	62
Anexo III – Modelo de uma Declaração de Responsabilidade utilizada na PMVA.....	78
Anexo IV – Exemplo de um RAFE, PFU e CLC.....	82
Anexo V – Modelo das Cartas de Circularização da PMVA	91
Anexo VI – Circularização de Bancos (em CW)	97
Anexo VII – Controlo de Circularização de Fornecedores (em CW).....	98
Anexo VIII - Exemplo Representativo de uma análise a FSE's.....	99
Anexo IX – Exemplo de Revisão Analítica aos Custos com Pessoal.....	101
Anexo X – Exemplo de Teste aos Encargos com a Segurança Social.....	102
Anexo XI – Exemplo de Teste à Estimativa para Férias, Subsídio de Férias e Subsídio de Natal	103
Anexo XII – Exemplo de Revisão Analítica das Vendas.....	104
Anexo XIII – Controlo de Circularização de Clientes (CW).....	105

1. Introdução

O presente relatório procura abordar, de forma sucinta, as tarefas executadas ao longo do estágio que realizei para a conclusão do Mestrado em Gestão na Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.

Representou um privilégio para mim a realização deste estágio na Sociedade de Revisores Patrício, Moreira, Valente & Associados, adiante designada por PMVA, pelos ensinamentos que me foram sendo transmitidos e pelas capacidades e competências que adquiri, quer a nível profissional quer a nível pessoal.

Do Plano traçado no início do estágio, destacam-se como objectivos a apreensão do conjunto de tarefas inerentes à revisão legal das empresas, a deslocação juntamente com a equipa de auditoria às empresas clientes e a participação na elaboração dos dossiers, corrente e permanente, no que respeita ao trabalho efectuado junto de cada cliente.

Para a prossecução destes objectivos foram sublinhadas um conjunto de competências a desenvolver, tais como a verificação dos movimentos contabilísticos, com o respeito pelas normas de auditoria e princípios contabilísticos geralmente aceites; o cumprimento da legislação no que toca a fiscalidade, Código das Sociedades Comerciais e Código do Registo Comercial; a utilização de meios informáticos e o arquivo da documentação.

Importa ainda salientar o conjunto de tarefas que são inerentes ao trabalho como assistente de auditoria e que foram assim realizadas por mim. De entre as demais, ressaltam as deslocações às empresas clientes para recolha de informação e consequente análise da mesma, a participação na elaboração dos relatórios finais de revisão de contas e organização dos papéis de trabalho, a participação em inventários e circularização de saldos e, por fim, o estudo, compreensão e manuseamento dos instrumentos de apoio mais utilizados, como sendo o Plano Oficial de Contabilidade (POC), o Manual de Revisão de Contas e a legislação mencionada no parágrafo anterior.

Em suma, este relatório pretende a descrição dos diferentes itens inerentes ao trabalho de auditoria, bem como a abordagem dos conteúdos presentes em cada tarefa aludida.

2. Apresentação da Entidade de Acolhimento

2.1. Constituição da Sociedade

A Sociedade de Revisores Oficiais de Contas Patrício, Mimoso e Mendes Jorge, foi constituída em 1986 contando com três sócios: Dr. Joaquim Patrício da Silva, Dr. Augusto Brites Mimoso e Dr. João Fernandes Mendes Jorge. Em 1990, foi assinalado um marco importante para a Sociedade com a integração desta na RSM International (RSMi). Com esta inclusão, a Sociedade, teve necessidade de se ajustar aos padrões de qualidade e exigência impostos pela RSMi, bem como passar a sujeitar-se a um controlo rigoroso por parte desta. No entanto, passou a beneficiar de um know-how importante procedente das firmas-membro da organização.

A 27 de Dezembro de 2007, os escritórios do Porto e Lisboa tornaram-se uma única Sociedade, com a designação de PMVA constituída pelos sócios Dr. Joaquim Patrício da Silva, Dr. Carlos Carvalho e Dr. Jorge Ledo. Já a 13 de Julho de 2009, pôde contar com a presença de mais dois sócios, Dr. Filipe Areosa e Dr. Faria Matos.

A, actualmente, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas PMVA, representa a RSMi em Portugal, tendo escritórios em Lisboa e Porto, e conta já com mais de 50 trabalhadores. A RSMi ocupa o sexto lugar entre as maiores empresas internacionais que desempenham funções de auditoria, assessoria financeira e de gestão, consultoria, risk management e assessoria fiscal. Esta rede global de empresas encontra-se sediada em Londres e conta já com 705 escritórios presentes em 76 países.

2.2. Estrutura da Sociedade e seus Clientes

No que respeita à actividade de Auditoria, a PMVA, tem por objectivo analisar as Demonstrações Financeiras (DF) das diferentes entidades, que respeitam os princípios contabilísticos aceites em Portugal e na União Europeia (UE), bem como fazer a Revisão Legal das mesmas. Para o desempenho destas funções, no escritório de Lisboa, existem cinco equipas, constituídas por um grupo de profissionais, às quais compete como objecto de trabalho um conjunto de empresas bastante diversificado.

Uma equipa de auditoria é constituída por Partner, Manager, Senior e Assistentes.

O Partner possui o título de Revisor Oficial de Contas e é o responsável pela administração da Sociedade, é aquele que deve traçar as linhas gerais do trabalho a ser executado, bem como assinar propostas, contratos de prestação de serviços, relatórios e pareceres.

O Manager é o responsável por uma equipa, procurando acompanhar o trabalho desta e fazer a sua revisão. São eles que elaboram os relatórios e pareceres, bem como as propostas de contrato de prestação de serviços e respondem pela supervisão do trabalho.

O Senior é o responsável directo pela realização do trabalho em campo e auxílio dos assistentes. Por fim, estes últimos, executam tarefas de trabalho de campo, tais como verificação de documentos e cálculos aritméticos, fazem a reconciliação de contas e analisam os movimentos e saldo de contas.

A equipa, em conjunto, procura desempenhar um trabalho de excelência, recorrendo às linhas de orientação da RSMi, pelo que, em cada dia de trabalho são realizadas diferentes tarefas, sendo a actividade central executada junto do cliente.

A equipa de trabalho que integro é constituída por Manager, Senior e Assistente Júnior. Os nossos clientes pertencem a sectores muito diferentes, que podem ter como objecto social desde a gestão de resíduos industriais à construção de sistemas digitais tridimensionais. Objectos que se enquadram em realidades totalmente distintas e, como tal, exigem uma análise muito particular e atenta da nossa parte.

2.3. Sistemas Informáticos Associados

O trabalho de auditoria está intimamente ligado a ferramentas informáticas de apoio muito específicas e, como tal, possíveis mudanças nestas conduzem a implicações importantes nas Sociedades. A RSMi, como tentativa de uniformização entre as entidades que a representam, implementou uma nova plataforma operacional, a RSM CW Audit File. Esta nova ferramenta ainda não é utilizada por todas as Sociedades,

sendo que a PMVA se destaca por ser uma das pioneiras na introdução do Caseware (CW) no seu trabalho e na exploração das suas diferentes funcionalidades.

A implementação do CW em detrimento do tradicional Current Audit File (CAF), levou a que um conjunto de profissionais dos escritórios de Lisboa e do Porto trabalhassem em função desta nova ferramenta. Estes identificaram a necessidade de analisar a sua aplicação no leque de empresas específicas da Sociedade e dos padrões contabilísticos reconhecidos em Portugal.

O CW é um software que tem em vista estruturar e organizar o trabalho de auditoria, compreendendo as etapas de Aceitação do Cliente, Pré-Planeamento e Planeamento, Procedimentos de Auditoria (onde se encontram os diferentes testes a realizar) e Conclusões. Inclui ainda o Balanço, Demonstração dos Resultados e Permanent Audit File (PAF), sendo que este último abarca os diversos documentos relativos ao cliente e ao trabalho realizado.

As pastas de trabalho têm uma numeração e descrição própria, sendo que as contas do Balanço se encontram subdivididas em elementos do activo, passivo, existências, contas a receber e a pagar. No entanto, estas encontram-se descritas segundo o POC, o que traz consigo algumas limitações iniciais, a serem ultrapassadas pela equipa de auditores dedicada à ferramenta CW.

Esta fase de transição, associada a outras mudanças relacionadas com a implementação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), requer um esforço adicional, no sentido de uma adaptação a uma nova realidade contabilística, bem como a uma informatização da informação numa base de trabalho diferente.

3. Uma Breve Análise Teórica do Trabalho de Auditoria

3.1. Implicações Contabilísticas e Evolução do Normativo Contabilístico

O trabalho de auditoria exige um bom conhecimento de todo o sistema contabilístico e fiscal. Para que este seja possível é preciso existir previamente o registo, apresentação e comunicação das transacções económico-financeiras feitas pela Contabilidade.

O que a auditoria procura é verificar a forma como este processo é executado e a integridade e fiabilidade dessa informação. Como tal torna-se relevante abordar as mudanças verificadas na aplicação nas normas contabilísticas e das implicações destas na análise das DF. Sendo assim, comecemos por fazer uma breve observação da evolução do normativo contabilístico.

O International Accounting Standards Committee (IASC) foi constituído a 29 de Junho de 1973, por profissionais do conjunto de países mais desenvolvidos Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e Estados Unidos da América. A sua principal função era criar normas de contabilidade com aceitação a nível mundial para analisar as DF das entidades, bem como promover uma harmonização contabilística. As normas emitidas por este órgão regulador foram denominadas por International Accounting Standards (IAS). No entanto, este órgão não dispunha de meios suficientes para garantir o cumprimento das normas, exercendo alguma influência apenas sobre os auditores e mesmo essa limitada.

As profundas mudanças que se foram dando levaram a que, em 2001, o IASC desse lugar ao International Accounting Standards Board (IASB) e as IAS às International Financial Reporting Standards (IFRS). Esta alteração deu-se essencialmente pela importância que se passou a atribuir ao Relato Financeiro.

Torna-se ainda importante salientar que tanto as IAS como as IFRS tinham órgãos destinados à sua interpretação, quanto às primeiras designado por Standing Interpretations Committee e quanto às últimas International Financial Reporting Interpretations Committee.

Pela mesma altura, o Conselho das Comunidades Europeias emitiu a 4ª Directiva, com o propósito de comparar a informação financeira divulgada pelas entidades dos Estados-

Membros, esta era então dirigida à elaboração das contas anuais de determinadas formas societárias. Já em 1983, a Comunidade Económica Europeia, emitiu a 7ª Directiva dirigida à divulgação de informação sobre a preparação das contas consolidadas.

Com a adesão de Portugal à Comunidade Europeia, a integração das Directivas Comunitárias no seu POC tornou-se uma obrigação. Em Novembro de 1989, a revisão do POC incorporou os aspectos que a 4ª Directiva abrangia e, mais tarde, em Julho de 1991, uma nova versão do POC incluiu os pertencentes à 7ª Directiva.

No entanto, a UE, não conseguia que fosse estabelecida uma harmonização contabilística entre os diferentes Estados-membros, apenas pelas normas e directivas impostas, pelo que optou por adoptar as normas emitidas pelo IASB. Esta adopção não se limitou a uma réplica estrita das normas impostas por este último órgão, mas sim à aplicação destas tendo em vista a política económica vigente e, conseqüentemente, com alguns ajustes. A partir de 2005, os grupos cotados foram obrigados pela UE a apresentar as suas DF pelas IAS/IFRS, podendo os países utilizá-las noutros casos se assim o entendessem. Em Portugal a adopção das IAS/IFRS foi ainda permitido nos grupos não cotados.

No presente ano, 2010, encontra-se em vigor uma profunda alteração ao Sistema Contabilístico Nacional. Com um mercado cada vez mais exigente e uma globalização mais acentuada surgiu a necessidade de caminhar em direcção às Directivas Contabilísticas e Regulamentos da UE. Sendo assim, foi apresentado pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) o SNC. Este tem como objectivo um aumento da comparabilidade da informação financeira e da sua relevância, assentando nas Normas Internacionais de Contabilidade e apresentando compatibilidade com as Directivas Comunitárias. Tendo ainda por base a adaptação das IAS/IFRS pela CNC, embora nem todas estas tenham sido transpostas para Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro (NCRF) presentes no SNC.

Com todo o desenvolvimento contabilístico mencionado, é possível afirmar que também o trabalho de auditoria foi sofrendo transformações ao longo dos anos e progressivas adaptações. Sendo que, actualmente, consiste na análise da informação e relato financeiro de acordo com o SNC.

3.2. Processo de Auditoria, Guias de Orientação e seus Órgãos Representantes

O processo de auditoria teve a sua origem na Grã-Bretanha em meados do séc. XIX. Em 1887, foi criado o American Institute of Accountants, mais tarde sucedido pelo actual American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), este estabeleceu que a contabilidade, enquanto profissão, impunha alguns requisitos, dentro deles um determinado nível de conhecimento, o cumprimento de um código de ética e o compromisso de servir o interesse público. Mais tarde, em 1948, o AICPA publicou as normas de auditoria geralmente aceites.

Na generalidade dos países europeus a evolução da prática de auditoria mostrou-se mais lenta. A auditoria, enquanto profissão, foi regulamentada apenas desde 1984, pela 8ª Directiva Europeia, que respeita à aprovação das pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos. No entanto, ao longo dos anos foi sofrendo transformações e vários documentos e manuais foram sendo apresentados. Já em 2006, a publicação da Directiva 2006/43/CE, que concerne às contas anuais e consolidadas, veio revogar a anterior.

As normas de auditoria geralmente aceites foram, tal como já foi mencionado, emitidas pelo antecessor do AICPA. Tais normas estão subdivididas em normas gerais, normas relativas ao trabalho de campo e normas para a elaboração de relatórios (BAPTISTA; 2007). As primeiras estabelecem o perfil que o auditor deve ter no exercício das suas funções. As segundas são direccionadas às características que o trabalho de campo e planeamento deste devem compreender, nomeadamente acções preparatórias, planeamento e coordenação e supervisão do trabalho. Por fim, as últimas, respeitam às características de elaboração do relatório final do trabalho.

Estas normas técnicas apoiam-se em Directrizes de Revisão/Auditoria (DRA) que, por vezes, são complementadas pelas normas emitidas pela International Federation of Accountants. Esta foi criada em 1977 e conta com uma comissão própria para a emissão das normas internacionais de auditoria, actualmente designada por International Auditing and Assurance Standards Board.

A Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers, criada em 1951, também estabeleceu algumas normas de auditoria que visavam uma maior padronização Europeia. Esta, em 1986, foi sucedida pela Fédération des Experts Comptables Européens.

Em Portugal, a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas foi constituída em 1974, tendo por base o Decreto-Lei nº 1/72, de 3 de Janeiro e a Portaria nº84/74, de 6 de Fevereiro, desde 1999 designada por Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e com mudanças orgânicas significativas.

Esta é uma pessoa colectiva de utilidade pública, responsável por presidir aos aspectos intrínsecos à profissão de revisor oficial de contas e pela aprovação das normas técnicas de revisão/auditoria, que estão expressas no Manual dos Revisores Oficiais de Contas, apresentando-se assim como base para o trabalho exercido pelos auditores.

Estas normas aplicam-se na revisão completa das DF, a procedimentos acordados com o cliente que se está a auditar e a outros trabalhos relacionados. As DRA são assim fundamentais no exercício de funções, visto que traçam todo o caminho que o auditor deve seguir ao longo do seu trabalho, explicitando orientações próprias para cada aspecto a ser analisado no mesmo.

Importa ainda salientar outros conteúdos presentes no Manual dos Revisores Oficiais de Contas, que são de elevada relevância para cada auditor no exercício das suas funções, tais como as Recomendações Técnicas (RT) e as Interpretações Técnicas (IT). Quanto às primeiras, as RT, estas são específicas para determinadas áreas na revisão legal de contas e direccionadas para as diferentes tarefas inerentes à mesma, com o propósito de harmonizar os procedimentos adoptados. No que respeita às IT, estas procuram responder a questões relacionadas com aspectos técnicos da profissão, que surgem em diversas matérias.

Em suma, a OROC apresenta-se como uma organização que se torna capaz de fornecer os instrumentos necessários à prossecução da revisão legal de contas.

3.3. Auditoria enquanto Profissão

A auditoria é definida no “Report of the Committee on Basic Auditing Concepts of the American Accounting Association”, na Accounting Review vol.47, como “um processo sistemático de obtenção e avaliação objectivas de evidências sobre afirmações a respeito de acções e eventos económicos, para averiguar o grau de correspondência entre as afirmações e critérios estabelecidos, e de comunicação de resultados entre os utilizadores interessados” (Boynton; 2001).

A auditoria pode segregar-se em auditoria externa e auditoria interna. No que respeita à externa, esta está direccionada para a análise das DF de uma entidade, bem como dos registos das suas operações, por forma a averiguar se estas se encontram de acordo com as normas geralmente aceites, se estão a ser conduzidas de acordo com o que foi previamente traçado pela Gestão e se estão a atingir os objectivos a que se propõem. A auditoria interna está direccionada para o interior da empresa, para a análise dos seus dados e sistema contabilístico e para a condução do seu controlo interno. Nesta auditoria, aconselha-se a Gestão e dá-se orientação relativamente a certas práticas.

Estes dois tipos de auditoria aproximam-se na forma em como são aplicadas, mas existem diferenças entre elas. A auditoria externa é realizada por auditores independentes, faz-se numa base anual e procura verificar se a informação das DF é apropriada e verdadeira. Enquanto a auditoria interna é feita por um auditor interno, faz-se numa base contínua e tem em vista proporcionar informação à Gestão.

No entanto, dentro da definição de auditoria apontada, são enumeradas diversas classificações propostas por diferentes autores. Aqui teremos em consideração a distinção feita por Baptista da Costa, em 2007. Este autor enumera sete tipos de auditorias: auditoria interna, operacional, de gestão, previsional ou prospectiva, informática, social e forense.

A auditoria interna destina-se a contribuir para uma melhoria do desempenho das organizações, com vista a dar auxílio na conquista de objectivos traçados e mantendo sempre o seu grau de independência face à organização para a qual trabalhe. Daí que, por norma, a auditoria interna esteja dependente da Gestão de topo ou da Comissão de Auditoria e não da Direcção. Para exercer o seu trabalho precisa ter em conta um

conjunto de aspectos considerados fulcrais. Estes passam por garantir a integridade dos sistemas de informação aplicados na organização; avaliar a eficácia dos meios destinados ao cumprimento das políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos aplicáveis; manter seguros os activos; apoiar um plano de uso eficiente dos recursos disponíveis e apoiar a gestão no sentido da realização dos objectivos traçados pela organização.

A auditoria operacional, por seu lado, está mais direccionada para as operações empresariais. Como tal, procura auditar os sistemas de informação e a forma de organização e direcção da empresa, os resultados e a estratégia tomada pela Gestão.

A auditoria de gestão está intimamente ligada ao controlo interno de uma organização. Nesta medida, esta procura avaliar os recursos disponíveis por uma organização e traçar um plano para que estes sejam aproveitados da forma mais eficiente. Neste campo, a auditoria visa garantir uma melhoria dos processos utilizados por uma organização, no sentido de fazer progredir os seus resultados.

No que respeita à auditoria previsional ou prospectiva, esta destina-se a fornecer informação previsional, no sentido de dar um parecer sobre a viabilidade futura da empresa, sendo própria de empresas cotadas.

Quanto aos últimos três tipos de auditoria mencionados, iremos referir-nos a eles com alguma brevidade. A auditoria informática tem como objectivo testar a eficácia dos sistemas de informação de uma organização. A auditoria social ainda causa muita controvérsia entre os diferentes investigadores e está relacionada com a responsabilidade social das empresas no que respeita ao meio social, económico e político que a envolve. Por fim, a auditoria forense é destinada à detecção de fraudes.

Após uma breve definição de cada tipo de auditoria, importa salientar que a profissão de auditor se rege por um conjunto de princípios éticos bem definidos, que se colocam na base de todo o trabalho.

Em Portugal, os auditores regem-se por um Código de Ética, que se encontra em vigor desde 2001, apesar de já existir um anteriormente. Este código exige credibilidade, profissionalismo, qualidade do serviço prestado e confiança. Estes quatro pontos

tornam-se assim fulcrais para o desenrolar de toda a auditoria. Como tal, há um conjunto de comportamentos subjacentes.

Um deles é a responsabilidade que a equipa de auditoria assume quando aceita realizar o trabalho, dado que passa a tomar uma posição com todos aqueles que vão usufruir dele, ou seja, uma posição de carácter público. Aqui torna-se essencial que a auditoria seja realizada de forma coerente, responsável e sob as normas em vigor.

Outro comportamento importante é a integridade da análise feita às DF, os agentes externos pretendem ver reflectido no trabalho a sensatez e honestidade do auditor, por forma a garantir a confiança no trabalho.

A independência apresenta-se também como uma característica chave. Para que seja feita uma boa auditoria, é preciso que nenhum dos elementos da equipa de trabalho mantenha qualquer tipo de relação com o cliente que vai auditar. Qualquer relação pode pôr em causa a objectividade do trabalho e torná-lo susceptível de juízos tendenciosos. Para além dos aspectos mencionados importa ainda salientar que a equipa deve procurar seguir todos os princípios contabilísticos em vigor, bem como as normas de auditoria geralmente aceites. O trabalho deve ser realizado de forma cuidadosa e profissional, avaliando se os requisitos mencionados anteriormente se cumprem. Em caso contrário o trabalho de auditoria não deve ser aceite.

3.4. O Processo de Trabalho de uma Auditoria e as Directrizes Técnicas

Como base do seu trabalho, o auditor irá utilizar um conjunto de papéis e sistemas de armazenamento da informação, cuja importância se encontra descrita na DRA 230. Estes têm assim por objectivo auxiliar o planeamento e execução do trabalho, permitir uma melhor análise e coordenação do mesmo e servir de prova de auditoria.

Os papéis de trabalho devem estar cuidadosamente elaborados, por forma a permitirem que qualquer pessoa externa ao processo de auditoria seja capaz de interpretar, adequadamente, todo o trabalho realizado. Devem ainda ser organizados para facilitar o acesso à informação necessária em tempo devido. Para isso importa salientar que estes

papéis se encontram organizados por arquivo permanente e arquivo corrente, sendo que a cada um deles competem determinados elementos.

O trabalho de auditoria compreende ainda um conjunto de fases bem estruturadas a serem seguidas pelo auditor, de forma a que este obtenha um trabalho final completo e aceitável, estando descritas nos pontos seguintes deste relatório.

3.4.1. Aceitação do Cliente

A fase inicial consiste na aceitação de um novo cliente ou continuação de trabalho num cliente já existente. Esta fase implica que a equipa de auditoria assuma uma responsabilidade acrescida face aos restantes intervenientes no mercado, no sentido de garantir que a informação financeira que passa para o exterior é apropriada e verdadeira.

Os resultados da auditoria, normalmente, influenciam um conjunto diversificado de utilizadores, tais como accionistas, entidades de concessão de crédito, entidades regulamentares e público em geral através do relatório de auditoria. Para além disto, os auditores elaboram ainda um relatório direccionado à Gestão, centrado no controlo interno e em outros dados de auditoria relevantes. Este tipo de auditoria, na maioria das empresas, é indispensável para o seu funcionamento, uma vez que a informação de que esta é portadora auxilia a tomada de decisões por parte de investidores e entidades de crédito e, quando elaborada com a qualidade necessária, reduz o risco a que estes são expostos.

Dado o comprometimento que o auditor tem para com estes intervenientes, é fundamental a existência de independência, integridade e objectividade. Esta fase torna-se particularmente importante quando se trata de um cliente novo. Como tal, a Sociedade de Revisores, deve procurar conhecer alguns aspectos característicos dele, como a sua imagem no mercado, as suas práticas empresariais, possíveis problemas legais ou societários, entre outros. As práticas de boa fé são essenciais a este nível, de forma a garantir que a existência de erros e irregularidades materiais não sejam uma constante, daí que a integridade do cliente seja um factor tão importante.

Uma forma de adquirir alguma informação sobre o cliente pode passar por, com a autorização deste, recorrer aos auditores anteriores para recolher informação relevante sobre a integridade da administração, bem como a terceiros que lidem com ele.

A garantia de independência é um aspecto fundamental e exigido pelo próprio Código de Ética. Sendo assim, em caso de qualquer tipo de relações entre os profissionais e a empresa ou possíveis conflitos com os clientes já existentes, o contrato deve ser recusado.

A Sociedade precisa ainda garantir que dispõe dos recursos e capacidades necessários para a elaboração do trabalho, bem como de uma equipa de auditoria dotada de conhecimento e experiência suficiente.

O estágio final desta fase subsiste na elaboração de um Contrato de Aceitação, este deve ser enviado ao cliente antes da execução do trabalho e deve fazer referência aos objectivos e termos do contrato, bem como ao período por que este é válido (ver Anexo D).

3.4.2. Planeamento de Auditoria

A segunda fase baseia-se na DRA 300, relativa ao Planeamento. Esta Directriz alerta para a necessidade de criar um plano de orientação no início de qualquer auditoria, com o objectivo de minimizar possíveis erros e/ou riscos e desenvolver uma auditoria o mais eficiente possível.

De acordo com a mesma, são apresentados um conjunto de itens que não devem ser descuidados na sua criação, tais como o conhecimento do negócio; o conhecimento dos sistemas contabilísticos e controlo interno; o risco e a materialidade; a natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos; a coordenação, direcção, supervisão e verificação; a utilização de tecnologias de informação e outros assuntos associados ao trabalho. Alguns destes aspectos serão então abordados de seguida, procurando especificar melhor o que compete a cada um.

Com base na DRA 310, como primeiro passo, o auditor deve procurar entender o negócio do cliente em que vai trabalhar, bem como a indústria em que este se insere. Este entendimento torna-se essencial, pois diferentes ambientes conduzem a diferentes acontecimentos e formas de agir por parte dos clientes, que se vêem a reflectir nas DF elaboradas por estes. O entendimento do negócio pode passar pela percepção das estruturas legais e de mercado, as formas de financiamento, a estrutura administrativa e operacional, o próprio negócio, produtos e serviços e ainda as regulamentações impostas no sector.

A evolução de cada indústria é um factor importante a ter em conta pelo auditor, pois esta pode conduzir a determinados riscos a que as empresas ficam sujeitas e, conseqüentemente, a um registo da informação financeira menos íntegra. Refira-se ainda que esta evolução pode conduzir a um maior cepticismo por parte do auditor, principalmente quando tem em mãos uma empresa com uma grande margem de lucro, quando a tendência de mercado tem sido a sua diminuição.

Outro aspecto a considerar é a tecnologia de informação utilizada pelo cliente, devendo esta estar enquadrada no panorama geral da indústria em que se insere. Enquanto auditor é preciso conhecer as aplicações contabilísticas utilizadas pelo cliente e o impacto que estas têm a nível do controlo interno e perceber se são necessários especialistas para lidarem com esta tecnologia. Em determinadas empresas, a equipa de auditoria destacada tem que ser composta por auditores mais conhecedores das tecnologias de informação, pela exigência que é feita nas mesmas. O bom entendimento dos sistemas de informação de um negócio Vs indústria é crucial para um bom trabalho de auditoria.

O auditor necessita ainda de conhecer o tipo de cliente em que vai trabalhar, a fim de conduzir a sua avaliação tendo maior atenção a determinadas características do mesmo, que podem por em causa ou não a elaboração das suas DF.

Estas informações são, muitas vezes, recolhidas através da experiência que uma equipa de auditoria já tenha com diferentes clientes mas inseridos na mesma indústria; de uma conversa com alguém da entidade ou outros auditores que tenham prestado serviço à empresa; de publicações relacionadas com o sector; de legislação que esteja inerente à

empresa e que a possa afectar; de documentos da entidade ou mesmo, de visitas às instalações da empresa.

Um segundo passo a seguir é seleccionar a estratégia mais apropriada para a auditoria e, implicitamente, verificar se as DF elaboradas pelo cliente estão de acordo com as normas em vigor. Esta averiguação implica a identificação das asserções relevantes das DF. Para que o objectivo principal de uma auditoria seja cumprido, o auditor tem que validar as asserções de modo a determinar a fiabilidade das contas presentes nas DF.

Podemos então destacar como asserções a ocorrência, a plenitude, a exactidão, o corte de operações, a existência, a valorização, as divulgações e os direitos e obrigações. Estas categorias de asserções são importantes para que o auditor seja capaz de identificar os possíveis erros que venham a ocorrer. De seguida iremos então passar a explicar cada uma delas.

A ocorrência procura garantir que a transacção ocorreu e que está relacionada com a entidade. A plenitude pretende assegurar que todas as operações foram registadas. A exactidão requer que os valores das transacções sejam devidamente registados. O corte de operações visa o registo das transacções no período contabilístico correcto. A existência procura garantir que todos os activos e passivos existem. A valorização que estes estejam incluídos pelas quantias apropriadas. A divulgação pretende garantir que a informação financeira é apropriadamente divulgada. E, por fim, os direitos e obrigações, que visam a garantia de que os activos são direitos da entidade e que os passivos são as suas obrigações até uma determinada data.

O terceiro passo está relacionado com a relevância que cada facto presente nas DF tenha. A relevância baseia-se na extensão que uma omissão ou erro possam ter no julgamento pessoal de alguém que tenha utilizado a informação financeira. Para a determinação da relevância é, usualmente, determinada a materialidade. A importância desta é destacada na DRA 320, que especifica a sua relevância e a sua atribuição tanto às DF no global, como aos saldos de contas individuais.

A materialidade funciona como um filtro para a detecção de erros. No entanto, não garante que todos os erros sejam detectados. O limite de materialidade é então calculado através do maior de entre os valores do total de activo e do total de receitas, sendo que

este distingue o que pode ser materialmente relevante e afectar de forma significativa as DF daquilo que não é materialmente relevante. Quanto a este aspecto, o auditor precisa considerar ainda saldos reduzidos que, de forma agregada, possam tornar-se expressivos.

Um quarto passo assenta na DRA 400 e implica a avaliação do risco de auditoria. O risco de auditoria é, segundo esta Directriz, a susceptibilidade do auditor dar uma opinião de auditoria inapropriada quando as DF estejam distorcidas de forma materialmente relevante. Uma auditoria procura garantir alguma segurança, e não a sua totalidade, de que as DF não contêm erros materiais. No entanto, é necessário ter em conta que os factores de risco inerentes a uma asserção são, normalmente, diferentes daqueles inerentes a outra asserção para uma mesma conta de balanço ou classe de transacção.

Podemos distinguir três tipos de risco intrínsecos ao risco de auditoria. Um primeiro tipo é o risco inerente, este está intimamente ligado com as afirmações individuais que podem conduzir a classificações materialmente relevantes distorcidas. Uma forma do auditor conseguir avaliar os factores que conduzem a este risco é procurar conhecer o negócio do cliente, os seus objectivos e recursos disponíveis, o seu meio envolvente, o seu ciclo operacional e o seu plano de financiamento e investimento.

Um segundo tipo é o risco de controlo, este encontra-se directamente relacionado com a eficácia do controlo interno desenhado pelo cliente, sendo que um controlo interno bem traçado reduz o risco de controlo. No entanto, não o anula, uma vez que este existe sempre nalgum grau mais ou menos alto.

Um último risco é o risco de detecção, em que o auditor pode não conseguir detectar um erro material, através dos procedimentos de auditoria por ele traçados. Este é o único tipo de risco que depende, em parte, do auditor, visto que este pode alterar ou melhorar os seus procedimentos com o objectivo de reduzir o risco.

O quinto passo a ser seguido consiste na evidência obtida com o trabalho de auditoria. Para que se possa obter uma base de trabalho razoável com vista a emitir opinião sobre as DF, o auditor necessita de obter informação material suficiente. Esta informação deve ser tanto maior quanto maior a materialidade das contas, e deve ser dotada de

fidedignidade suficiente para garantir uma boa execução do trabalho. A obtenção de evidência pode ser feita através da análise a documentos diversos, em que o auditor precisa de ter espírito crítico de forma a questionar-se quanto aquilo que tem e a saber avaliar se o que dispõe é suficiente e apropriado.

Esta evidência não se deve resumir à recolha de informação junto do cliente. Uma prática muito comum de recolha externa é a circularização, onde se procura saber junto de bancos, advogados e terceiros da entidade informação sobre a mesma. Torna-se assim importante referir que a evidência tem uma relação inversa com o risco de auditoria, se o auditor procura obter um nível de risco muito baixo, então a evidência a ser obtida tem que ser grande o suficiente para o garantir.

Um sexto passo baseia-se na classificação dos procedimentos de uma auditoria. Inicialmente, como já foi referido, o auditor deve procurar entender o negócio e a indústria do cliente. Torna-se ainda relevante a compreensão do controlo interno, para isto a gestão é determinante, visto ser aquela que está intimamente ligada com o seu conhecimento. O controlo interno é um ponto de grande relevância, pelo que será abordado num tópico mais à frente neste relatório.

De seguida, importa distinguir os testes de controlo dos testes substantivos. Os testes de controlo têm em vista testar a eficácia do diagrama de controlo interno traçado pela empresa. Já os testes substantivos resultam da aplicação de procedimentos de revisão analítica e/ou testes de detalhe. Os procedimentos de revisão analítica baseiam-se sobretudo em comparações e são usados principalmente nas fases de planeamento de auditoria, de testes com o objectivo de obter informação materialmente relevante e na fase final de auditoria, com vista a garantir um trabalho razoável. Na fase de planeamento, torna-se comum conhecer o negócio do cliente e estabelecer comparações com a indústria em que ele se insere, bem como com valores estimados a serem obtidos com os valores reais. É comum ainda a determinação de possíveis flutuações que surjam e que sejam capazes de indicar áreas de maior ou menor risco. Os testes de detalhe envolvem a análise de documentos de suporte das contas analisadas.

O sétimo passo a seguir é a utilização do conhecimento que um auditor vai adquirindo sobre a empresa em todo o processo de criação de valor. Para o cliente torna-se

importante conhecer melhor a informação de que os auditores passam a dispor no fim da realização do seu trabalho. Pois, muitas vezes, o auditor já possui um forte conhecimento da indústria em que o cliente opera, pela sua experiência, podendo proporcionar-lhe informação para que este se torne mais competitivo e possa desempenhar melhor o seu trabalho no sector.

Por fim, o último passo consiste na comunicação ao cliente do seu parecer quer quanto à elaboração das DF quer quanto a outros aspectos relevantes.

Estes passos são parte de uma breve apresentação do processo de auditoria. Antes de iniciar o seu trabalho, o auditor, deve estabelecer bem a estratégia a seguir e identificar os passos que esta deve compreender, a fim de evitar uma avaliação pouco razoável das DF.

3.4.3. Avaliação do Risco de Controlo

De acordo com o que já foi mencionado, o risco de controlo está intimamente ligado com a ineficácia que o controlo interno traçado por uma entidade possa ter, pelo que a sua avaliação consiste em testar a eficácia do mesmo. Podemos definir, muito genericamente, risco de controlo interno como o risco de poderem ocorrer erros ao nível de uma conta do Balanço que não sejam atempadamente corrigidos pela contabilidade ou pelo sistema de controlo.

Assim sendo, a DRA 400 traça um conjunto de procedimentos que devem ser seguidos pelos auditores para avaliar o risco de controlo. Primeiramente o auditor deve procurar conhecer o controlo interno do cliente, podendo fazê-lo através do preenchimento de questionários e/ou elaboração de diagramas. Conforme o conhecimento que vai obtendo, o auditor procura questionar determinados aspectos e observar a forma como as funções se vão desempenhando. Com as respostas que vai recebendo por parte da Gestão, ele deve ser capaz de analisar as afirmações que vão sendo feitas e avaliá-las. Para esta avaliação são utilizados, muitas vezes, softwares próprios que o auxiliam na detecção de possíveis erros ou classificações menos correctas. Por norma, a parte que

toca à prevenção é mais baseada no factor humano enquanto a detecção se encontra mais ligada a sistemas.

Em seguida, o auditor deve proceder à aplicação de testes de controlo para os controlos implícitos no diagrama da entidade. Os testes de controlo têm como objectivo conhecer o sistema de controlo interno existente bem como saber se este está adequadamente concebido e qual a sua aplicabilidade.

No que respeita à concepção do sistema de controlo, estes testes podem incluir questões colocadas aos responsáveis indicados da Gestão, análise de documentos, relatórios e verificação da aplicabilidade desses controlos. Quando o controlo interno da entidade se torna mais complexo, pode recorrer-se ao uso de fluxogramas e/ou questionários.

Quanto ao funcionamento desses controlos, os procedimentos a ter incluem os acima mencionados, no entanto, pode ainda ser verificado quem exerce efectivamente cada tarefa respeitante a esses controlos e testar a aplicação de um controlo.

Estes testes podem ser feitos numa base de selecção por julgamento do auditor ou então, e mais frequentemente e direccionado a grandes populações, através de técnicas de amostragem.

Na conclusão destes testes, em caso de identificação de distorções, deve ser determinado o efeito que esta possa ter na elaboração das DF, as razões para que ela exista, a probabilidade de recorrência e a forma como os sistemas de controlo actuam no sentido de detectar a distorção e de resolvê-la. Quando este sistema não se mostra eficaz é necessário recorrer a testes substantivos de detalhe e tal facto deve ser mencionado no relatório de gestão.

3.4.4. Testes Substantivos

De acordo com a DRA 510, Prova de Revisão/Auditoria, os testes substantivos envolvem procedimentos para identificar possíveis distorções materialmente relevantes que ocorram ao nível das asserções. Estes podem ser de dois tipos, os direccionados às transacções e aos saldos e os procedimentos analíticos.

Quando é feita a avaliação do nível a ser definido para os testes substantivos, o auditor deve ter em conta a avaliação que fez do risco inerente, os procedimentos de revisão analítica relativamente ao entendimento do negócio do cliente bem como a indústria em que está inserido e os testes de controlo realizados. No fim desta análise, o auditor deve então comparar o grau de segurança que estes procedimentos lhe garantem com o grau que tinha planeado para estes. Se os níveis forem coincidentes, deve prosseguir com a adopção dos testes substantivos tal como tinha traçado na estratégia inicial de auditoria, caso estes não sejam coincidentes então o nível dos testes substantivos deve ser revisto.

3.4.4.1 Procedimentos de Revisão Analítica

Os procedimentos de revisão analítica envolvem análises comparativas entre os dados de determinadas contas do ano corrente com o ano anterior. A sua adopção trata-se sobretudo por permitirem um entendimento das contas do Balanço, serem procedimentos com algum grau de eficiência, detectam facilmente mudanças no negócio do cliente e envolvem algum desenvolvimento das competências técnicas e julgamento profissional por parte da equipa de auditoria. No entanto, este tipo de análise requer um elevado conhecimento do negócio do cliente que permita avaliar as possíveis mudanças ocorridas.

O grande objectivo dos procedimentos analíticos assenta na redução da natureza e extensão dos testes substantivos e de detalhe. Mas, para isso, torna-se importante garantir que o teste é consistente com outros testes realizados no processo de auditoria, bem como procurar junto do cliente todas as justificações para variações não usuais.

Os testes de revisão analítica podem ser utilizados como alternativa dos testes de controlo, em contas do Balanço de baixo risco, e podem ser utilizados como complemento desses testes nas contas do Balanço de alto risco.

Se os resultados obtidos destes testes forem coerentes com o que se esperava obter quanto ao nível de risco de detecção considerado aceitável então podem não ser realizados testes de detalhe. Caso contrário é então necessário proceder a estes últimos.

3.4.4.2 Testes de Detalhe e Amostragem em Auditoria

Nos testes de detalhe, geralmente, a equipa de auditoria, utiliza uma amostra de débitos e créditos de uma conta com o propósito de analisar o seu saldo, utilizando para isso documentos do cliente.

Os métodos de amostragem permitem-nos que qualquer item da conta de Balanço possa ser escolhido. Na aplicação destes métodos podemos distinguir dois tipos: o teste estatístico e o teste não estatístico.

Na amostragem estatística é o sistema utilizado que, com base na materialidade e nos valores da conta seleccionada, escolhe aleatoriamente a amostra a ser seleccionada para teste. Por vezes, quando ocorrem muitos erros, essa amostra tem de ser aumentada.

A amostragem não estatística não considera o risco de amostragem e envolve um julgamento por parte do auditor, é este que vai seleccionar os itens que propõe para teste, com base no valor da materialidade e nos movimentos dessa conta ao longo do período em análise. Este teste é mais subjectivo e pode conduzir a que, muitas vezes, se seleccionem só os valores mais elevados, o que não significa que sejam sempre os mais apropriados. Uma forma de o contornar assenta em dividir a população em estratos homogéneos e seleccionar itens acima e abaixo da média.

Na RSMi quando o ficheiro se encontra digitalizado é mais usual a selecção por amostragem estatística, no entanto, em empresas com um balancete de terceiros muito reduzido, o uso de selecção por amostragem não estatística é mais frequente.

Na selecção da amostra sujeita a teste é importante definir os objectivos do teste, ou seja, saber o porquê de estarmos a escolher aquela amostra, bem como definir os erros que há partida podem ser excluídos. Esta exclusão pode ser por dois motivos, um deles deve-se ao facto de estes poderem ser analisados numa outra base de análise e com procedimentos próprios, por exemplo, ao analisar o saldo de clientes excluem-se saldos credores da aplicação do teste estatístico, visto que estes saldos são analisados à parte. O outro motivo refere-se a erros que não colocam em causa o normal funcionamento do sistema contabilístico, por exemplo, se não estivermos a testar a especialização, ao

encontrar uma factura de Junho registada em Julho pelo valor correcto, este erro pode ser excluído da análise.

3.5. O Papel do Controlo Interno no Processo de Auditoria

A avaliação do controlo interno é recomendada pela DRA 410, que estabelece normas com a finalidade de conhecer melhor o controlo interno do cliente e proporcionar assim uma auditoria mais eficaz.

O controlo interno de qualquer empresa consiste no registo de todos os processos que se realizam na empresa e, fase a fase, se discriminam funções, responsabilidades e práticas a serem seguidas pelos diferentes agentes.

Um sistema de controlo interno é então definido, segundo a DRA 400, como todas as políticas e procedimentos adoptados pela gestão de uma entidade que contribuam para a obtenção dos objectivos da gestão de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio. Este sistema pode ser subdividido em dois pontos.

Um primeiro direccionado à Administração e à segregação de tarefas e decisões por parte destes; este controlo precisa de uma pessoa experiente e com as devidas qualificações para exercer as tarefas a que se propõe. Um segundo direccionado à contabilidade e a todos os processos contabilísticos inerentes. Neste controlo pretende-se que sejam cumpridas as operações permitidas pela Gestão e que a elaboração das DF se encontre de acordo com as normas em vigor. Para tal, exige-se uma separação de funções de contabilização, de execução e direcção; um sistema onde se registem os dados de cada conta e métodos que aprovelem as operações tendo em conta os riscos inerentes e as responsabilidades. Um bom sistema de controlo interno pode ser o suficiente para que uma empresa vigore.

Ao controlo interno encontram-se subjacentes alguns pontos a ter em conta. O ambiente de controlo permite que o sistema de controlo interno funcione melhor ou pior. Se for possível proporcionar um ambiente de união e respeito, em que cada parte caminhe em direcção a um objectivo comum, o sistema terá uma maior probabilidade de resultar, visto que a junção de recursos para atingir um determinado fim será muito mais eficaz

do que um conjunto de pessoas que não são capazes de assumir um compromisso comum junto da Gestão.

Ao ambiente segue-se o reconhecimento que a gestão deve ser capaz de fazer relativamente aos riscos a que as suas DF estão sujeitas. É importante que uma empresa seja capaz de os identificar e decidir sobre que posição tomar em caso de ocorrência.

Assim sendo, podemos dizer que o controlo interno tem por objectivo garantir a protecção dos activos da empresa e uma imagem verdadeira e íntegra das DF, dar motivação aos funcionários para seguirem rumo a um objectivo comum e procurar um aumento da eficiência da empresa.

No entanto, não basta a implementação do sistema para que surtam resultados para a empresa, é preciso superar algumas limitações. Carlos Nabais apresenta-nos um conjunto de limitações ao controlo interno das quais trataremos de seguida. A dimensão da empresa pode ser um factor limitativo, visto que nas pequenas empresas é difícil estabelecer uma segregação de tarefas, conduzindo a que as pessoas não tenham as suas funções bem definidas. A motivação da Gestão é também importante, visto que é da parte desta que deve partir a iniciativa de implementar o sistema de controlo interno por forma a garantir uma maior eficiência da empresa. Os custos de implementação são um factor que por vezes pode limitar o sistema, já que nem sempre os proveitos superam esses mesmos custos. Dois outros factores limitativos são a falta de competência profissional e a falta de meios para atingir determinados níveis propostos.

O sistema de controlo interno tem assim uma grande implicação no trabalho de auditoria. Ao fazer uma avaliação deste o auditor define os diferentes procedimentos a executar, bem como o alcance e profundidade dos testes. A fase de avaliação deste sistema torna-se assim um ponto importante do trabalho. Nesta avaliação, há um conjunto de etapas a seguir, que vão desde a análise detalhada do sistema de forma a comprovar a sua eficiência à confirmação da sua aplicação.

Existem diferentes formas de recolher informação relativamente ao sistema de controlo interno aplicado em cada empresa. Os questionários padronizados (ver Anexo II) podem ser uma forma do auditor ter um maior entendimento deste. Estes questionários assentam num conjunto de perguntas relacionadas com procedimentos contabilísticos e

de controlo interno considerados essenciais ao bom funcionamento de uma empresa. As perguntas abarcam todas as áreas da empresa e variam consoante o sector em que o cliente se insere.

Uma outra forma de recolher informação é através das narrativas. Estas baseiam-se na descrição dos procedimentos contabilísticos e de controlo interno que a empresa toma. Por norma, as narrativas acabam por se tornar mais descritivas e pormenorizadas do que os questionários. No entanto, podem ter a vantagem de não conduzir o cliente a responder em função das perguntas, fazendo com que este se remeta aquilo que realmente faz.

Os fluxogramas são uma forma muito utilizada e consistem em traçar os diferentes procedimentos contabilísticos e de controlo interno do cliente. O auditor procura assim conhecer globalmente o sistema, de forma precisa e com clareza. Uma desvantagem que este método apresenta é a necessidade de recurso a uma das técnicas anteriores e algum conhecimento das técnicas utilizadas.

No entanto, muitas vezes conjugam-se um dos primeiros métodos com o último para obter uma melhor compreensão de todo o sistema aplicado pela entidade a auditar.

Se o controlo é eficiente provavelmente a extensão dos testes a serem aplicados não será tão elevado, no entanto, se se verifica que o sistema não é operativo e que não garante que a informação transmitida é verdadeira então é necessária a aplicação de mais testes onde se registam debilidades. Sendo assim, a forma como uma entidade consegue implementar e conduzir a aplicação do controlo interno traçado torna-se uma base para o trabalho de auditoria.

3.6. Conclusão do Trabalho de Auditoria

A conclusão do trabalho de auditoria é uma das fases mais importantes do trabalho, pois é nela que se reflecte o conjunto de procedimentos adoptados até então. Como tal, o auditor antes de emitir o seu parecer tem em conta ainda alguns aspectos importantes.

Um desses aspectos mencionados está relacionado com os eventos subsequentes, ou seja, acontecimentos posteriores à data de fecho e anteriores à emissão de parecer por parte do auditor mas que tenham efeito relevante sobre as DF. Quando estes eventos subsequentes afectam as estimativas que se fizeram durante a elaboração das DF e se referem a evidências que existiam à data do balanço é necessário proceder a um ajuste das mesmas, pelo contrário, se estes eventos se referem a evidências que não existiam à data do balanço, então são apenas divulgados em notas explicativas. Note-se que, se um auditor, perante eventos subsequentes, não potenciar a realização de ajustamentos ou divulgação em notas explicativas, então não poderá emitir um parecer sem ressalva.

Outro aspecto a ter em conta pela equipa de auditoria são as actas da entidade no período em análise e qualquer tipo de contingência associada à mesma. É aqui que as cartas de circularização enviadas aos advogados tomam corpo, pois passam a ser uma forma de validar a informação fornecida pela Gestão no que respeita a possíveis litígios.

A Declaração de Responsabilidade do Cliente (ver Anexo III) é um documento de suporte fundamental numa auditoria. Nesta a administração assume, por escrito, aquilo que referiu quanto às DF, à integridade da informação fornecida, ao reconhecimento, mensuração e divulgação em notas explicativas e a possíveis eventos subsequentes. Pode acontecer que a administração não queira facultar esta carta, no entanto, tal acto pode conduzir a uma rescisão do contrato de auditoria.

Um aspecto final a ser considerado na conclusão do trabalho remete para os procedimentos analíticos que devem ser realizados. Tais procedimentos são destinados a alguém na equipa de auditoria que melhor conhece o cliente e o seu percurso, bem como as áreas mais críticas. Estes consistem em avaliar se existem diferenças significativas na análise das DF considerando o que se esperava obter.

Após a realização do trabalho acima mencionado, o auditor procede à avaliação da informação geral recolhida. Em primeiro lugar, analisa o conjunto de evidências que recolheu ao longo do trabalho e o risco de auditoria associado ao mesmo. Durante a auditoria vão sendo identificadas pequenas distorções em algumas contas, que nem sempre são apontadas como relevantes. Mas, quando analisadas no global, podem passar a ser bastante significativas e a terem influência nos resultados finais.

Se, no final desta análise, ele conclui que o risco de auditoria se encontra ainda a um nível aceitável então constrói a sua opinião com base nas descobertas realizadas. Se, pelo contrário, verifica que o risco de auditoria ultrapassa o estabelecido durante a fase de planeamento, então ou realiza mais testes substantivos ou comunica ao cliente que o risco aceitável foi ultrapassado e que, como tal, este deve corrigir o máximo de distorções possível por forma a diminuir tal risco.

Depois de uma correcta avaliação do risco de auditoria, o auditor necessita de avaliar se o seu cliente reúne as condições necessárias à prossecução da sua actividade por um determinado período de tempo. Esta avaliação, por vezes, suscita dúvidas, pois nem sempre se consegue afirmar seguramente que o cliente conseguirá dar continuidade à sua actividade, principalmente quando se detecta a forte possibilidade de este não conseguir liquidar as suas obrigações no período de tempo a que respeitam de forma natural. Em caso de dúvida, o auditor deve procurar conhecer, junto da Gestão, quais os planos desta para dar continuidade à sua actividade e qual a probabilidade desses planos virem a surtir efeito. Quando emite o seu parecer, em detrimento de divulgar a impossibilidade de continuação de operações, ele pode apenas dar ênfase à sua dúvida e emitir parecer sem ressalva.

No fim do trabalho de campo estar realizado e do manager fazer conhecer o seu parecer, é feita a revisão técnica das DF por um partner, exterior à equipa de auditoria que realizou o trabalho de campo. Esta parte final integra o conjunto de procedimentos descritos pela DRA 700, referente ao Relatório de Revisão/Auditoria. Tais procedimentos têm em vista proporcionar um rol de orientações para a elaboração do relatório final, sendo que este, geralmente, toma a forma de Certificação Legal das Contas (CLC).

Antes da emissão final do parecer faz-se uma reunião com o cliente a fim de lhe comunicar os dados encontrados e os ajustes que devem ser feitos. Em caso disso, é neste ponto que a equipa de auditoria faz referência a pontos fracos encontrados quanto ao controlo interno do cliente. Por vezes, a forma como este é estruturado, a sua organização e/ou implementação conduzem a ineficiências inerentes à elaboração das DF.

Quando desta reunião resulta um acordo entre as partes então procede-se à emissão de parecer sem ressalva. É também frequente que a equipa de auditoria faça chegar junto do seu cliente uma carta direccionada à Gestão com o objectivo de o aconselhar em determinados aspectos. Esta é uma forma de demonstrar que a equipa se preocupa com o desenrolar da actividade do cliente, procurando alertá-lo para certos aspectos que ele deve melhorar ou mesmo modificar, com o propósito de aumentar a sua eficiência.

Apesar da importância atribuída ao parecer sem ressalva importa não esquecer que, de acordo com o art.44º dos Estatutos dos Revisores Oficiais de Contas, a CLC visa exprimir a opinião do revisor que pode ser com ou sem reservas, uma escusa de opinião, uma opinião adversa, e, com ou sem ênfases. E, sempre que for considerada insuficiência ou ocultação de matéria de apreciação, pode ser emitida uma declaração de impossibilidade de certificação legal. Torna-se ainda relevante distinguir ênfases de reservas, dado que as ênfases se referem a situações que não afectam a opinião do revisor, enquanto que as reservas recaem em matérias que afectam a sua opinião.

Os papéis de trabalho utilizados nesta parte final são apresentados no Anexo IV, respeitando ao Relatório Anual sobre a Fiscalização Efectuada (RAFE), ao Relatório e Parecer do Fiscal Único (PFU) e à CLC. Quanto a esta última, são dados dois exemplos, uma primeira sem reservas e uma segunda com reservas e ênfases.

Em suma, após o trabalho de campo, no sentido mais estrito da expressão, a equipa de auditoria tem que preocupar-se com sucessivas tarefas a executar. Estas complementam-se e fazem parte de um trabalho rigoroso com vista à emissão de um parecer por parte dos auditores. Por norma, o objectivo destes é um parecer sem ressalva, procurando incentivar o cliente a tomar atitudes nesse sentido. A posição que podem adoptar perante o cliente pode assim torná-lo mais receptivo a sugestões e estimulá-lo a conduzir o seu trabalho no sentido de maior eficiência e rigor.

4. Prática de Auditoria e Procedimentos Efectuados

No decorrer do estágio e indo de encontro aos objectivos traçados inicialmente e mencionados no primeiro ponto deste relatório, as tarefas executadas foram várias e foram evoluindo à medida que o período de estágio também avançava.

Como também foi referido, o trabalho de um assistente assenta sobretudo na recolha de informação e sua posterior análise junto do cliente, sendo que a função a destacar é a análise de contas e as suas especificidades.

Como tal, pretendo com este ponto explicitar o trabalho realizado em cada conta, bem como os procedimentos que adoptei sob a orientação dos membros da minha equipa.

Primeiramente, importa referir que a análise contabilística parte dos princípios inerentes ao POC, uma vez que o trabalho realizado nestes últimos meses é ainda relativo às contas de 2009. Neste início de ano, 2010, estamos perante a fase de fecho de contas dos nossos clientes e a auditoria é direccionada a esse fecho, no sentido de elaborar um relatório final. No entanto, importa salientar que as empresas terão que fazer a transposição das contas de 2009 para SNC, para que seja possível um termo de comparação com as contas de 2010.

Para que o trabalho de campo seja conduzido da melhor forma, é necessário ter conhecimento daquilo que pode ser contabilizado em cada conta. Neste sentido, tive o apoio do POC Explicado, bem como da teoria adquirida ao longo do curso de Licenciatura em Economia, principalmente na disciplina de Contabilidade Financeira, e da parte curricular do Mestrado em Gestão, nas diversas disciplinas relacionadas. Ainda tive o prazer de contar com a disponibilidade dos meus colegas de equipa em qualquer esclarecimento necessário ao entendimento das contas.

Sendo assim, começo por fazer referência ao processo de Circularização inerente a um conjunto de contas e com real importância atribuída e, posteriormente, irei enumerar as diversas classes analisadas, com o intuito de dar relevo a funções que desempenhei com maior intensidade.

4.1. Controlo de Circularização

Na fase inicial de todo o processo de auditoria um ponto de partida a tomar assenta no processo de circularização. Tal como foi referido em tópicos anteriores deste relatório, através de um teste estatístico/não estatístico é possível seleccionar uma amostra representativa da população por forma a que esta constitua uma fonte de informação externa. Estes testes são, normalmente, aplicados à conta de clientes, fornecedores e outros devedores e credores. No que respeita a advogados, bancos, accionistas, leasing e empresas do grupo, estes são sempre circularizados na totalidade.

A circularização foi uma das minhas tarefas iniciais, tendo sido realizada por mim diversas vezes, pelo que irei explicar de seguida o processo que, pelo que irei explicar de seguida todo o processo executado.

Após seleccionadas todas as entidades a circularizar, na PMVA elaboram um quadro resumo do Controlo de Circularização, onde consta o saldo da entidade à data a que foi circularizada, uma referência pré-definida que sirva de orientação na obtenção de respostas (ex.: Q.01.B, referente ao primeiro banco presente na base de dados com referência Empresa/Ano/B01), a data a que respeita a circularização, a obtenção de resposta e notas a acrescentar. Com a criação deste resumo são enviadas as cartas aos seus destinatários e aguarda-se resposta.

As respostas a estas cartas tornam-se fundamentais para a equipa de auditoria. Com estas podemos fazer a conciliação de saldos entre a contabilidade do nosso cliente e a resposta recebida, tendo como auxiliar uma informação externa e que nos permite verificar a fiabilidade da informação interna que nos é dada. O uso adequado destas confirmações externas vem descrito na DRA 505, uma vez que esta determina as normas e orientações a seguir. Esta Directriz estabelece ainda as situações em que as confirmações externas permitem obter prova de auditoria.

Depois de todo o processo preenchemos folhas destinadas ao controlo de circularização das diferentes contas em questão em CW. Estas folhas são importantes na medida em que nos permitem saber o número de respostas obtidas, bem como se estas são concordantes ou discordantes. Estas permitem-nos ainda verificar a percentagem de saldo que é possível analisar através das respostas obtidas.

Em suma, o processo de circularização é constituído pelas diferentes etapas mencionadas e está subjacente a uma grande parte das contas analisadas de seguida.

No anexo V encontram-se as cartas modelo utilizadas na PMVA para circularização das diferentes entidades, estando divididas em Advogados, Bancos Nacionais, Terceiros Nacionais, Leasing e Factoring.

4.2. Análise das Disponibilidades

Ao analisar as disponibilidades de um cliente, o auditor deve considerar os princípios contabilísticos subjacentes a cada conta, sendo que esta rubrica se subdivide em Caixa, Depósitos Bancários, Títulos Negociáveis e Outras Aplicações de Tesouraria e Ajustamentos de Aplicações de Tesouraria.

Na análise que se segue às diferentes contas integradas nas disponibilidades irei abordar aquelas que se encontram, de forma geral, presentes em todas as empresas em que trabalhei: Caixa e Depósitos Bancários. No entanto, a nível de prática esta irá centrar-se sobretudo no último item, visto ser aquilo que analisei autonomamente com mais frequência. Quanto à Caixa, irei mencionar os procedimentos gerais a seguir, fazendo referência ao breve contacto que tive com esta conta.

Na verificação das disponibilidades interessa ao auditor averiguar se aquelas existentes são as declaradas pelo cliente e se elas são também as que deveriam existir. Quando se faz uma análise das disponibilidades importa não esquecer que estas estão relacionadas com os diferentes ciclos que ocorrem dentro da empresa, como ciclo de receita e despesa, investimento e financiamento e custos com o pessoal e que, portanto, envolvem movimentos muito significativos.

No que respeita à caixa, esta não deve incluir um valor avultado, pelo que valores pagos ou recebidos de elevado montante devem ser realizados através de transferências bancárias ou pagamentos com cartão de crédito/débito. O valor de caixa deve ser utilizado apenas para pagamentos não muito significativos e, sempre que o cliente implementa o sistema de fundo fixo de caixa, deve ser repostado periodicamente.

Quaisquer operações inerentes a montantes presentes em caixa devem ser por um período muito curto, pelo que uma semana será já um período demasiado longo.

Nesta rubrica o controlo interno assume uma importância significativa, uma vez que este deve garantir que existe uma pessoa responsável pela manutenção da caixa e que, qualquer transacção que implique o seu movimento se faz com autorizações prévias.

Os procedimentos iniciais a adoptar passam por analisar a movimentação desta conta e identificar possíveis lançamentos pouco correntes, investigando as razões para a verificação dos mesmos. Importa assim verificar o saldo de caixa que realmente existe, o saldo de caixa que se encontra registado na contabilidade do cliente, bem como o registo adequado das operações, através de folhas de caixa e respectivos comprovativos. Esta análise não deve ser só aos meios monetários, mas também a cheques e vales em caixa. Quanto a estes últimos importa verificar a que respeitam e qual a sua periodicidade. Os vales estão, geralmente, associados a pagamentos de baixo montante que têm de ser realizados e, como tal, devem ter registado o tipo de operação, bem como a respectiva data. Estes devem estar assinados pela pessoa que levantou o dinheiro e pelo responsável pela caixa e não podem transitar de ano, nem ter antiguidade.

Quando uma empresa consegue ter uma boa gestão da sua caixa, os procedimentos de revisão analítica tornam-se mais fáceis de realizar. Pode fazer-se uma comparação dos valores de caixa com aquilo que a entidade tem traçado para esta conta, tal como um limite mínimo ou um investimento do que estiver acima de um determinado limite máximo. Pode-se fazer ainda a comparação com saldos de anos anteriores ou com as expectativas que a Gestão formou. Se a empresa estabelece um fundo fixo de caixa, é normal que, na data de fecho de contas, o valor que conste na conta caixa permaneça inalterável face ao valor do ano anterior, a menos que tenha sido implementado um outro valor para fundo fixo.

No entanto, tal facto mencionado pode não se verificar. Pela pouca experiência que tive ao nível desta conta, numa das empresas em que realizei auditoria, constatei que existia um valor que não se encontrava regularizado na data de fecho, pelo que, apesar de estabelecido um fundo fixo de caixa, esse fundo não se registava pelo valor correcto.

Neste caso aconselhei a responsável pelo caixa no sentido de que estas situações não se devem verificar e que, todos os movimentos devem ser regularizados em data devida.

Os testes de detalhe de transacções mostram-se relevantes no sentido de estabelecer um corte de caixa, ou seja, de analisar a devida contabilização das transacções por períodos. Neste sentido, é importante verificar as transacções de caixa do final do ano e do início do ano seguinte, para garantir que transacções do período seguinte não são incluídas no período sujeito a auditoria e vice-versa.

Na existência de um fundo fixo de caixa procede-se à contagem física de todos os elementos que se encontram em caixa. Esta deve ser feita de surpresa e no final de cada mês, para que seja possível uma posterior comparação com o registo da contabilidade. A mesma deve ser efectuada sempre em presença do responsável pela caixa e ser acompanhada de um Auto de Caixa, onde são registados todos os elementos encontrados, por espécie e quantidade.

No respeitante a cheques deve ser registado o seu número correspondente, uma vez que estes devem ser utilizados e registados de forma ordeira, podendo isto ser verificado quer através da numeração dos cheques quer através do livro de cheques. No final da contagem, o Auto de Caixa deve ser assinado pelo auditor e pelo responsável da empresa e as folhas de caixa carimbadas pela Sociedade Revisora.

Quando existe mais do que um fundo de caixa deve proceder-se a uma contagem simultânea destes, por forma a evitar possíveis transferências entre eles. No entanto, nas empresas com diversos fundos esta contagem simultânea pode tornar-se difícil.

Na realização de inventários é comum fazer esta contagem física do fundo de caixa, sendo que no final de cada contagem se estabelece uma comparação com os registos da contabilidade, de modo a apurar possíveis diferenças que existam. Quando estas surgem é necessário iniciar uma recontagem para garantir que o erro não é da nossa parte, ou seja, para garantir que as contagens que efectuámos se encontram correctas. Nos diferentes inventários em que participei, esta contagem partiu sempre de alguém superior a mim na hierarquia da PMVA, pelo que não tive a oportunidade de realizar directamente esta análise.

De seguida, irei expor a forma como os Depósitos Bancários, bem como outras responsabilidades ou direitos que o cliente tenha para com o banco, foram sendo analisadas por mim nas diferentes empresas.

De início começa-se por pedir as reconciliações bancárias efectuadas pela empresa e os extractos contabilísticos referentes às diferentes contas de bancos que o cliente possa ter, dado que na maioria dos casos, as empresas têm relações com vários bancos. Conjuntamente a estes documentos é pedido também o extracto do banco referente ao último mês do período em análise, geralmente Dezembro na auditoria final. Procedendo-se a uma análise deste conjunto de informação.

Mas, de acordo com o que foi referido anteriormente, é necessária uma fonte de informação externa que componha um meio de prova. Assim, as respostas de circularização de bancos a 31 de Dezembro tornam-se um factor chave na reconciliação de saldos e na confirmação da autenticidade dos mesmos.

Com a reconciliação bancária elaborada pela empresa, os extractos do banco e da contabilidade, encontramos-nos em condições de estabelecer uma comparação entre os mesmos e averiguar se os saldos são coincidentes.

Em grande parte das empresas em que realizei esta análise, existiam diferenças entre o saldo contabilístico e o saldo bancário, sendo que a maioria delas se encontrava correctamente justificada nas reconciliações do cliente. Quando estas diferenças tratam de valores que ainda não foram registados no banco à data de circularização, são pedidos os extractos posteriores, de forma a verificar se houve regularização dos mesmos.

No entanto, nem sempre conseguimos apurar a diferença, pelo que se as reconciliações bancárias realizadas pelo cliente são de elaboração duvidosa, devemos dirigir-nos junto do responsável e tentar perceber a forma como este a elaborou e em que valores baseou a sua análise. Neste campo, é necessário então averiguar todos os movimentos que se encontram pendentes e justificar os desfasamentos encontrados.

Em determinados casos, podem surgir desfasamentos entre a contabilidade e o banco por valores em aberto que não se conseguem explicar de imediato. O que acontece por

diversas vezes, são juros de empréstimos creditados pelo banco mas que ainda não se encontram registados na contabilidade por falta de documento de prova, já que pode acontecer que o documento que se refere a tal crédito na conta do cliente não seja enviado para o mesmo por parte do banco, não podendo ser contabilizado. Sendo assim, sempre que surgem valores em aberto ou sempre que estes perduram importa verificar o porquê de tal acontecer.

O tratamento desta informação exige que sejam feitas as referências necessárias, para que seja possível uma correcta interpretação dela por parte do manager na elaboração do relatório. Sendo assim, como base de trabalho, é utilizado um item do CW respeitante a Circularização de Bancos e agrupa-se, por banco, a reconciliação, extracto do banco e extracto da contabilidade num único documento. Após isto, é feita a referência deste último para o CW, bem como da resposta de circularização obtida pelo banco, realizando o mesmo processo para os demais que existam (ver Anexo VI).

4.3. Análise de Compras, Custos com o Pessoal e Contas a Pagar

No processo de auditoria as contas não devem ser verificadas isoladamente, a contabilidade de uma empresa é representativa de um todo e, portanto, é importante saber relacionar os diferentes itens, não só no sentido de os compreender melhor, mas também como forma de reduzir o tempo despendido na auditoria.

A análise das compras e das contas a pagar deve ser feita conjuntamente, pois grande parte das contas a pagar provêm das compras efectuadas pela empresa. Neste ponto, o registo adequado das compras e contas a pagar torna-se um factor que merece uma atenção especial por parte do auditor, dado o elevado volume de transacções realizadas nestas rubricas. Pode assim surgir uma instigação de registar no activo a entrada de mercadoria, mas não fazer de imediato o lançamento em contas a pagar, principalmente em compras próximas do final do exercício. O mesmo sucede com os custos com Fornecimentos e Serviços Externos (FSE), que por vezes a despesa só é tida posteriormente à utilização destes serviços.

Na verificação destes pontos começa-se por realizar procedimentos de revisão analítica. Com estes são estabelecidas comparações, face ao exercício anterior, das diferentes subcontas, tendo como objectivo analisar as alterações significativas que possam ocorrer.

Nas contas a pagar, uma das rubricas que verifiquei respeita aos Fornecedores, estes fornecem bens à empresa e, conseqüentemente, acarretam custos para a mesma. Nesta rubrica é comum o processo de circularização. Após a análise do Balancete de Fornecedores são seleccionados aqueles sujeitos a confirmação de saldos. Esta escolha não tem que estar, necessariamente, relacionada com os maiores saldos, por vezes, saldos de conta pouco significativos, mas com grande movimento devem ser objecto de análise por parte de quem audita.

Nas empresas em que fiz circularização, a respeitante a fornecedores foi uma constante. Depois de obtidas as confirmações destes, estabelece-se uma comparação com o saldo presente no Razão da empresa auditada, utilizando como papel de trabalho o auxiliar em CW, Controlo de Circularização de Fornecedores (ver anexo VII). Neste fazem-se as referências das cartas por ordem de chegada ao escritório, com E13.1, E13.2 e assim sucessivamente, preenchendo os restantes campos referentes às mesmas e procedendo à respectiva análise.

Pela experiência que adquiri, pude constatar que várias são as vezes em que os saldos não coincidem. Quando em presença de tal facto, pede-se o extracto da conta do fornecedor em questão do mês seguinte, ou meses seguintes se tal for necessário, à data de circularização.

Se a resposta do fornecedor for acompanhada por extracto, torna-se mais fácil descobrir onde reside a diferença entre ambos, através de comparação de lançamentos realizados em cada uma das contabilidades. Se a resposta se resume a um mero valor, sem qualquer extracto de suporte, é preciso analisar o extracto da contabilidade procurando obter os lançamentos justificativos da diferença. No entanto, é mais fidedigna a possibilidade de comparação entre empresa e fornecedor.

Durante estes meses, pude verificar que, quando existe uma relação minimamente estável de pagamentos aos fornecedores, a maioria das diferenças registadas assenta na

contabilização de facturas no fornecedor que ainda não se encontram registadas na contabilidade da empresa, ou pagamentos que a empresa regista mas que só mais tarde são registados como recebimentos no fornecedor.

Mas se é verdade que uma grande parte das diferenças é facilmente encontrada, também é verdade que, em determinadas empresas, estas não sejam assim tão claras e que, por vezes, estejam associadas a reais dificuldades de pagamento por parte das empresas.

Os FSE's, tal como se encontra acima referido, encontram-se dentro deste item de contas a pagar. Sendo que aqui, os procedimentos de revisão analítica são tidos de grande importância, dado que, salvo se houver alterações significativas no negócio do cliente, estas subcontas não sofrem alterações muito relevantes. Em caso, de estas se verificarem, então é parte do trabalho de auditoria investigar e obter respostas quanto a essas variações.

Depois de seleccionadas as subcontas de acordo com a materialidade e relevância de cada uma, dado o conhecimento prévio do negócio do cliente, estas são então analisadas. Embora, na maioria delas, a análise seja realizada de acordo com a identificação dos valores materiais e com a verificação dos documentos de suporte, procurando identificar a correcta contabilização dos custos, noutras a análise mostra-se mais minuciosa e com características próprias.

A subconta Rendas e Alugueres não se baseia na selecção dos valores considerados relevantes, nesta procura-se a verificação de uma mesma renda pelos meses a que corresponde o contrato. Quando temos contratos de longo prazo, devemos saber se a renda é mensal, trimestral, semestral ou anual e, consoante cada uma delas, confirmar que se repetem pelos períodos correspondentes. A contabilização das rendas torna-se de grande importância dado que, pelo que verifiquei nas empresas em que estive presente, torna-se uma prática quase comum, nas rendas mensais, contabilizar a respeitante a Janeiro no exercício anterior. Na contagem de rendas presentes em cada exercício verifica-se a presença das 12, no entanto, não estão correctamente contabilizadas, dado que não respeitam o princípio da especialização. É este ponto referente à especialização do custo que se torna tão importante numa análise de auditoria a FSE's, não apenas no que respeita a rendas mas também nas diversas subcontas.

Uma outra subconta que se torna problemática no que toca a especialização é a que trata de Seguros, nesta é preciso analisar a que período respeitam e se a sua contabilização está a ser feita na conta correcta, dado que os inerentes a pessoal não devem estar aqui contabilizados, mas sim numa 646, Seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais.

Quando se analisa a subconta respeitante a Deslocações e Estadas, não interessa apenas seleccionar os valores materialmente relevantes, nesta importa verificar se os mapas de deslocações se encontram de acordo com o art.45º, nº1, alínea f) do Código do IRC. Segundo este artigo, para que as deslocações sejam consideradas encargos dedutíveis para efeitos fiscais é necessário que preencham um conjunto de requisitos. Torna-se importante referir que tais deslocações e estadas devem estar afectas à actividade da empresa.

Na subconta Honorários é também relevante verificar se estes se repetem ao longo do período, visto que tal é o mais corrente. Na sua análise é importante observar as características inerentes aos recibos verdes e confirmar que estes se encontram preenchidos na sua totalidade.

Em suma, estas subcontas apresentam especificidades de carácter contabilístico muito próprias que, na sua análise, é importante ter o devido conhecimento das mesmas. Em todas elas estão presentes um conjunto de particularidades que devem ser cuidadosamente analisadas e confirmadas, sendo que todos os itens que as constituem devem estar afectos à actividade da empresa.

Como foi referido no início deste tópico, a auditoria das contas não deve ser feita isoladamente pelo que, ao analisar a especialização do custo, verificando se este deveria ser diferido ou considerado como acréscimo de custos, realiza-se simultaneamente a análise da conta Acréscimos e Diferimentos no que respeita a custos.

Importa ainda salientar que a factura como componente frequentemente verificada, deve ser constituída por um conjunto de características presentes no art.36º, nº5 do CIVA.

Tanto na análise de contas a pagar a fornecedores como na análise a FSE's, os papéis de trabalho e suas referências tornam-se essenciais como auxiliares em todo o processo de

auditoria. Os papéis de trabalho geralmente utilizados para a análise dos FSE's consistem num anexo principal com a apresentação das diversas subcontas a analisar numa determinada conta e anexos secundários, representativos de cada subconta onde são indicados os documentos propostos a verificação. No anexo VIII, apresento a conta 62223 Seguros que, por exemplo, pode ser subdividida em duas subcontas 622231 Viaturas e 622232 Outros. Para cada uma das subcontas existem anexos que incorporam os documentos seleccionados para análise. Estes anexos são utilizados na análise de inúmeras contas, para facilitarem a mesma.

Por fim, devemos considerar ainda os Custos com Pessoal. Durante o estágio, esta subconta foi directamente analisada por mim apenas nas últimas empresas que auditei, empresas essas relativamente pequenas. Nas primeiras vezes que participei na análise desta, preenchi apenas as folhas auxiliares à análise destes custos. Quanto à interpretação das mesmas e seu ajustamento foi apenas da responsabilidade do meu colega de equipa e também meu superior. No entanto, nestas empresas, como o trabalho intercalar tinha sido realizado em CAF, o final foi efectuado no mesmo programa, pelo que os auxiliares utilizados respeitam ao mesmo.

O primeiro procedimento a seguir passa pelo preenchimento de uma folha auxiliar, referente à Revisão Analítica dos Custos com Pessoal (ver Anexo IX), nesta são colocados os valores inerentes às diversas subcontas de Custos com Pessoal mensalmente. Com esta folha é possível realizar procedimentos de revisão analítica, em que se estabelece uma comparação entre os diferentes meses e entre o período em análise e o período anterior. Esta análise permite a detecção de variações significativas que devam ser verificadas.

De seguida é realizado um Teste aos Encargos com Segurança Social (ver Anexo X), este já se encontra predefinido no auxiliar e passa pelo preenchimento dos campos correspondentes. Neste teste deve verificar-se a aplicação das taxas em vigor e pode ser necessário fazer correcções. Estas correcções são feitas de acordo com as especificidades de cada empresa e, portanto, não são generalizáveis. No final da realização do teste são comparados o valor que o teste calcula e o que é obtido pela empresa, sendo que não deve existir diferença entre ambos ou, caso exista, esta deve ser

pouco significativa. Quando tal diferença é relevante, então parte do auditor investigar a razão pela qual ela surge.

Um outro teste inerente à análise dos custos com pessoal, respeita à conta 2732 Remunerações a Liquidar, que procura comparar o valor contabilizado nesta conta pela empresa cliente e o que é obtido no teste e que, portanto, não deve afastar-se muito da realidade (ver Anexo XI).

De notar, que em alguns dos anexos são visíveis referências, estas quando colocadas à esquerda do valor indicam a sua origem, à direita o seu destino. Essas referências, por norma, respeitam a letras que dividem as várias classes quer em CAF, no caso dos presentes auxiliares, quer em CW.

4.4. Análise de Existências

A análise das existências numa empresa não é uma tarefa fácil. Dentro das empresas que a minha equipa realizou inventário, o objecto e natureza das existências de cada uma variou significativamente. Exemplos de existências que acompanhámos as contagens vão desde químicos a roupa de criança, ou mesmo madeiras e plásticos. A variedade é muita e o entendimento do valor que compete a cada uma nem sempre é suficiente, visto que não é fácil dominar a valorização de cada sector.

Outra dificuldade que nos surge remete para inventários em que não há cessação da actividade da empresa para a sua realização, o que faz com que, muitas vezes, não se consiga apurar ao certo a verdadeira quantidade de stock existente. Nos diferentes inventários que realizei, já estive na presença das diferentes situações, desde encerramento da actividade pelo período de dois dias consecutivos para inventário à realização do mesmo durante estabelecimento aberto ao público e à possibilidade de compras dentro da loja.

Um inventário consiste na contagem física dos stocks de uma determinada empresa, sendo da responsabilidade desta a contagem da totalidade das suas existências. Enquanto auditores temos a tarefa de acompanhar essas contagens, mas não de as

realizar, uma vez que a auditoria às mesmas pressupõe a independência necessária, que só será possível se quem audita é independente de quem conta.

Algumas empresas realizam inventários mensais aos seus stocks, de forma a fazerem uma manutenção dos mesmos e para que no final do ano os ajustes a serem realizados não sejam tão significativos. Quando existe um acompanhamento mais próximo a minimização de erros é conseguida e facilita o trabalho final. No entanto, noutras empresas o inventário é apenas realizado no final do ano, o que, em alguns casos, apresenta algumas dificuldades de justificação de quantidades.

De seguida, terei em conta exemplos de inventários que realizei, tentando descrever os procedimentos gerais inerentes aos mesmos, no que me compete enquanto estagiária, bem como casos mais específicos que importa mencionar.

A primeira tarefa que realizei no inventário foi acompanhar a contagem feita pelos empregados destacados para tal. Estes, geralmente utilizam um sistema sensível a códigos de barras, que organiza automaticamente as existências de acordo com a forma como estas devem ser preparadas. Nesta fase procura-se analisar a forma como os funcionários dirigem o inventário e averiguar se o realizam dentro de padrões aceitáveis. Normalmente, são nos fornecidas listagens com o código, descrição, quantidade e valorização de cada existência, de forma a acompanhar melhor as contagens e registar as mesmas.

No caso de empresas que tenham diferentes armazéns podem apresentar listas diferenciadas por armazém ou, no caso de empresas de produção, as listas podem ser diferenciadas por matérias-primas e produtos acabados. A forma como as listagens são apresentadas depende da actividade da empresa bem como da política de inventário utilizada.

Numa empresa cujo objecto são os plásticos, a qual irei designar por empresa PLT, em que realizei inventário, as listagens fornecidas subdividiam-se em dois armazéns distintos, ficando o acompanhamento de inventário num deles da minha responsabilidade e do outro do meu colega de equipa. Ainda dentro dessa subdivisão, as listagens dadas a cada um também se subdividiam em matérias-primas e produtos acabados.

Após o acompanhamento do inventário, realizei testes de contagem. Estes consistem em seleccionar uma amostra de itens para realizar contagem física dos mesmos e estabelecer uma comparação com a contagem realizada pelos empregados de loja ou responsáveis pelo inventário. Esta amostra pode ser seleccionada de acordo com diferentes critérios. Um exemplo de um inventário que acompanhei numa loja de roupa de senhora, ficticiamente designada por RP, centrou-se na selecção dos artigos mais caros da loja e que tinham um real impacto no volume final. No entanto, itens de menor valor não foram completamente descurados, tendo feito uma contagem a cerca de três artigos de menor valor. Com a execução destes testes procurei comprovar que a contagem realizada estava correcta, o que se verificou neste caso.

Na contagem de stock surgem erros associados a uma incorrecta contagem, muitas vezes relacionada com a confusão de etiquetas e descrições. Os artigos encontram-se divididos até mesmo por cores e tamanhos e os códigos que lhes estão associados variam. Quando é acompanhada a contagem é necessário ter em atenção esses pormenores que podem pôr em causa o resultado final do inventário.

A última etapa de um inventário, em campo, consiste na comparação feita entre os resultados obtidos por contagem e os que se encontram registados no sistema. É comum surgirem diferenças, estas podem exigir uma nova contagem de determinados artigos quando os responsáveis não as conseguem justificar e apresentam certezas de que elas não existem. Noutros casos as diferenças existem mesmo e exigem que o responsável pela loja ou armazém as justifique, o que nem sempre é uma tarefa fácil para o mesmo.

Estas comparações devem ser feitas dentro da realização do inventário e não em datas posteriores, uma vez que, neste último caso, se tornaria muito difícil apurar as razões para as diferenças encontradas e seria quase impossível a sua clarificação por parte do responsável pela loja.

Na empresa PLT surgiu a necessidade de fazer novas contagens em determinados produtos que não se encontravam de acordo com o que o sistema registava. Algumas dessas diferenças foram encontradas, tratando-se de erros de contagem, no entanto, outras ficaram a cargo da empresa para que esta as justificasse, dado que após recontagem os resultados obtidos foram os mesmos.

Já na empresa RP, a comparação da contagem exercida por eles e o sistema também apresentou diferenças, numa das peças apercebi-me de que, possivelmente, uma camisola não teria sido contada, o que se mostrou um facto. Quanto às restantes foram justificadas pela responsável, sendo que a loja se torna um alvo fácil para furtos, dado a sua localização.

Como grande parte dos inventários é realizado durante um período de actividade, é corrente pedirmos as últimas facturas do ano a ser auditado, bem como as do início do ano seguinte, para que possa haver algum controlo de entradas e saídas num período próximo da realização do inventário. Pois podem existir mercadorias em armazém das quais ainda não tenha sido recebida factura, bem como existirem facturas de mercadoria que ainda não tenha sido entregue. No caso das vendas pode verificar-se que mercadorias vendidas ainda permaneçam em stock ou que no sistema ainda não tenha sido registada a sua venda, por só se fazer quando estas chegarem ao destino. Aqui importa considerar o corte de operações de compra e venda.

Importa referir que esta última tarefa mencionada bem como as que se seguem não se enquadram dentro das minhas responsabilidades sendo, no entanto, relevantes para a continuação da análise das existências e sua avaliação.

Em determinadas empresas é verificável que existe stock que ainda se encontra em armazém mas que já não é propriedade da empresa, como é o caso de mercadoria guardada apenas para o cliente a vir buscar, embora já tenha sido vendida. Essa mercadoria não pode ser contada durante o inventário, pois no sistema a saída já se encontra registada, bem como a entrada de dinheiro. Uma forma de averiguar se a mercadoria já não é mesmo propriedade da empresa passa por analisar a data de lançamento e a data de expedição da mesma.

O mesmo acontece face a compras que a empresa realiza. Neste caso, interessa verificar se a mercadoria é propriedade da empresa ou não. Sendo propriedade da empresa e encontrando-se já na sua posse, o lançamento no livro de compras deve ser feito nesse exercício, com a finalidade da mercadoria ser incluída no inventário e se encontrar bem contabilizada.

Dentro destas circunstâncias é normal realizar testes às mercadorias em trânsito e em poder de terceiros e às listas das existências finais. No primeiro caso, quanto a mercadorias em trânsito, devem ser obtidas as guias de remessa e as facturas dos fornecedores, de forma a, mais tarde, serem comparadas com as guias de recepção emitidas pela empresa. No que respeita a mercadorias em poder de terceiros, é necessário obter indicação sobre as entidades que têm a mercadoria.

Quanto a testes às listas de existências finais, segundo Baptista da Costa, existem um conjunto de procedimentos a seguir, tais como, somar as listas numa base de amostragem, verificar se os valores transportados coincidem com os valores a transportar de outras folhas, verificar a correcta multiplicação das quantidades pelos custos unitários, comparar as quantidades incluídas nas listagens com as que foram testadas nas contagens, e analisar se os itens presentes nas folhas de contagem utilizados pela empresa são incluídos nas listas.

Após a realização do inventário, o auditor deve ainda informar-se de qual o método de avaliação de stock utilizado pela empresa. Com esta informação pretende-se testar se esse método está a ser correctamente utilizado. Para isso faz-se a selecção de um conjunto de itens, geralmente os de maior valor e alguns de menor valor, e aplica-se o método da empresa.

Concluindo, tal como já referi os vários testes às existências não foram objecto da minha responsabilidade durante o estágio, pelo que a sua exposição neste relatório assenta numa base mais teórica. No entanto, a realização de inventário, enquanto trabalho de campo, e o conhecimento dos objectivos do mesmo enquadram-se dentro das minhas competências, sendo que a parte descritiva do mesmo se baseia na experiência obtida.

4.5. Análise de Investimentos e Financiamentos

O ciclo de investimentos abrange tanto investimentos financeiros como imobilizações, quer sejam corpóreas, incorpóreas ou em curso.

Os procedimentos gerais a adoptar quanto a investimentos e financiamentos são descritos neste ponto do relatório, embora não tenham sido intensivamente objecto da minha análise, sendo que na maioria das empresas auditadas não realizei trabalho no que respeita a imobilizado e empréstimos bancários. Por esta razão este tópico irá ser de carácter muito superficial quanto à generalidade de procedimentos a realizar. No entanto, na parte final deste item, irei fazer uma breve referência aos custos financeiros, tendo sido estes alvo do meu trabalho nas diversas empresas em que realizei auditoria.

Considerando uma auditoria continuada ao imobilizado de uma empresa, o procedimento inicial a ser adoptado consiste numa comparação de valores entre o período anterior e o exercício em análise. Esta comparação pode ainda ser influenciada pelo conhecimento que o auditor tem do negócio e pelas expectativas que este possa ter criado com base nesse conhecimento.

Um segundo procedimento comum relaciona-se com a preocupação de verificar os títulos de propriedade da empresa que, embora seja uma tarefa difícil para o auditor, é importante na medida em que permite averiguar se existiram acréscimos ao imobilizado ou, pelo contrário, determinados bens deixaram de constituir parte da empresa. Para tal, é comum pedir à Administração um documento em que esta se comprometa a especificar que não existiram alterações no seu imobilizado e, caso tenham existido, então especifique quais são essas.

No que respeita a aquisições de imobilizado, importa verificar se este está relacionado com a actividade operacional da empresa e se se encontra em funcionamento. As aquisições, por norma, têm por trás um plano de aquisição de imobilizado que deve ser visto. Do lado oposto das aquisições encontramos os abates, que merecem também uma atenção especial, sendo que devem ser revistos todos os documentos de suporte que possam existir, bem como os registos contabilísticos efectuados.

Um ponto de pesquisa importante refere-se às amortizações, uma vez que estas devem ser consistentes com as realizadas em exercícios anteriores, dado que pode haver a tentação para manipular resultados através delas. Importa ainda analisar a forma como estas se encontram contabilizadas, no sentido de assegurar um correcto registo das mesmas.

A construção pela própria empresa pode ser um facto. Quando tal sucede, pode constatar-se através da verificação de facturas de compra de material necessário à obra, de gastos com pessoal, ou outros aspectos relacionados com a mesma. Quando a obra termina é necessário verificar se esta é transportada para a conta de Imobilizações Corpóreas, pois o que acontece, por vezes, é após o seu término permanecer em Obras em Curso, a fim de não ser necessário fazer as devidas amortizações.

Quanto aos activos intangíveis, estes são de relativa facilidade de análise. O auditor deve apoiar-se em documentos de suporte desses activos, que devem especificar claramente a que se referem e estar devidamente contabilizados. Sempre que um activo intangível tenha um determinado tempo de vida, então deve ser amortizado pelo tempo de vida útil correspondente.

Após fazer referência a imobilizações corpóreas e incorpóreas, imobilizações em curso e respectivas amortizações, torna-se relevante lembrar, de forma breve, os Investimentos Financeiros e procedimentos de auditoria a realizar.

Se uma empresa preenche a conta de Investimentos Financeiros, compete à equipa de auditoria comprovar a existência dos mesmos, para isso devem ser analisados todos os documentos comprovativos dos títulos, a forma como estes são avaliados e se encontram registados, procurando encontrar uma contabilização adequada e operações respeitantes ao período em questão.

A verificação das receitas provenientes dos investimentos financeiros requer alguma atenção. No caso de investimentos a taxa fixa, os juros respeitantes devem ser bem mensurados e contabilizados no Razão, com as devidas datas e valores. No entanto, quando se trata de acções, em que o rendimento não é fixo, a análise das mesmas torna-se difícil, quer pela sua mensuração quer pela indisponibilidade de cotações respeitante a pequenas empresas.

O ciclo de financiamento está, por sua vez, muito relacionado com o ciclo de investimentos, uma vez que, geralmente, as transacções de investimento são acompanhadas de transacções de financiamento.

Na análise do financiamento é de grande relevância o conhecimento da evolução do negócio do cliente e do seu historial, dado que muitos destes financiamentos são de longo prazo e, portanto, devem ser coerentes ao longo do tempo. Sendo assim, o auditor deve ser capaz de avaliar a capacidade que o cliente tem para fazer face às suas dívidas. Daí que, nas dívidas de longo prazo, seja comum a adopção de procedimentos de revisão analítica, baseados na verificação da consistência dessas dívidas entre os diferentes períodos. Um outro procedimento habitual passa pela verificação dos contratos que estabelecem estas dívidas.

A confirmação de saldos exhibe de novo a sua relevância, uma vez que, sempre que a empresa tiver dívidas ou contrair empréstimos com um banco este, na sua resposta à carta de circularização, tende a expor todas as responsabilidades que o cliente tem para consigo e vice-versa. O recebimento destas respostas toma aqui corpo de análise para o auditor verificar as contas respeitantes a financiamento.

Por fim, o exame dos custos financeiros foi objecto da minha análise por diversas vezes. Dentro destes podemos destacar os juros bancários e os juros de leasing. Quanto aos primeiros importa verificar a sua periodicidade e se estes se repetem pelos períodos devidos. Quanto aos juros de leasing, estes são normalmente mensais, pelo que se devem repetir todos os meses. Um ponto de importante análise nesta rubrica assenta na verificação do que é contabilizado como juros. Numa grande parte das empresas em que realizei trabalho, juntamente com estes estavam contabilizadas também as despesas bancárias e comissões de gestão. Esta contabilização, quando feita em juros suportados, é errada, pelo que tais despesas deveriam ser contabilizadas como Outros Custos e Perdas Financeiros.

Assim, é importante analisar os valores que compõem as diferentes subcontas, verificando a sua correcta contabilização. Quanto aos papéis de trabalho utilizados, estes encontram-se dentro do mesmo tipo utilizado na análise de FSE's.

4.6. Análise de Vendas, Prestações de Serviços e Contas a Receber

A Classe 7 inclui as vendas, prestações de serviços e demais proveitos inerentes à actividade do cliente. Esta rubrica foi por mim analisada, pelo que passo a mencionar os procedimentos a realizar.

No que respeita às vendas e prestações de serviços, o primeiro aspecto a considerar é o mapa mensal dos mesmos e a sua comparação com o que se encontra registado no ano anterior. A partir do registo das vendas/prestações de serviços mensais no auxiliar Revisão Analítica das Vendas (ver Anexo XII), começamos por seleccionar alguns valores de determinados meses que nos pareçam mais significativos e sobre os quais fazemos recair os testes. Depois de seleccionados os meses, pedem-se os extractos dos mesmos e seleccionam-se os documentos a analisar, utilizando anexos idênticos aos de FSE's. Quando em presença desses, é necessário verificar se as vendas ou prestações de serviços resultam da actividade corrente da empresa, se respeitam ao período em análise e se se encontram adequadamente registadas na contabilidade, nomeadamente se o valor que lhes compete é deduzido de IVA e de outros impostos e/ou incidências legais.

Ao fazer a análise das prestações de serviços, devemos ainda averiguar se as mesmas se repetem, uma vez que, por norma, estas não são isoladas, repetindo-se por períodos distintos.

Por várias vezes, a evolução registada nestes parâmetros não é constante, pelo que, nesses casos, temos que interrogar o responsável quanto a oscilações fortes que ocorram, por forma a obter um esclarecimento razoável e fidedigno. Para uma boa interpretação da evolução das vendas é fundamental conhecer o negócio do cliente, bem como a sua evolução ao longo do tempo.

Uma prática inadequada, mas corrente, é o lançamento de vendas no exercício sujeito a auditoria que respeitam ao período seguinte e que, portanto, deveriam ser contabilizadas no ano seguinte e não no presente. Esta prática tende a aumentar o volume de vendas do exercício e, conseqüentemente, a favorecer os resultados.

Em suma, as operações com vendas e prestações de serviços requerem uma investigação cuidada dos documentos comprovativos dos mesmos e uma revisão dos lançamentos a

que lhe respeitam, pois estas são contas propícias à manipulação de resultados. Sendo estas das contas de maior valor, são também aquelas em que se pode tentar encobrir qualquer operação de carácter mais duvidoso. Sempre que tal se verifique devem ser analisadas mais a pormenor.

Quando se realiza a análise desta conta devem ser tidos em consideração os acréscimos de proveitos e proveitos diferidos, de forma a analisar simultaneamente a conta de Acréscimos e Diferimentos, quanto a proveitos.

No que respeita às contas a receber, um dos principais componentes de verificação da mesma passa pelos Clientes da empresa, rubrica esta que se tornou objecto da minha análise. No exame realizado a estes são tidos diversos procedimentos, expostos de seguida.

A comparação de saldos entre exercícios é uma prática corrente, que nos permite verificar se existem diferenças significativas entre eles e, em caso afirmativo, averiguar o porquê delas. Esta revisão analítica proporciona uma análise mais afinçada, visto que nos possibilita o visionamento de certos pormenores mais receptivos à prática.

Uma segunda fase de análise também importante consiste na decomposição dos débitos e créditos de cada mês. Uma variação nestes pouco usual pode ser o suficiente para nos alertar da existência de um movimento estranho que pode conduzir a uma situação relevante. Mas para que esta análise seja conduzida de forma o mais correcta possível é essencial um bom conhecimento do negócio da empresa a ser auditada e do normal processo evolutivo desta. Se sabemos que a empresa conseguiu atingir naquele período uma boa posição no mercado, que até então não tinha, então é normal que determinadas rubricas sofram variações significativas.

Os clientes inserem-se nesta rubrica e, como tal, a averiguação física dessas contas não é possível, visto resumir-se a um registo de uma importância a receber por parte da empresa. Sendo assim, a circularização desempenha aqui um papel fulcral. Depois de pedido o balancete de clientes, procede-se à realização de um teste estatístico ou não estatístico, consoante o caso em questão, como já foi mencionado em pontos anteriores deste relatório. Com base no resultado desses testes elaboram-se as cartas a enviar aos clientes da empresa a ser auditada, para confirmação de saldos. Quando as respostas são

obtidas, são registadas no auxiliar em CW de Controlo de Circularização de Clientes (ver anexo XIII) e comparadas com os valores presentes no Balancete.

No entanto, as respostas que nos chegam nem sempre são coincidentes com o registo da empresa. Quando tal acontece, as respostas são listadas de acordo com o seu estado em respostas concordantes, respostas discordantes ou sem obtenção de resposta.

Em caso de resposta discordante, é necessário ir de encontro ao responsável pela contabilidade e averiguar qual o motivo de discordância, esta averiguação pode partir de uma análise dos extractos de movimentos posteriores à data de circularização por parte da empresa, e dos extractos que, frequentemente, são enviados por parte dos clientes quanto à respectiva conta. Com esta análise, muitas vezes, é possível verificar onde reside a diferença de saldos encontrada. Mas, quando tal não é suficiente, pedimos a conciliação de contas, cuja elaboração é da responsabilidade da contabilidade da empresa.

Um outro facto que ocorre regularmente é a não obtenção de resposta. Nestes casos podemos voltar a enviar uma carta a fim de obter feedback por parte do cliente, embora na maioria dos casos tal não aconteça. Quando se está perante esta situação é fundamental averiguar a existência da conta e a veracidade do seu saldo de outra forma. É preciso encontrar uma maneira de provar que o que o cliente refere no seu balancete é verdadeiro e está adequadamente contabilizado. Uma forma de tentar averiguar a existência é pedir os extractos com os pagamentos efectuados pela entidade após a data de circularização e analisar os documentos que lhe respeitam. Com os valores em aberto de um exercício e os pagamentos efectuados após o fecho é possível ir fazendo uma conciliação da conta por forma a tentar justificar o seu saldo.

Durante o meu estágio pude constatar que a não obtenção de resposta é muito comum no processo de auditoria. Perante esta situação nem sempre é fácil comprovar saldos de clientes, principalmente quando se refere a clientes de elevado peso na circularização e em que não é feita a conciliação de saldos por parte da empresa auditada.

Outro ponto de análise em clientes está relacionado com a investigação da antiguidade de saldos, sendo que esta foi objecto de verificação da minha parte uma única vez, fazendo acompanhar-me da minha manager. A antiguidade de saldos, normalmente,

encontra-se registada numa tabela onde são listados os clientes com saldos em dívida para com a empresa.

Em determinados casos, existe a possibilidade destes saldos não serem cobráveis. Por este facto, o artigo 36º do Código do IRC estabelece condições em que é possível deduzir fiscalmente créditos de cobrança duvidosa, constituídos por ajustamentos de dívidas a receber. Esses saldos encontram-se ordenados por períodos de vencimento e à medida que o tempo vai passando o risco de não serem pagos aumenta. Sendo assim, o mesmo artigo, atribui a cada período uma percentagem que deve ser aplicada ao saldo em dívida, a fim de constituir um ajustamento de dívidas a receber. Na tabela seguinte podemos observar as percentagens aplicadas por períodos:

Período	>6 meses	>12 meses	>18 meses	>24 meses
Percentagem	25%	50%	75%	100%

Tabela 1 – Percentagem de Ajustamento de Dívidas a Receber (do Ponto de Vista Fiscal)

Qualquer saldo que seja considerado de cobrança duvidosa deve ser devidamente justificado, para isso é importante discutirmos com o responsável pelo crédito e tesouraria os saldos presentes e a que se referem.

No entanto, nem todos os saldos podem ser considerados de cobrança duvidosa. Estado ou outros créditos de entidades públicas, créditos sobre pessoas singulares ou colectivas que detenham mais de 10% do capital da empresa ou dos órgãos sociais e créditos sobre empresas participadas em mais de 10%, salvo determinadas excepções presentes no artigo, não são consideradas de cobrança duvidosa.

Na rubrica clientes, são considerados outros valores a receber, tais como adiantamentos e títulos a receber. Estes valores têm uma análise semelhante aos anteriores, no entanto, no caso dos títulos a receber, a sua presença física é já uma prova da sua existência, embora outros pormenores relacionados com eles não possam ser descuidados, como a contabilização dos juros associados aos mesmos.

No entanto, os critérios referidos são unicamente fiscais, pois procuram considerar qual o volume de ajustamentos considerado como custo fiscal. Já do ponto de vista económico, o volume de ajustamentos poderá ser diferente do considerado fiscalmente, uma vez que este respeita aquilo que não se espera receber, qualquer que seja a natureza da dívida.

4.7. Análise do Capital

Este tópico corresponde à análise tanto do capital, como das reservas constituídas e resultados transitados. No decorrer do estágio esta análise não foi da minha responsabilidade, no entanto, tive oportunidade de acompanhar a verificação destes itens juntamente com a minha manager, numa das empresas em que realizei trabalho. Desta forma, irei descrever, de forma geral, os procedimentos a adoptar.

No início da análise a realizar a este tópico começa-se por verificar o Registo Comercial da empresa, de forma a identificar o valor de capital social com que esta foi constituída.

De seguida, pede-se o livro de actas das assembleias, com a finalidade de analisar se existiram quaisquer aumentos ou diminuições de capital, alterações nas acções da sociedade e nas suas reservas, ou declaração de dividendos.

Após a verificação das actas, examina-se as alterações, em caso disso, que tenham surgido nas contas de capital. Sempre que estes surjam é necessário fazer uma análise detalhada dos mesmos, procurando saber se estão dentro da legalidade necessária e se têm uma correcta contabilização na empresa. É preciso ter ainda em conta a constituição das Reservas Legais e a sua relação com o Resultado Líquido do exercício, uma vez que, quando existe resultado líquido positivo, a empresa é obrigada a destinar 5% deste para reservas legais, até estas perfazerem 20% do capital total.

Ao examinar as contas respeitantes a capital são preenchidos um conjunto de papéis de trabalho, que conduzem a uma melhor interpretação do mesmo, estes auxiliam ainda a realização de testes que permitem saber o nível de reservas que deve ser constituído.

5. Contribuição dos Conteúdos Teóricos Adquiridos na Participação Activa em Estágio

Os conhecimentos que adquiri ao longo da minha Licenciatura em Economia e no Mestrado em Gestão tornaram-se cruciais para exercer as inúmeras tarefas desenvolvidas no período de estágio em Auditoria.

Gostaria de começar por salientar a importância que a disciplina de Contabilidade Financeira tem na aplicação de conceitos em contexto prático. A disciplina que frequentei, de carácter anual, no período de 2006/2007, e tendo tido como preceptores a Professora Ana Maria Rodrigues, Professora Susana Jorge e Professor Ilídio Lopes tornou-se assim um importante motor de conhecimento no exercício de todo o trabalho de auditoria. Como foi mencionado no início deste relatório, a Contabilidade Financeira é a base de todo o processo de Auditoria, por forma a ser possível a correcta interpretação das contas de Balanço e Demonstração dos Resultados. Um bom trabalho de campo exige um conhecimento teórico correctamente apreendido e estruturado que nos permita responder às expectativas que as empresas têm em nós.

Uma outra disciplina que merece relevo especial é a de Fiscalidade, de carácter semestral e leccionada pelo Professor António Martins no período 2008/2009. Nesta disciplina desenvolvi a capacidade de interpretar os diferentes Códigos de IVA, IRC e IRS no contexto actual. As adaptações das normas a exemplos práticos tornaram-se uma constante e permitiram um desenvolvimento da capacidade de abstracção da teoria e aplicação em contexto laboral. A profissão de auditor exige também um bom conhecimento da fiscalidade, uma vez que esta é inerente à contabilização, tal como foi exemplificado em tópicos anteriores deste relatório.

Avaliação de Projectos tornou-se um elo de ligação entre conhecimentos adquiridos em múltiplas disciplinas, esta permitiu assim uma consolidação dos ensinamentos que nos foram sendo transmitidos e consequente aplicação prática. A construção autónoma de um Plano de Negócios de uma entidade fictícia criada por nós, permitiu a aquisição de capacidades que se tornaram, posteriormente, cruciais. Estas capacidades assentam na procura individual de informação que procura responder a questões que nos surjam no dia-a-dia e na aplicação de conhecimento teórico apreendido durante o curso.

No entanto, é relevante mencionar que o conjunto de saberes adquiridos, tanto em Licenciatura como em Mestrado, formam uma base consistente na adaptação em contexto laboral. Nas empresas em que realizei trabalho de auditoria, as questões que nos são, por vezes, colocadas são diversas e pertencentes a disciplinas variadas, pelo que o conhecimento de que temos que ser portadores não deve estar concentrado em apenas determinadas matérias mas sim em múltiplas.

Em suma, os conhecimentos adquiridos ao longo do 1º e 2º Ciclo tornaram-se fundamentais para o exercício das minhas funções enquanto estagiária. Apesar de destacar algumas delas como sendo cruciais para executar o corpo do trabalho de auditoria, todas elas fomentaram o desenvolvimento de inúmeras competências laborais.

6. Análise Crítica de Estágio e Criação de Valor

Realizar o estágio de final de Mestrado na PMVA tornou-se uma oportunidade de trabalhar junto de profissionais competentes, com elevada experiência e dotados de um perfil relacional exímio.

A integração na empresa revelou-se relativamente fácil, uma vez que o apoio por parte dos diferentes membros da mesma foi notável, quer a nível profissional quer a nível pessoal. A disponibilidade por parte dos meus colegas contribuiu assim de forma assinalável para a realização de um estágio que superou quaisquer expectativas.

Os primeiros dois dias na PMVA foram de formação, nesta procurou-se explicar, de forma breve, em que se traduz o trabalho de assistente de auditoria. Estes dias manifestaram-se intensos e com uma grande quantidade de informação. Da minha parte, foi assim exigido um esforço redobrado, não só no tempo dedicado à própria formação, mas também no trabalho efectuado em casa. A partir destes dias, senti que a minha função era provida de uma responsabilidade acrescida e que, portanto, seria necessário inteirar-me dos princípios inerentes à mesma, dos conceitos de contabilidade e fiscalidade que estivessem mais esquecidos e dos procedimentos a adoptar.

No que respeitou aos procedimentos, a minha equipa tomou um papel fulcral para que os realizasse da forma mais correcta possível. Em cada procedimento, foi sendo explicado o porquê e a forma de ser efectuado, no entanto, sempre que as dúvidas surgiam o meu papel era o de, primeiro, procurar responder, eu própria às mesmas, quer através de pesquisa quer por recurso ao POC e às implicações de auditoria presentes no mesmo, e só depois, já com uma ideia mais estruturada e organizada, recorrer aos meus colegas a fim de obter explicações mais pertinentes.

Uma outra formação que merece atenção especial foi relativamente ao SNC, tendo sido realizada em três módulos, leccionados num dia por semana, durante três semanas. Esta foi acompanhada de um elevado empenho, uma vez que procurava estudar a parte respeitante a cada módulo durante a semana que se seguia, de forma a que, no módulo seguinte, tivessem sido construídas bases para a integração de novos conhecimentos. O SNC passou a ser um conteúdo debatido dentro das próprias empresas a auditar, dado que as dúvidas apresentadas por elas eram diversas e surgiu a tendência de procurar o

auxílio dos auditores para a obtenção de respostas. Embora tenha havido efectivamente empenho da minha parte, considero que ainda tenho muito a estudar neste campo, para uma correcta auditoria às DF das empresas clientes.

Mas se esta última formação se mostrou essencial, a formação em CW não lhe ficou atrás. O CW, como já foi mencionado em tópicos anteriores do presente relatório, é a nova ferramenta de apoio ao trabalho de auditoria na PMVA, que veio substituir o CAF. Trabalhar neste software tornou-se uma necessidade, pelo que obrigou a uma exploração desmedida do mesmo. No que respeita a esta ferramenta, posso afirmar que desde logo tive uma forte motivação para a investigar e começar a trabalhar nela. As funcionalidades que ela nos permite são várias e merecem algum tempo de dedicação para a compreensão da forma como se encontram organizadas.

Quanto ao percurso efectuado ao longo destes cinco meses, avalio-o muito positivamente. Se inicialmente comecei por analisar apenas contas de Resultados, nos últimos tempos a tendência foi de passar a auditar quase ou mesmo a totalidade de uma empresa. Em algumas empresas mais pequenas, com questões não tão pertinentes, o trabalho de auditoria passou a ser realizado inteiramente por mim, mas sempre com o apoio da minha equipa de trabalho, uma vez que, em determinadas contas de Balanço, ainda perduram algumas dúvidas.

Enquanto estagiária, considero que este trajecto se apresentou de forma evolutiva, com um esforço considerável, principalmente quando as responsabilidades inerentes à minha função se tornaram acrescidas.

Nesta medida, penso que fui capaz de criar valor para a minha entidade de acolhimento, com a motivação e empenho necessário para um desenrolar de funções produtivo e eficiente, mostrando capacidade para inteirar uma equipa como elemento integrante da mesma.

7. Conclusão

A capacidade de adaptar os seus conhecimentos a contextos empresariais diferentes, o esforço por uma permanente actualização de conteúdos e a aptidão para se relacionar dentro de cada empresa cliente, tornam-se características fundamentais para qualquer auditor que pretenda uma valorização do seu trabalho.

A auditoria apresenta-se, nos dias de hoje, como uma prática corrente nas empresas e de elevada importância para as mesmas. Como referi no início do relatório, o parecer que a Sociedade de Revisores apresenta, no final do seu trabalho, afecta a continuidade da actividade da empresa cliente. Esta influência pode estar relacionada com o papel de conselheiro que a equipa de auditoria pode tomar, no sentido de aconselhar a adopção de determinados comportamentos, mas também com um parecer menos favorável quanto às suas práticas, que condicionem o seu percurso, junto das entidades externas. Uma vez que, de acordo com o art.44º, nº6, do Estatuto dos ROC's, a Certificação Legal das Contas é provida de fé pública, só podendo ser refutada judicialmente quando dotada de falsidade.

A meu ver, a auditoria financeira enquanto profissão, exhibe uma tendência crescente, com um acentuar da sua relevância face às alterações verificadas na sociedade actual e na economia vigente.

De acordo com o que mencionei, a minha escolha nesta área para a realização de estágio vai de encontro à minha visão relativamente à profissão em si, mas também ao conjunto de conhecimentos e capacidades que é possível adquirir na realização de trabalho junto de empresas com características tão distintas.

Ao longo destas 20 semanas, lidei com pessoas muito diferentes, com formas de trabalhar também muito distintas e membros integrantes de empresas com características muito próprias, concordantes com o seu objecto social e o seu mercado. Todas estas experiências contribuirão para uma solidificação de competências e para atingir os objectivos propostos no início deste estágio.

Quanto aos objectivos traçados, começo por fazer referência ao acompanhamento dos meus colegas às empresas clientes. No que respeita a este ponto, posso afirmar que o

mesmo foi atingido, dado que participei em todos os trabalhos realizados pela minha equipa junto destes desde que iniciei o estágio, tendo acompanhado ainda outros profissionais da PMVA na realização de inventários.

Quanto à participação na elaboração dos dossiers permanente e corrente relativos à revisão legal de contas e à compreensão das tarefas inerentes a esta última, considero que este objectivo foi também alcançado. De acordo com o que mencionei no ponto anterior deste relatório, estas 20 semanas revelaram-se num processo evolutivo da minha parte, no sentido de começar a exercer os vários procedimentos de forma autónoma.

O trabalho efectuado em cada uma das empresas clientes, exigiu assim a elaboração de papéis de trabalho associados a cada facto analisado, esta pressupõe uma correcta compreensão dos mesmos, para que a sua construção facilite a sua leitura quando surge a necessidade de interpretação por entidades externas.

Apesar de considerar que os objectivos a que me propus foram devidamente alcançados, reconheço que ainda se encontra por adquirir uma certa destreza técnica, geradora de mais confiança no trabalho realizado, bem como um conjunto de conhecimentos em áreas menos abrangidas neste período. Para o efeito, fica a continuação de laboração na entidade de acolhimento, com a expectativa de uma forte aprendizagem futura e realização profissional.

Em suma, o presente relatório expõe de forma clara e concisa o trajecto que uma equipa de auditoria deve seguir e, portanto, os diferentes procedimentos que fui adoptando no sentido de concretizar uma correcta revisão legal de contas, junto de uma grande equipa de profissionais e tendo em vista a realização dos objectivos que me foram propostos no início do estágio, com profissionalismo e competência.

Referências Bibliográficas

BORGES, António et al. (2006) *Elementos de Contabilidade Geral*, Lisboa, Áreas Editora.

BOYNTON, William C. et al. (2001) *Modern Auditing*, New York, John Wiley & Sons, Inc.

BOYNTON, William C. et al. (2002) *Auditoria*, São Paulo, Editora Atlas S.A.

COSTA, Carlos Baptista (2007) *Auditoria Financeira – Teoria & Prática*, Lisboa, Rei dos Livros.

ELLIOT, Barry; ELLIOT Jamie (2002) *Financial Accounting and Reporting*; England, Pearson Education Limited.

FONTELLES, J. Borrell; WINKLER, H. (2006) *Directiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho*, Estrasburgo. http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/pt/oj/2006/l_157/l_15720060609pt00870107.pdf [consulta: 12 de Janeiro de 2010].

GUIMARÃES, Joaquim da Cunha (2007) *Revisores Oficiais de Contas*, Braga, Infocontab Edições, Lda.

GUIMARÃES, Joaquim da Cunha (2001) *Temas de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria*; Lisboa, Vislis Editores.

IASPLUS.COM (2010) *The IASB Structure*, Lisboa. <http://www.iasplus.com/restruct/restruct.htm> [consulta: 9 de Janeiro de 2010].

MANUAL DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS (2009).

MCLEAY, Stuart (ed.)(1999) *Accounting Regulation in Europe*, London, MacMillan Press LTD.

MORAIS, Georgina; MARTINS, Isabel (1999) *Auditoria Interna – Função e Processo*, Lisboa, Áreas Editora.

NABAIS, Carlos (1993) *Noções Práticas de Auditoria*, Lisboa, Editorial Presença Lda.

PORTALDASFINANÇAS.GOV (2010) *Códigos Tributários*, Lisboa.
http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/
[consulta: 20 de Fevereiro de 2010].

RODRIGUES, João (2009) *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*, Porto,
Porto Editora.

Anexos

ANEXO I

Modelo de uma Declaração de Aceitação da PMVA

DECLARAÇÃO

PATRÍCIO, MOREIRA, VALENTE & ASSOCIADOS – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, nº 21, representada por Joaquim Patrício da Silva, ROC nº xxx, (estado civil), Contribuinte nº xxx.xxx.xxx, portador do Bilhete de Identidade nº xxxxxxx, emitido em Dia/Mês/Ano, pelos Serviços de Identificação Civil, tendo sido designada, em Assembleia Geral de (Dia) de (Mês) de (Ano), como Fiscal Único da (*Nome da Empresa*), para o Biénio de 20xx-20xx, declara, nos termos e para os efeitos do artigo 50º, nº 7, do Decreto-Lei 487/99, de 16 de Novembro, aceitar aquela designação.

Lisboa, ___ de _____ de 20xx

ANEXO II

Exemplo de um Questionário ao Controlo Interno aplicado pela PMVA

Questionário de Controlo Interno

Área Coberta: Geral

EMPRESA:

Elaborado por:

Data:

Revisto por:

Data:

Descrição do procedimento contabilístico e/ou da medida de controlo interno	S	N	NA	Ref.	Obs.
1. A empresa possui um organigrama? Em caso afirmativo obter uma cópia.					
2. A empresa possui um manual de controlo interno? Em caso afirmativo obter uma cópia.					
3. A empresa possui um manual de contabilidade? Em caso afirmativo obter uma cópia.					
4. Em caso negativo, existe um plano de contas (lista de contas)? Em caso afirmativo obter uma cópia.					
5. Faz-se orçamentos anuais e procede-se ao seu controlo?					
6. Existe na empresa: Director Financeiro? Chefe de contabilidade? Auditor Interno?					
7. A secção de Contabilidade está separada das secções de: Tesouraria? Vendas? Compras? Produção?					
8. Todos os empregados gozam anualmente férias sendo as suas funções, durante o período de ausência, desempenhadas por outros empregados?					

9. A cobertura dos seguros é em geral revista anualmente?					
10. O lançamentos são adequadamente suportados e aprovados por um empregado responsável?					
11. Elabora-se mensalmente informações de tipo contabilístico, financeiro, de gestão? Em caso afirmativo, quais são?					
12. Existe um calendário relativo ao cumprimento das obrigações fiscais, para-fiscais e outras?					
13. No caso de existirem filiais, delegações ou similares, exerce-se algum controlo sobre as mesmas?					
14. Todos os documentos em circulação na empresa são numerados tipograficamente?					
15. Está genericamente estabelecido o princípio da rotação de funções entre os empregados de cada secção e de secções diferentes?					

Questionário de Controlo Interno

Área Coberta: Disponibilidades (Meios Monetários)

EMPRESA:

Elaborado por:

Data:

Revisto por:

Data:

Descrição do procedimento contabilístico e/ou da medida de controlo interno	S	N	NA	Ref.	Obs.
1. O correio é aberto por um empregado que não pertença às secções de Tesouraria ou Contabilidade?					
2. O empregado que abre o correio cruza de imediato os cheques e elabora uma lista dos valores recebidos?					

3. A lista referida em 2. é verificada por outra pessoa relativamente aos valores contabilizados?					
4. Há controlos específicos sobre os cheques "pré-datados"?					
5. Os valores recebidos são diária e integralmente depositados nos bancos por um empregado não pertencente à Tesouraria ou à Contabilidade (sector de clientes)?					
6. Há controlos específicos sobre os cheques de clientes devolvidos pelos bancos ?					
7. Os empregados que lançam contas correntes de clientes têm acesso aos valores recebidos ou à secção de Tesouraria?					
8. No caso de se efectuarem vendas a dinheiro confere-se diariamente o total dos valores recebidos com o somatório dos recibos emitidos?					
9. Os empregados da tesouraria têm acesso às contas correntes dos clientes?					
10. Os recibos por utilizar estão sob controlo?					
11. Faz-se periodicamente uma contagem dos recibos em carteira?					
12. Faz-se algum controlo sobre os recibos em poder de cobradores?					
13. Os empregados que manuseiam valores, sobretudo cobradores e os que se deslocam aos Bancos(efectivação de depósitos, etc.), estão seguros contra o risco de roubo?					
14. Existe algum controlo sobre os pagamentos por conta?					
15. Os recibos anulados são devidamente inutilizados?					
16. A caixa funciona em sistema de fundo fixo?					
17. Os pagamentos feitos da caixa pequena são concretizados com base em documentos devidamente conferidos e autorizados?					
18. Quando se repõe o fundo fixo, põe-se um carimbo de "Pago" nos respectivos documentos?					
19. O cheque para reposição do fundo fixo é emitido à ordem do responsável pelo mesmo?					

20. Efectuaram-se pagamentos de "vales" através do fundo fixo?					
21. Em caso afirmativo, se os mesmos não forem resgatados até ao final do mês, procede-se à sua transferência para a correspondente conta de terceiros?					
22. Efectuaram-se contagens de surpresa ao fundo fixo de caixa?					
23. Os cheques são assinados por duas pessoas e na presença dos respectivos documentos de suporte previamente conferidos?					
24. Obtém-se uma cópia de todos os cheques emitidos?					
25. Após os cheques serem assinados e cruzados apõe-se um carimbo de "Pago" nos documentos de suporte?					
26. São assinados cheques em branco e /ou ao portador?					
27. Os cheques, depois de assinados, são enviados directamente para o correio sem voltarem às pessoas que os elaboraram ou que conferiram ou aprovaram os respectivos documentos de suporte?					
28. As reconciliações bancárias são feitas mensalmente?					
29. As reconciliações bancárias são feitas por algum empregado que assine cheques ou que manuseie numerário?					
30. Os itens que apareçam nas reconciliações por um prazo de tempo anormal são objecto de adequada investigação?					
31. As reconciliações são aprovadas por um empregado responsável?					

Questionário de Controlo Interno

Área Coberta: Existências

EMPRESA:

Elaborado por: Data:

Revisto por: Data:

Descrição do procedimento contabilístico e/ou da medida de controlo interno	S	N	N.A.	Ref.	Obs.
1. Existe um sistema de inventário permanente?					
2. Em caso negativo há qualquer tipo de controlo sobre as quantidades?					
3. O responsável pelo ficheiro de quantidades é simultaneamente o fiel de armazém?					
4. O ficheiro de quantidades (ou de inventário permanente) é revisto periodicamente com o objectivo de se detectarem artigos excessivos, com pouco movimento e obsoletos?					
5. A provisão para depreciação de existências é calculada de acordo com o referido no procedimento anterior?					
6. Ou segue-se taxativamente o critério fiscal?					
7. As existências estão apropriadamente ordenadas, de forma a facilitar o manuseamento, contagem e localização dos diversos itens?					
8. Há algum registo relativo ao controlo das existências enviadas à consignação ou, por qualquer outro motivo, em poder de terceiros?					
9. As existências estão seguras contra roubo, incêndio, inundações, etc. por um valor adequado e periodicamente revisto?					
10. Existe contabilidade de custos? Em sistema monista ou dualista? Neste caso como se faz o controlo com a contabilidade financeira?					
11. No caso de existirem custos padrões, são os mesmos revistos periodicamente e reformulados, se necessário?					
12. Existe controlo individualizado sobre os produtos e trabalhos em curso?					
13. Conforme os casos, emitem-se guias de entrada, requisições da produção e guias de saída relativamente à movimentação das existências e assinadas por um empregado responsável?					

14. As contagens físicas são efectuadas no final do ano?					
15. Elaboram-se instruções estiras apropriadas para a realização das contagens físicas?					
16. As instruções escritas focam, entre outros, os seguintes aspectos: - datas e locais de contagem? - itens a serem inventariados? - procedimentos pré-inventário? - constituição das equipas? - forma de realizar o inventário? - anotação das contagens? - "corte" de operações? - procedimentos pós-inventário? - conferência das listas valorizadas?					
17. As diferenças detectadas entre os resultados provenientes das contagens e os respectivos registos são adequadamente investigadas?					
18. Os eventuais ajustamentos aos registos provenientes da situação descrita no ponto anterior, são aprovados por um empregado responsável?					
19. Existe algum controlo sobre a venda de obsoletos, salvados, sucata, etc.?					

Questionário de Controlo Interno

Área Coberta: Imobilizações Corpóreas

EMPRESA:

Elaborado por:

Data:

Revisto por:

Data:

Descrição do procedimento contabilístico e/ou da medida de controlo interno	S	N	N.A.	Ref.	Obs.
1.Existe uma política relativa à aprovação de compras de bens para o imobilizado corpóreo?					

2. Está definida a política que diferencie os gastos capitalizáveis dos gastos não capitalizáveis?					
3. Existe um ficheiro individual do imobilizado corpóreo que cumpra com os requisitos do artigo 51.º do Código do IVA?					
4. Os valores totais do ficheiro (custo e amortizações acumuladas) são periodicamente conferidos com os saldos das correspondentes contas do Razão?					
5. Fazem-se inspecções físicas periódicas dos bens do imobilizado corpóreo em serviço e comparam-se os resultados obtidos com os dados constantes do ficheiro?					
6. Estão definidos os procedimentos a seguir relativamente a bens transferidos, fora de serviço, abatido, etc.?					
7. Estão definidos os procedimentos a seguir relativamente a bens totalmente amortizados mas ainda em serviço?					
8. Estão definidos os procedimentos a seguir relativamente aos trabalhos efectuados para a própria empresa?					
9. Existe uma ficha de obra para cada um dos trabalhos acabados de referir?					
10. Quando o imobilizado em curso é dado por concluído procede-se à sua transferência para a respectiva conta do imobilizado corpóreo?					
11. Existe algum controlo sobre as pequenas ferramentas, utensílios e similares?					
12. Está claramente definida a política de amortizações face à vida útil estimada?					
13. Ou segue-se taxativamente o critério fiscal?					
14. As amortizações são contabilizados por duodécimos?					
15. Os bens do imobilizado corpóreo estão seguros contra roubo, incêndio, inundações, etc. por valores adequados e periodicamente revistos?					

Questionário de Controlo Interno

Área Coberta: Compras de Bens e Serviços e Dívidas a Pagar

EMPRESA:

Elaborado por: Data:

Revisto por: Data:

Descrição do procedimento contabilístico e/ou da medida de controlo interno	S	N	N.A.	Ref.	Obs.
1. A secção de Compras está separada das secções de: - Contabilidade? - Recepção? - Armazém? - Produção?					
2. As compras são apenas efectuadas a fornecedores que estejam incluídos numa lista devidamente aprovada?					
3. Fazem-se consultas periódicas ao mercado a fim de se detectarem novos fornecedores que ofereçam melhores condições de preços, qualidade, prazo, descontos, etc.?					
4. Todas as compras são feitas através de ordens de compra devidamente suportadas em requisições ou mapas de produção e aprovadas?					
5. Para as compras (de existências, imobilizado ou serviços) que excedam determinados valores otêm-se vários orçamentos ou abrem-se concursos públicos?					
6. Existe algum relatório escrito, ainda que breve, das razões que levaram a optar por um fornecedor em detrimento de outro(s)?					
7. Existe algum registo, contabilístico ou extra contabilístico, relativo às encomendas lançadas e ainda não satisfeitas assim como aos compromissos de compra (seja de existências, imobilizado ou serviços)?					
8. Existe alguma política sobre as consequências resultantes da eventual detecção de situações relativas a empregados que recebam "luvas" dos fornecedores?					
9. No caso de existir mais do que um armazém, há apenas um local onde são recepcionados quantitativamente todos os artigos com base numa cópia da ordem de compra que não mencione as quantidades que foram encomendadas?					
10. Procede-se à recepção qualitativa?					
11. Para cada um dos artigos recepcionados, emite-se uma guia de recepção ou de entrada?					

12. As facturas dos fornecedores são encaminhadas para a secção de Compras ou para a secção de Tesouraria?					
13. Existe um registo de controlo das facturas dos fornecedores?					
14. As facturas dos fornecedores são objecto de apropriada conferência com base em todos os documentos de suporte (ordem de compra, guia de remessa do fornecedor, guia de recepção e guia de entrada em armazém)?					
15. Existe controlo apropriado, contabilístico ou não, sobre: - entregas parciais dos fornecedores? - mercadorias recebidas e não facturadas? - mercadorias em trânsito? - facturas em recepção e conferência? - adiantamentos a fornecedores? - descontos obtidos? - devoluções a fornecedores? - cópias adicionais (duplicados) de facturas dos fornecedores? - despesas de compra (transporte, seguro, alfândega)?					
16. Obtém-se um balancete mensal das diversas contas de fornecedores e compara-se os seus saldos com os das respectivas contas do razão?					
17. Responde-se com prontidão aos pedidos de confirmação de saldos enviados pelos fornecedores?					
18. Existe um registo de títulos a pagar, sendo o seu total confrontado mensalmente com a respectiva conta do Razão?					

Questionário de Controlo Interno

Área Coberta: Custos com o pessoal

EMPRESA:

Elaborado por:

Data:

Revisto por:

Data:

Descrição do procedimento contabilístico e/ou da medida de controlo interno	S	N	N.A.	Ref.	Observações
1. Quem autoriza a admissão de novos empregados e que formalidades existem?					

2. Os novos empregados são admitidos apenas na base do seu curriculum académico e profissional?					
3. Emite-se alguma comunicação interna quando é admitido um novo empregado?					
4. Existe para cada empregado um processo individual e uma ficha de cadastro?					
5. As fichas de cadastro são actualizadas sempre que se produzem alterações importantes e estão arquivadas em local reservado?					
6. Quem autoriza as alterações às condições iniciais de admissão?					
7. Existe controlo sobre o número de horas de presença (cartões ou relógio de ponto) e o número de horas de trabalhadas (ficha dos apontadores ou de tarefas)?					
8. No caso de existirem diferenças, efectua-se a reconciliação dos dois números?					
9. No caso de empresas industriais, as taxas horárias imputadas ao custo de produção são apropriadas e alteradas sempre que se justifica?					
10. A realização de horas extraordinárias está sujeita a prévia autorização por escrito e a posterior controlo?					
11. As folhas de ordenados e salários são conferidas e comparadas com as do mês anterior e aprovadas por um empregado responsável?					
12. As tarefas que se seguem são efectuadas por empregados diferentes? - preparação das folhas de ordenados e salários - registo - pagamentos em dinheiro - emissão de cheques ou das transferências bancárias - retenções de ordenados e salários não levantados					
13. Há controlo sobre os ordenados e salários não levantados pelos empregados?					
14. Existem documentos de quitação assinados pelos empregados?					
15. No caso de empresas com grande número de empregados, fazem-se periodicamente, de modo aleatório, inspecções físicas?					
16. Está definida a política de concessão de "vales"?					

17. Há controlo sobre o absentismo?					
18. Elabora-se anualmente, e conjuntamente com as demonstrações financeiras, um Balanço Social?					

Questionário de Controlo Interno

Área Coberta: Vendas e Dívidas a Receber

EMPRESA:

Elaborado por:

Data:

Revisto por:

Data:

Descrição do procedimento contabilístico e/ou da medida de controlo interno	S	N	N.A.	Ref.	Obs.
1. Está definida a política relativa a vendas a crédito no que concerne a valores mínimos, limites de crédito, condições de venda, descontos, etc.?					
2. O limite de crédito para cada cliente (conta corrente e conta letras) está anotado na respectiva ficha individual?					
3. As ordens de compra (encomendas) dos clientes são sujeitas a aprovação antes de serem satisfeitas: - pela Direcção Comercial (Vendas) relativamente a prazos e disponibilidades das mercadorias? - pela Direcção Financeira relativamente ao risco da concessão de crédito?					
4. As expedições só são efectuadas com base em requisições da secção de Facturação?					
5. Os empregados encarregados da expedição têm acesso ao Armazém e vice versa?					
6. As quantidades a expedir são conferidas por outra pessoa, contra a guia de remessa, antes de se proceder à expedição?					
7. As pessoas que elaboram as facturas têm acesso às contas correntes dos clientes ou do armazém e expedição?					

8. As facturas contêm os elementos referidos no n.º 5 do artigo 35º do Código do IVA?					
9. As facturas, antes de serem enviadas pelo correio aos clientes, são conferidas por uma pessoa diferente de quem as elaborou, no que respeita à concordância com a ordem de compra do cliente, guia de expedição, preços unitários, descontos, cálculos aritméticos, impostos, etc..					
10. Há controlo, contabilístico ou não, sobre: - mercadorias enviadas à consignação? - devoluções dos clientes? - adiantamentos dos clientes?					
11. As notas de crédito são: - elaboradas com base nos respectivos documentos de suporte? - conferidas e aprovadas por um empregado responsável?					
12. Obtém-se um balancete mensal das diversas contas de clientes e comparam-se os seus saldos com as respectivas contas do razão?					
13. É possível fazer lançamentos directos às contas do razão?					
14. Exige-se a aprovação de um empregado responsável relativamente a: - anulação de saldos devedores ou credores e parciais ou totais? - concessão de descontos excepcionais? - ampliação dos limites e prazos de concessão de crédito?					
15. Existe algum controlo sobre os pagamentos feitos por clientes relativamente a saldos que previamente tivessem sido anulados?					
16. Elabora-se mensalmente um balancete por antiguidade de saldos com base na política de concessão de crédito em vigor na empresa? E procede-se à sua análise?					
17. A provisão para cobranças duvidosas é calculada de acordo com o referido no procedimento anterior?					
18. Ou segue-se taxativamente o critério fiscal?					
19. Periodicamente, um empregado responsável envia pedidos de confirmação de saldos aos clientes?					

Questionário de Controlo Interno

Área Coberta: Sistema Informático

EMPRESA:

Elaborado por:

Data:

Revisto por:

Data:

Descrição do procedimento contabilístico e/ou da medida de controlo interno	S	N	N.A.	Ref.	Obs.
1. Existe departamento de informática independente?					
2. Todas as tarefas submetidas ao computador estão devidamente autorizadas?					
3. Os elementos autorizados, e apenas estes, são introduzidos na sua totalidade no sistema informático ?					
4. Os outputs chegam a todas as pessoas a quem se destinam e apenas a estas?					
5. Existe uma política de acesso, tanto lógico como físico, aos meios informáticos que é comunicada à administração e aos empregados, que se comprometem a respeitá-la?					
6. Existe uma política de segurança que compreende: - restrições em matéria de acesso ao edifícios, às salas de computadores e às zonas de arquivo das TI?					
7. Todos os utilizadores de computadores pessoais assinam um documento que estipula as normas de segurança ou outras que devem respeitar, nomeadamente regras de segurança física, utilização exclusiva de software autorizado (que disponha de licença) bem como medidas antivírus (limitações à importação de dados e de programas considerados perigosos)?					
8. O acesso aos recursos TI é controlado por um sistema de identificação dos utilizadores e por códigos de entrada confidenciais?					
9. Os códigos de entrada são alterados regularmente?					
10. Se sim, com que periodicidade?					

11. As modalidades de identificação dos utilizadores e a atribuição dos códigos de entrada são estabelecidas por pessoal específico e apenas mediante autorização escrita do superior hierárquico da pessoa que necessita do acesso?					
12. Uma política de acesso do pessoal aos meios exteriores, incluindo à Internet, é definida e divulgada ao pessoal?					
13. É nomeado um funcionário com formação técnica apropriada para se encarregar da segurança, que participa na aprovação dos sistemas de controlo de acesso implementados?					
14. Os procedimentos de segurança são testados periodicamente?					
15. O responsável pela segurança elabora periodicamente relatórios formais sobre a situação dos procedimentos de segurança, que são objecto de acompanhamento por parte da administração?					
16. A administração recorre periodicamente a especialistas (consultores externos ou auditores internos), para efectuarem análises formais da segurança do SI?					
17. Se a rede tem acesso ao exterior (por exemplo à Internet), é instalado um sistema de isolamento?					
18. A eficácia desse sistema é analisada por um consultor especializado?					
19. A realização regular de backups dos ficheiros faz parte das actividades quotidianas normais (o que é particularmente importante no caso de sistemas descentralizados com inputs à distância, etc.)?					
20. São feitas cópias de segurança dos ficheiros-chave de acordo com um calendário adequado e conservadas fora da instalação?					
21. São feitas cópias de segurança dos programas de aplicação e da documentação chave e conservadas fora da instalação?					
22. São feitas cópias de segurança dos programas do sistema operativo e conservadas fora do local da instalação?					
23. As aplicações e os programas do sistema operativo conservados fora do local da instalação são actualizados ou substituídos sempre que são feitas alterações? significativas nos programas					
24. O acesso aos ficheiros-chave, aos programas de aplicação e aos programas do sistema operativo está limitado ao pessoal autorizado?					

25. Existem procedimentos de recuperação e de reinício, que incluem a rápida recuperação dos ficheiros alterados ou perdidos, que são testados periodicamente?					
26. A propriedade de qualquer bem informático (hardware, software, aplicações e dados) é bem determinada no seio da organização?					
27. Os utilizadores são os proprietários dos seus dados e aplicações?					
28. Existe um inventário fiável do software (incluindo o software instalado nos computadores pessoais) que é regularmente conferido?					
29. As competências do centro informático e de quaisquer terceiros (por exemplo, empresas de desenvolvimento de aplicações informáticas) no que se refere ao funcionamento da aplicação e à respectiva assistência são definidas por acordos sobre o nível dos serviços (contratualmente no caso de terceiros)?					
30. A repartição das responsabilidades no que se refere à exactidão e integridade permanentes dos dados armazenados é clara (a responsabilidade final cabe, normalmente, ao utilizador)?					
31. Os controlos de acesso garantem que só as pessoas autorizadas têm acesso ao processamento de inputs?					
32. Os inputs são efectuados a partir de documentos devidamente autorizados, cuja autorização (normalmente uma assinatura) é verificada pela pessoa que procede ao input, ou numa fase preliminar de controlo administrativo?					
33. Os documentos com os inputs a introduzir são numerados sequencialmente, sendo efectuado um controlo, informático ou manual, de validade e de exaustividade da sequência numérica?					
34. As alterações dos dados permanentes são devidamente autorizadas?					
35. Testes programados impedem a validação e o processamento de inputs que, logicamente, não podem ter sido autorizados, como, por exemplo, pagamentos que excedem o orçamento disponível?					

36. As normas gerais de segurança aplicadas aos computadores pessoais, terminais e impressoras instalados junto dos utilizadores finais garantem uma confidencialidade suficiente dos outputs, tendo em conta o nível de segurança do edifício, a qualidade dos controlos de código de entrada, etc.?				
37. Qual o Software usado?				

Conclusão:

Risco Baixo _____

Risco Moderado _____

Risco Elevado _____

ANEXO III

Modelo de uma Declaração de Responsabilidade utilizada na PMVA

Versão Simples

DECLARAÇÃO DE RESPONSABILIDADE

(em papel timbrado da entidade)

A pedido do representante de PATRÍCIO, MOREIRA, VALENTE E ASSOCIADOS – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, nº 21, Dr. Joaquim Patrício da Silva, se declara que, não é do nosso conhecimento que pela entidade que representamos tenham sido omitidos actos ou factos, realizadas operações ou assumidos compromissos com ela relacionados, afectando ou não o seu património, que não tenham sido transmitidos aos serviços competentes para o devido registo, quer para tratamento contabilístico, quer para outro tratamento adequado, relativamente ao exercício de 20xx.

Lisboa, ___ de _____ de 20xx

O TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS

A ADMINISTRAÇÃO

DECLARAÇÃO DE RESPONSABILIDADE

(em papel timbrado da entidade)

A

Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

PATRÍCIO, MOREIRA, VALENTE & ASSOCIADOS

Av. do Brasil, nº 15 – 1º

1749-112 LISBOA

A presente declaração é emitida, a vosso pedido, no âmbito do vosso exame às demonstrações financeiras da « Nome da empresa », relativas ao exercício findo em 31-12-20xx, conducente à respectiva Certificação Legal das Contas.

Reconhecemos que é da nossa responsabilidade a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa e os resultados das suas operações, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado, que permita prevenir e detectar eventuais erros ou irregularidades.

Confirmamos, tanto quanto é nosso dever conhecer e nossa convicção que:

- Pusemos à vossa disposição todos os registos contabilísticos e respectivos suportes documentais e outros, assim como toda a correspondência relevante e as actas de todas as reuniões dos accionistas e dos órgãos sociais e comissões.
- As demonstrações financeiras não se encontram afectadas por erros ou omissões materialmente relevantes.
- Todas as operações e condicionalismos respeitantes ao capital social estão adequadamente registados e divulgados.
- Estão registados todos os activos de que a empresa é titular e não existem acordos ou opções de recompra, ónus ou quaisquer outros encargos sobre os mesmos, para além dos divulgados no Anexo.

- Não existem situações que conduzam ou possam conduzir à obsolescência ou perda de valor de imobilizações, resultantes de progresso tecnológico, de condições de mercado ou de alteração do gosto dos consumidores.
- Registámos e divulgámos, consoante o apropriado, todos os compromissos assumidos e todas as responsabilidades, reais ou contingentes, incluindo naquelas as respeitantes a benefícios concedidos ao pessoal e aos membros dos órgãos sociais, assim como todas as garantias prestadas a terceiros.
- Para além das constantes das demonstrações financeiras, não há quaisquer reclamações relativas a litígios existentes ou esperados.
- Não há acordos com instituições financeiras envolvendo compensação de saldos ou restrições de movimentação de dinheiro ou linhas de crédito ou acordos similares.
- É completa a informação que vos foi prestada sobre a identificação das partes em relação de dependência e sobre os respectivos saldos e transacções.
- Para além do que está divulgado nas notas do Anexo não se verificaram acontecimentos subsequentes ao fecho das contas que requeiram ajustamento ou divulgação nas notas.
- Não temos projectos ou intenções que de uma forma significativa possam afectar os saldos ou a classificação de activos ou passivos constantes das demonstrações financeiras.
- Não temos projectos ou intenções de encerrar ou alienar linhas de produção ou quaisquer outros planos ou intenções dos quais possam resultar excessos, obsolescência ou perda de valor de existências, nem perdas de valor de imobilizações.
- A empresa cumpriu as obrigações derivadas de contratos e de disposições legais e regulamentares, cujo incumprimento, a verificar-se, teria um efeito materialmente relevante nas demonstrações financeiras.
- Foram cumpridas todas as obrigações fiscais e parafiscais. As responsabilidades respeitantes a impostos e contribuições, vencidas ou não, diferidas ou contingentes (verbas de impostos e

contribuições, multas e coimas e juros contados até à data do balanço) estão integral e apropriadamente escrituradas ou divulgadas.

- As despesas escrituradas como confidenciais relacionam-se com o curso normal dos negócios da sociedade.
- Não se verificaram irregularidades envolvendo os administradores, directores ou empregados, que possam ter efeito relevante nas demonstrações financeiras.
- Não temos projectos ou intenções de acções que possam pôr em causa a continuidade das operações.
- Os prejuízos resultantes de eventuais sinistros que possam ocorrer e afectem a continuidade das operações estão cobertos por seguros contratados por capitais suficientes.
- Não foram adoptados os procedimentos decorrentes da aplicação do artigo 58º do IRC e da portaria 1446-c/2001, no que se refere aos denominados “preços de transferência”, sendo nossa opinião que tal situação, em caso de fiscalização pela DGCI, não afectará significativamente a matéria colectável de 20xx.

Lisboa, __de _____ de 20xx

O Técnico de Contas

A Administração

ANEXO IV

Exemplo de um RAFE, PFU e CLC

Exma. Administração da

(Nome da Empresa)

Assunto: **Relatório anual sobre a fiscalização efectuada. Exercício de 20xx.**

Lisboa, ___ de _____ de 20xx

1. INTRODUÇÃO

O objectivo deste documento é o de dar conhecimento à «Nome da Empresa» dos assuntos mais relevantes emergentes do nosso trabalho efectuado às contas da Empresa, reportadas a 31 de Dezembro de 20xx.

Este relatório destina-se a ser usado exclusivamente como informação interna, não sendo permitida, sem a nossa prévia autorização escrita, a sua divulgação, utilização ou cedência para qualquer outro fim.

2. ACTIVIDADE DA SOCIEDADE E EVOLUÇÃO AO LONGO DO EXERCÍCIO

A Empresa foi constituída em ___ de _____ de _____, sob a denominação social de «Nome da Empresa».

A Empresa tem a sua sede e domicílio em «Sede» e encontra-se matriculada na Conservatória do Registo Comercial de X – 3ª secção, sob o número xxxx/xxxxxxxx.

O objecto da sociedade é...

3. REPARTIÇÃO DO CAPITAL EM 31 DE DEZEMBRO DE 20xx E EVOLUÇÃO DURANTE O EXERCÍCIO

O capital social da Empresa em 31 de Dezembro de 20xx apresenta a seguinte composição:

TITULARES	ANO ANTERIOR	%	DEZ 20xx	%
	18.000.000	99,61434307	18.000.000	99,61434307
	16.988	0,09794857	16.988	0,09794857
	17.699	0,09794857	17.699	0,09794857
	17.500	0,096847278	17.500	0,096847278
	17.500	0,096847278	17.500	0,096847278
	18.069.687	100	18.069.687	100

Não houve qualquer alteração nos detentores e no capital social da sociedade.

As acções, emitidas ao portador, de acordo com a informação disponibilizada, estavam na posse dos titulares atrás mencionados.

4. CRITÉRIOS VALORIMÉTRICOS E POLÍTICAS CONTABILÍSTICAS UTILIZADOS PELA EMPRESA

As demonstrações financeiras foram preparadas a partir dos livros e registos contabilísticos da Empresa, mantidos de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceites em Portugal.

Os principais critérios valorimétricos e políticas contabilísticas utilizadas na preparação das demonstrações financeiras são os seguintes:

a) Imobilizações incorpóreas

As imobilizações incorpóreas são constituídas por despesas de instalação e são amortizadas em cinco anos.

b) Imobilizações corpóreas

As imobilizações corpóreas encontram-se registadas pelo custo de aquisição.

As amortizações são calculadas de acordo com a legislação fiscal, pelo método das quotas constantes, de acordo com a vida útil estimada.

c) Investimentos financeiros

Os investimentos financeiros encontram-se registados ao custo de aquisição.

d) Locação financeira

Os activos imobilizados adquiridos segundo contratos de locação financeira, encontram-se registados pelo método financeiro.

Encontra-se registado no activo o valor dos bens e no passivo as responsabilidades por reembolsos de capital.

Os custos incorridos (juros de leasings) com empréstimos obtidos para financiamento das imobilizações são imputados aos respectivos bens.

e) Acréscimos e diferimentos

Os proveitos e os custos são reconhecidos de acordo com o princípio da especialização dos exercícios, ou seja quando são obtidos ou incorridos, independentemente do seu recebimento ou pagamento, sendo incluídos nas demonstrações financeiras dos períodos a que respeitam.

5. ALTERAÇÕES RELEVANTES NOS PRINCÍPIOS CONTABILÍSTICOS, CRITÉRIOS VALORIMÉTRICOS E RESPECTIVAS INCIDÊNCIAS

Não foram detectadas alterações relevantes nos princípios contabilísticos e critérios valorimétricos.

6. TRABALHO DESENVOLVIDO NA ANÁLISE ÀS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Procedemos à revisão legal dessa Empresa e ao exame das suas contas relativas ao exercício findo em 31 de Dezembro de 20xx, de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria aprovadas pela Ordem de Revisores Oficiais de Contas e com a profundidade considerada necessária nas circunstâncias. Em resultado do exame, emitimos a respectiva certificação legal das contas nesta data.

De entre outros, executámos os seguintes procedimentos:

- 6.1.** Acompanhamento da actividade da Empresa, através de contactos estabelecidos com a Administração, da participação em reuniões havidas com os Serviços e da leitura de actas relevantes, tendo solicitado e obtido os esclarecimentos que considerámos necessários.
- 6.2.** Apreciação da adequação e consistência das políticas contabilísticas adoptadas pela Empresa e que se encontram divulgadas no anexo.
- 6.3.** Verificação da conformidade das demonstrações financeiras com os registos contabilísticos que lhes servem suporte.
- 6.4.** Análise da informação financeira divulgada, tendo sido efectuados os testes substantivos seguintes, que considerámos adequados em função da materialidade dos valores envolvidos:
 - a) Análise documental dos movimentos registados em imobilizado. Análise do cálculo das amortizações registadas no período;
 - b) Verificação da valorização dos Investimentos financeiros;
 - c) Análise e teste dos saldos das contas de Terceiros (clientes, fornecedores e outros);
 - d) Confirmação directa e por escrito junto de terceiros (bancos, clientes, fornecedores e outros) dos saldos de contas, responsabilidades e garantias prestadas ou obtidas, análise e teste das reconciliações subsequentes preparadas pela Empresa; nos casos em que não foi obtida resposta, efectuámos os procedimentos alternativos que considerámos necessários;
 - e) Análise e teste das reconciliações bancárias preparadas pela Empresa;
 - f) Análise dos saldos da rubrica de empréstimos obtidos e sua exigibilidade;

- g) Verificação da titularidade de títulos negociáveis em carteira e das respectivas cotações na data do fecho do exercício, e apreciação da variação de tais cotações até à data da certificação;
- h) Solicitação directa a advogados e outras entidades de informações sobre cobranças em curso, litígios ou acções judiciais pendentes e reclamações e impugnações fiscais, bem como honorários em dívida;
- i) Análise das situações justificativas da constituição de ajustamentos para redução de activos e provisões para passivos ou responsabilidades contingentes ou para outros riscos;
- j) Verificação da situação fiscal e da adequada contabilização dos impostos, bem como da situação relativa à Segurança Social;
- k) Análise da movimentação ocorrida nas rubricas de capitais próprios;
- l) Verificação da escrituração dos livros de actas;
- m) Confirmação do depósito das contas do exercício anterior na Conservatória do Registo Comercial;
- n) Análise e teste dos vários elementos de custos, proveitos, perdas e ganhos registados no exercício, com particular atenção ao seu balanceamento, diferimento e acréscimo;
- o) Teste ao cálculo das responsabilidades vencidas com férias e subsídios de férias a pagar;
- p) Análise das operações e saldos com as entidades relacionadas;
- q) Apreciação da política de seguros do imobilizado e do pessoal, incluindo a actualização dos capitais seguros.

7. Solicitámos à Administração a Declaração do Órgão de Gestão a que se refere o parágrafo 20 das Normas Técnicas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Declaração de Responsabilidade).

8. Em consequência do trabalho efectuado, entendemos dever relatar os seguintes aspectos:

(...)

9. Para além dos aspectos referidos no ponto anterior, entendemos ainda dever relatar, os seguintes aspectos relacionados com o controlo interno, a contabilidade e/ou a informação de gestão em uso:

10. Cumpre-nos informar que apreciamos o relatório de gestão, o qual satisfaz os requisitos legais
11. A partir de 2002, inclusive, por força da Portaria 1446 – C/2001 e do artº 58º do CIRC (Preços de transferência), tornou-se necessário, entre outras obrigações, o seguinte:
- a) Indicar, na IES/Declaração Anual de informação contabilística e fiscal de IRC (anexo A - quadro 10), a existência ou inexistência de operações com entidades em situação de relações especiais e o referido montante, bem como se foi ou não organizado um dossier de documentação justificativa dos preços de transferência praticados;
 - b) Indicar, na IES/Declaração Anual de informação contabilística e fiscal de IRC (anexo H), a existência de operações com entidades não residentes, sujeitas a um regime fiscal privilegiado, ou tenham obtido rendimentos fora do território nacional;
 - c) Elaborar e manter, para as sociedades com facturação superior a 3 milhões de euros, o dossier de documentação acima referido, com o conteúdo referido no art.º 14 da Portaria 1446 – C/2001.
- Estas obrigações não estão a ser cumpridas pela Empresa, situação que a faz incorrer em eventuais sanções fiscais preconizadas nos artºs 17º e 113º, respectivamente, da referida Portaria e do RGIT - Regulamento Geral das Infracções Tributárias.
12. Desejamos agradecer à Administração e a todo o pessoal da Empresa a boa colaboração que nos prestaram.

Com os nossos melhores cumprimentos,

De V. Exas.

Atentamente

PATRICIO, MOREIRA, VALENTE & ASSOCIADOS, SROC

representada por

Joaquim Patrício da Silva

(ROC nº xxx)

RELATÓRIO E PARECER DO FISCAL ÚNICO

- Exercício de 20xx -

Senhores Accionistas,

1. No cumprimento das disposições legais e do contrato da Sociedade o Fiscal Único da «Nome da Empresa», no exercício das suas competências, após ter procedido à análise do Balanço, da Demonstração dos Resultados e dos demais elementos de prestação de contas, preparados pelo Conselho de Administração, que acompanhavam o Relatório de Gestão relativo ao exercício de 20xx, vem apresentar o seu Relatório sobre a acção fiscalizadora desenvolvida e dar parecer sobre esses mesmos documentos de prestação de contas.
2. O Fiscal Único manteve o acompanhamento da actividade da «Nome da Empresa» através de contactos com os Serviços e com a Administração e da análise da documentação contabilística e dos seus elementos de suporte. Verificou, em particular, as operações contabilísticas referentes ao apuramento dos resultados do exercício. Em documento separado, na qualidade de Revisor Oficial de Contas procedeu à elaboração da Certificação Legal das Contas, parecer que deve ser tomado como parte integrante deste Relatório.
3. O Conselho de Administração refere no seu Relatório de Gestão os factos mais importantes ocorridos no exercício. Para o Fiscal Único merece ser destacado:
 - o decréscimo registado no volume de negócios em cerca de 29% inferiores aos registado no ano anterior;
 - O decréscimo registado no activo líquido em relação ao ano anterior de 16%;
 - A redução dos Capitais Próprios em 44% face ao exercício anterior;
 - o cash-flow gerado negativo de 235 mil euros contra o registado no ano anterior, positivo no valor de 338 mil euros.
4. Face ao exposto, o Fiscal Único, tendo presente as perspectivas que se antevêm, é de

PARECER

- a) que sejam aprovados o Relatório de Gestão e as Contas do Exercício de 20xx, apresentadas pelo Conselho de Administração;
- b) que seja aprovada a proposta de aplicação do Resultado Líquido do exercício, negativo de 765.980,14 euros, apresentada pelo Conselho de Administração.

Lisboa, ___ de _____ de 20xx

O FISCAL ÚNICO

Joaquim Patrício da Silva

(ROC nº xxx)

em representação de

PATRÍCIO, MOREIRA, VALENTE & ASSOCIADOS – SROC nº 21

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS (Sem Reservas)

- Exercício de 20xx -

INTRODUÇÃO

1. Examinámos as demonstrações financeiras anexas da «Nome da empresa.», as quais compreendem o Balanço em 31 de Dezembro de 20xx (que evidencia um total de balanço de n milhares de euros e um total de capital próprio de n milhares de euros, incluindo um resultado líquido negativo de n milhares de euros) as Demonstrações dos resultados por naturezas e funções e os fluxos de caixa do exercício findo naquela data, e os correspondentes Anexos.

RESPONSABILIDADES

2. É da responsabilidade do Conselho de Administração a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Empresa e o resultado das suas operações, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.
3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquelas demonstrações financeiras.

ÂMBITO

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

- a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos pelo Conselho de Administração, utilizadas na sua preparação;
- a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;
- a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade; e
- a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras.

5. O nosso exame abrangeu também a verificação da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.
6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

OPINIÃO

7. Na nossa opinião as demonstrações financeiras referidas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira da «Nome da empresa» em 31 de Dezembro de 20xx, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Lisboa, ___ de _____ de 20xx

Joaquim Patrício da Silva

(ROC nº xxx)

em representação de

PATRÍCIO, MOREIRA, VALENTE & ASSOCIADOS

Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, nº 21

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS (Com Reservas e Ênfases)

- Exercício de 20xx-

INTRODUÇÃO

1. Examinamos as demonstrações financeiras anexas da «Nome da Empresa», as quais compreendem o Balanço em 31 de Dezembro de 20xx (que evidencia um total de balanço de n milhares de euros e um total de capital próprio de n milhares de euros, incluindo um resultado líquido negativo de n milhares de euros) a Demonstração dos Resultados por natureza e funções e os fluxos de caixa do exercício findo naquela data, e os correspondentes Anexos.

RESPONSABILIDADES

2. É da responsabilidade do Conselho de Administração a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Empresa e o resultado das suas operações, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.
3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquelas demonstrações financeiras.

ÂMBITO

4. O exame a que procedemos, excepto no que se refere no ponto 7.2., foi efectuado de acordo com as Normas e as Directrizes Técnicas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos pelo Conselho de Administração, utilizadas na sua preparação;
 - a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;
 - a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade; e
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras.
5. O nosso exame abrangeu também a verificação da concordância da informação financeira constante do relatório de gestão com as demonstrações financeiras.
6. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

RESERVAS

7. Como resultado da revisão efectuada, constatámos que:

- 7.1. Da análise às contas de Clientes concluímos que não foram ajustados valores da ordem n mil euros, relativos a saldos devedores de Clientes que se encontram em situação de mora há mais de um ano;
- 7.2. A análise das conciliações das contas de Depósitos à Ordem e de Empréstimos Obtidos e os métodos alternativos adoptados não nos permitem emitir opinião sobre estas duas áreas do Balanço;

OPINIÃO

8. Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos da situação descrita no parágrafo 7.1. e excepto quanto aos efeitos dos ajustamentos que poderiam revelar-se necessários caso não existisse a limitação descrita no parágrafo 7.2. acima, as demonstrações financeiras referidas apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira da «**Nome da Empresa**», em 31 de Dezembro de 20xx, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

ÊNFASES

9. Sem afectar a opinião expressa no parágrafo anterior, referimos os seguintes factos:

- 9.1. Tendo em vista a aplicabilidade do princípio da continuidade das operações, dever atender-se ao valor dos capitais próprios, inferiores em mais de metade do capital social, pelo que, nos termos da legislação aplicável, a Administração deverá solicitar a convocação de uma Assembleia Geral para a análise de um plano de saneamento financeiro da Sociedade;
- 9.2. Foram efectuadas no exercício Prestações Acessórias no montante de n mil euros.

Lisboa, __ de _____ de 20xx

Joaquim Patrício da Silva

(ROC nº xxx)

em representação de

PATRÍCIO, MOREIRA, VALENTE & ASSOCIADOS

Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, nº 21

ANEXO V

Modelo das Cartas de Circularização da PMVA

ADVOGADOS

«Saudação»
«Nome»
Data e n/referência «Referencia»
«Morada»
«CodigoPostal»

Assunto: Informação para os nossos auditores.

Exmo(a).Senhor(a),

Estando os nossos auditores – **Patrício, Moreira, Valente & Associados - SROC**, cujo endereço abaixo indicamos – a proceder à Revisão de Contas da nossa Sociedade vimos solicitar a V.Exa. se digne informá-los sobre qualquer litígio em curso ou em projecto, em que a nossa Sociedade esteja envolvida.

Em especial, agradecemos que os informassem sobre os valores máximos e mínimos dos respectivos encargos contingentes, directos ou indirectos, por assuntos ainda em discussão não resolvidos, por contratos ou acordos, ou por sentença ainda não cumprida.

Será suficiente um resumo, por entidade, da actual situação das causas em litígio, valores em discussão e razões para tribunal, complementadas com informações adicionais que V.Exa. considere úteis e que os habilitem a formar opinião sobre a situação financeira da nossa Sociedade.

Solicitamos igualmente a informação de qualquer saldo a vosso favor ou encontros de contas ainda não facturados por honorários e gastos em «D»/«M»/«A».

De todas as informações que V.Exa. fornecer aos nossos auditores queira enviar cópia também à nossa Sociedade.

Agradecendo antecipadamente a colaboração prestada, apresentamos os nossos melhores cumprimentos,

De V.Exas.

Atentamente,

Endereço dos nossos auditores:

- Patrício, Moreira, Valente & Associados – SROC

Av. do Brasil, 15 – 1º

1749-112 Lisboa

Tel. 21 355 35 50

- Fax 21 356 19 52

- e-mail: geral.lisboa@rsmi.pt

BANCOS NACIONAIS

	«Saudação»
Data e n/referência «Referencia»	«Nome»
Nº Conta/NIB «NIB»	«Morada»
	«CodigoPostal»

Assunto: Informação para os nossos auditores.

Exmos. Senhores,

Estando os nossos auditores – **Patrício, Moreira, Valente & Associados – SROC** – a proceder à Revisão de Contas da nossa sociedade, ficaríamos muito gratos se lhes enviassem, directamente para a morada indicado no verso, com referência à data de 31 de Dezembro de 2009, as informações abaixo, solicitando que nas respostas negativas ou não aplicáveis seja expressamente referido “Nada Consta”:

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

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

Com os melhores cumprimentos,

(assinatura com poderes bastantes para o acto e carimbo)

Contactos dos nossos auditores:

- Patrício, Moreira, Valente & Associados – SROC

Av. do Brasil, 15 – 1º

1749-112 Lisboa

Tel. 21 355 35 50

- Fax 21 356 19 52

- e-mail: *geral.lisboa@rsmi.pt*

TERCEIROS NACIONAIS

«Saudação»

«Nome»

N/referência «Referencia»

«Morada»

«CodigoPostal»

Assunto: Conferência de Saldo(s).

Exmos. Senhores,

Estando os nossos auditores – **Patrício, Moreira, Valente & Associados, SROC** - dentro dos procedimentos inerentes à emissão da Certificação Legal de Contas, a efectuar a análise às nossas contas, vimos solicitar a V. Exas. que, *para a morada que adiante indicamos:*

- Patrício, Moreira, Valente & Associados – SROC

Av. do Brasil, 15 – 1º

1749-112 Lisboa

Tel. 21 355 35 50

- Fax 21 356 19 52

- e-mail: geral.lisboa@rsmi.pt

lhes enviem, reportado à data de «D»/«M»/«A», o(s) extracto(s) e o(s) saldo(s) respeitante(s) à entidade **«ClienteExtenso»**, constantes nos vossos livros.

Com os melhores cumprimentos, gratos pela vossa colaboração,

De V.Exas.

Atentamente,

Comunicação/Resposta:

Em resposta à vossa carta, ref. **«Referencia»**, respeitante a **«ClienteExtenso»**, vimos indicar o saldo reportado à data de «D»/«M»/«A», das contas de:

- Clientes	,	€	- Outros Devedores	,	€
- Fornecedores	,	€	- Outros Credores	,	€
- Forn. Imobilizado	,	€	_____	,	€
- Accionistas / Sócios	,	€	_____	,	€

juntando o(s) extracto(s)

(Carimbo e assinatura)

LEASING

«Saudação»

«Nome»

«Morada»

N/referência «Referencia»

«CodigoPostal»

Assunto: Conferência de Saldo(s).

Exmos. Senhores,

Estando os nossos auditores – **Patrício, Moreira, Valente & Associados, SROC** - dentro dos procedimentos inerentes à emissão da Certificação Legal de Contas, a efectuar a análise às nossas contas, vimos solicitar a V.Exas. que, *para a morada que adiante indicamos:*

- Patrício, Moreira, Valente & Associados – SROC

Av. do Brasil, 15 – 1º

1749-112 Lisboa

Tel. 21 355 35 50

- Fax 21 356 19 52

- e-mail: geral.lisboa@rsmi.pt

lhes enviem, reportado à data de «D»/«M»/«A», para a entidade **«ClienteExtenso»**, as seguintes informações:

1. Extracto de cliente por contrato referente a «A».
2. Mapa de “Cash-flow” para os contratos em vigor com a entidade acima mencionada.
3. Quaisquer outras informações que V. Ex.^a considerem importantes para a prossecução da mencionada auditoria.

Com os melhores cumprimentos, gratos pela vossa colaboração,

De V.Exas.

Atentamente,

FACTORING

«Saudação»

«Nome»

«Morada»

N/referência «Referencia»

«CodigoPostal»

Assunto: Conferência de Saldo(s).

Exmos. Senhores,

Estando os nossos auditores – **Patrício, Moreira, Valente & Associado, SROC** - dentro dos procedimentos inerentes à emissão da Certificação Legal de Contas, a efectuar a análise às nossas contas, vimos solicitar a V.Exas. que, *para a morada que adiante indicamos:*

- Patrício, Moreira, Valente & Associados – SROC

Av. do Brasil, 15 – 1º

1749-112 Lisboa

Tel. 21 355 35 50

- Fax 21 356 19 52

- e-mail: geral.lisboa@rsmi.pt

lhes enviem, reportado à data de «**D**»/«**M**»/«**A**», para a entidade «**ClienteExtenso**», as seguintes informações:

1. Saldo relativo a créditos tomados e por cobrar à data acima referida, de preferência discriminado por cliente.
2. Saldo relativo a adiantamentos efectuados por conta de créditos tomados.
3. Saldo das retenções efectuadas como forma de garantia de eventuais contingências.
4. Valor relativo a comissões e juros vencidos não debitados à data de «**D**»/«**M**»/«**A**».
5. Valor dos créditos ainda em poder de V. Ex.^a e relativamente aos quais irá ser exercido o uso de «direito de regresso».
6. Valor dos créditos incluídos no ponto 1, já em situação de mora, mas relativamente aos quais ainda se aguarda a respectiva regularização.
7. Extractos dos vossos movimentos do ano com a entidade, relativos ao ponto 1 a 6.
8. Quaisquer outras informações que V. Ex.^a considerem importantes para a prossecução da mencionada auditoria.

Com os melhores cumprimentos, gratos pela vossa colaboração,

De V.Exas.

Atentamente,

ANEXO VI

Circularização de Bancos (em CW)

B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
Circularização de Bancos									
A1.23									
<p>NOME DO CLIENTE:</p> <p>TIPO DE TRABALHO: CLC</p> <p>EXERCÍCIO EM ANÁLISE: n</p> <p>PREPARADO POR: CGC</p> <p>REVISTO POR: y-x-n</p>									
<p>OBJECTIVO: Validar o saldo das contas #12 e #23 à data de 31-12-n.</p> <p>MÉTODO: Circularização dos bancos (indicar o método de selecção) à data de 31-12-n, de forma a obter uma confirmação independente.</p> <p>Obtenção das respectivas reconciliações para as respostas discordantes.</p>									
#12 - Depósitos à Ordem									
(Valores em Euro)									
#	Descrição	Resposta WP	A/C 31-12-n	Resposta 31-12-n	Diferença	WP Rec. Bancárias	NOTAS		
								0	
								0	
								0	
								0	
								0	
								0	
Saldos constantes das respostas				0				0	
Saldo # 12 a 31.12.n				0				0	
Diferença				0				0	
Total de Depósitos à Ordem devedores				0				0	
Total de Depósitos à Ordem credores				0				0	

ANEXO VIII

Exemplo Representativo de uma análise a FSE's

CLIENTE: P12.x
 PERÍODO: y-x-n 62223 Seguros
 FONTES: Balancetes Elaborado: CGC
 VALORES: Euros Data: y-x-n
 Conferido:

A/c	DESCRIÇÃO	WP	Final	
622231	Seguros - Viaturas	P12.x.1	32.100	92%
622232	Seguros - Outros	P12.x.2	2.961	8%
COMENTÁRIO:				
	Total Analisado		35.061	100%
	Total Não Analisado		0	0%
	Total da Conta		35.061	P12

CLIENTE:
PERÍODO: y-x-n

P12.x.1

622231 Seguros - Viaturas

FONTES: Balancete
VALORES: Euros

Elaborado: CGC
Data: y-x-n
Conferido:

Data	Doc	DESCRIÇÃO	WP	Final	
30-04-20xx	BC1-40084	Recibo	P12.x.1.1	1.286,82	61%
20-10-20xx	BC1-40083	Recibo	P12.x.1.2	47,97	2%
COMENTÁRIO:					
Total Analisado				1.335	63%
Total Não Analisado				774	37%
Total da Conta				2.109	P12.x

CLIENTE:
PERÍODO: y-x-n

P12.x.2

622231 Seguros - Outros

FONTES: Balancete
VALORES: Euros

Elaborado: CGC
Data: y-x-n
Conferido:

Data	Doc	DESCRIÇÃO	WP	Final	
19-03-20xx	DV2 - 60006	Recibo	P12.x.2.1	342,80	8%
15-09-20xx	RC1 - 87966	Recibo	P12.x.2.2	89,50	2%
31-12-20xx	BC1 - 90003	Regularizações	P12.x.2.3	2.400,00	59%
COMENTÁRIO:					
Total Analisado				2.832	69%
Total Não Analisado				1.268	31%
Total da Conta				4.100	P12.x

ANEXO IX

Exemplo de Revisão Analítica aos Custos com Pessoal

Cliente: Preparado		Revisão analítica aos Custos com o Pessoal												Período: n		31-12-n
COC														Revisto por:		PIH
A/C	Descrição	31-12-(n-1)	Janeiro	Fevereiro	Março	Abril	Maió	Junho	Julho	Agosto	Setembro	Outubro	Novembro	Dezembro		
641 Remunerações Órgão Sociais		172.665	16.347	16.347	16.347	16.347	16.347	16.347	5.421	10.702	10.702	10.702	10.702	10.702	10.702	167.012
6411	Vencimentos															10.702
6412	Subsídio férias/13º Sal															10.702
	Subtotal A/C 641	172.665	16.347	16.347	16.347	16.347	16.347	16.347	16.421	10.702	10.702	10.702	10.702	10.702	10.702	177.714 PIH
642 Remunerações de Pessoal		1.115.989	93.836	96.368	99.430	100.588	108.068	98.626	100.488	125.015	103.586	108.511	108.616	108.650	130.080	
3421	Vencimentos															130.080
	Vencimentos-Pensionistas	28.602	3.862	3.862	3.862	3.862	4.156	7.429	3.862	3.862	3.862	3.862	3.862	3.862	7.723	54.064
3422	Subsídio de Férias	11.848	4.733	5.251	5.867	7.342	9.678	24.222	21.802	18.894	7.323	9.341	6.684	103.546	224.773	
3423	Subsídio de Alimentação		206	174	163	186	281	334	370	286	161	186	218	3.333	5.909	
3424	Subsídio de natal	163.466													0	
3425	Ajudas de Custo	3.843													61	61
3426	Abonos para férias	4.555	386	395	393	383	368	368	378	378	377	372	367	378	4.636	
3427	Grafitações Facilitadas	1.216													1.781	
3428	Hora extraordinária	225.578	14.75	9.982	4.126	19.041	24.220	18.374	5.037	13.720	15.764	21.965	10.913	10.876	179.20	
	Subtotal A/C 642	1.593.844	117.954	116.032	123.841	132.221	146.784	149.353	132.046	163.303	131.494	143.968	130.660	283.567	1.771.122 PIH	
645 Encargos e Remunerações		418.437	31.186	30.861	32.606	34.487	37.997	37.979	33.762	40.156	32.954	35.983	32.920	72.056	452.948	
6451	Encargos e Remun. - Taxa Social Única	408.437	31.186	30.861	32.606	34.487	37.997	37.979	33.762	40.156	32.954	35.983	32.920	72.056	452.948	
	Subtotal A/C 645	408.437	31.186	30.861	32.606	34.487	37.997	37.979	33.762	40.156	32.954	35.983	32.920	72.056	452.948	
646	Seguros de Ac. Tab. doença prof.	2.925	3.287	0	0	3.287	0	0	3.287	0	0	3.287	0	0	13.49	
	Subtotal A/C 646	12.925	3.287	0	0	3.287	0	0	3.287	0	0	3.287	0	0	13.149 PIH	
647	Serviços Médicos Próprios	5.889	523	523	523	388	523	523	523	523	523	523	523	462	6.080	
	Subtotal A/C 647	5.889	523	523	523	388	523	523	523	523	523	523	523	462	6.080	
648 Outros Custos com o pessoal		3.100													0	
6481	Complementos e benefícios-Horários	0													0	
3482	Indenizações por despedimento					12.64	6.480	4.860	1.064	561	1.656	5.996	6.041	5.876	46.658	
3483	Fardamentos	54.136		1.190											1.121	
3485	Assistência Cursos Fora Empresa	2.681			73	201	206	48	216	101	104	166	116	150	1.610	
3486	Medicamentos	1.412		140											0	
3487	Feri. Natal Pessoal	2.707													0	
	Subtotal A/C 648	64.087	748	1.330	73	12.316	6.686	4.898	1.270	1.068	2.060	6.227	6.157	6.026	48.889 PIH	
Total A/C 64		2.257.847	163.344,59	165.893,44	173.389,66	193.086,34	208.336,21	209.100,30	186.308,75	215.742,63	177.733,93	200.689,93	180.361,72	383.316,28	2.463.902	

ANEXO X

Exemplo de Teste aos Encargos com a Segurança Social

Cliente:		Período: n		P14/2				
Preparado por: CGC		Revisto por:						
Global Check aos Encargos com Segurança Social								
A/C	Descrição	31-12-n	Correcções	Valores suj. TSU	Taxa	Valor	Diferença	OBS
641	Remunerações Órgãos Sociais							
6411	Vencimentos	167.012		167.012	21,25%	35.490		
6412	Subsidio férias/Natal	10.702		10.702	21,25%	2.274		
	Subtotal A/C 641			167.012		35.490		
642	Remunerações do Pessoal							
6421	Vencimentos	1.300.880		1.300.880	23,75%	308.959		
	Pensionistas	54.064		54.064	15,30%	8.272		
6422	Subsidio de Férias	224.773		224.773	23,75%	53.383		
6423	Subsidio de Alimentação	5.909	-5.909	0	23,75%	0		
6424	Subsidio de natal	0		0	23,75%	0		
6425	Ajudas de Custo	61	-61	0	23,75%	0		
6426	Abonos para falhas	4.536	-4.536	0	23,75%	0		
6427	Gratificações Facultativas	1.781	-1.781	0	23,75%	0		
6428	Horas extraordinárias	179.120		179.120	23,75%	42.541		
	Subtotal A/C 642	1.771.122		1.758.836		413.155		
645	Encargos s/ Remunerações							
6451	Encargos s/Remun. - Taxa Social Única	452.948				448.645		
	Subtotal A/C 645	452.948				448.645	-4.303	
								-0,96%

NOTAS:

De acordo com o teste efectuado, a empresa tem encargos com Segurança Social superiores em 4.303€, relativamente ao valor calculado pelo nosso teste.

ANEXO XI

Exemplo de Teste à Estimativa para Férias, Subsídio de Férias e Subsídio de Natal

Cliente: Preparado por: CGC		Período: n Revisto por:		<input type="text" value="D/10"/>				
Teste à Estimativa para Férias, Subsídio de Férias e Subsídio de Natal								
A/C	Descrição	31-12-n	(%)	Correcções	Valores suj.	Encargos	Total	OBS
					TSU	TSU		
641	Remunerações Orgãos Sociais							
6411	Vencimentos	10.702			13.102			
	Subtotal A/C 641	10.702						
	Actualização salarial estimada	0	<input type="text" value="0,00%"/>					
	Estimativa Férias a Liquidar	10.702	<input type="text" value="21,25%"/>		10.702	2.274	12.976	
	Estimativa Subs. Férias a Liquidar	10.702	21,25%	0	10.702	2.274	12.976	
	Estimativa Subs. Natal a Liquidar							
642	Remunerações do Pessoal							
6421	Vencimentos	99.724						
	Pensionistas	3.862						
	Subtotal A/C 642	103.586						
	Actualização salarial estimada	0	<input type="text" value="0,00%"/>					
	Estimativa Férias a Liquidar	99.724	<input type="text" value="23,75%"/>		99.724	23.685	123.409	
		3.862	<input type="text" value="15,30%"/>		3.862	591	4.453	
	Estimativa Subs. Férias a Liquidar	99.724	23,75%	0	99.724	23.685	123.409	
		3.862	15,30%	0	3.862	591	4.453	
	Estimativa Subs. Natal a Liquidar							
	Estimativa Total Calculada					D10.1	281.675	
	Saldo da A/C 2732						271.518	D8
	Diferença						10.157	3,61%

ANEXO XII

Exemplo de Revisão Analítica das Vendas

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q	R	S	T	U	AB	AC	AD	AE	AF	AG	AH	AI	A							
Revisão analítica Verdias																																					
<p>Cliente: Preparado por: D&C</p>																																					
AIC	31-12 (n-1)	31-12-n																																			
72 - Serviço A																																					
728013	0	6.360	0,5	6.360	0,51	5.000	0,44	5.000	0,51	5.000	1,00	5.000	0,39	5.000	0,44	5.000	0,42	5.000	0,40	5.000	0,42	6.301	0,98	6.301	1,00	4.825	0,76	4.825	0,72	181.895	6,82	181.895	6,82	2.394.259	74,2		
728018	0	6.072	0,43	6.099	0,43	6.072	0,39	6.072	0,39	6.072	0,40	6.072	0,68	6.407	0,56	6.301	0,98	6.301	0,98	6.301	0,98	6.301	0,98	6.301	1,00	4.825	0,76	4.825	0,72	181.895	6,82	181.895	6,82	2.394.259	74,2		
728	0	12.432	0,04	12.459	0,06	11.072	0,04	11.072	0,04	11.072	0,02	11.072	0,07	11.408	0,04	11.901	0,01	11.901	0,01	11.901	0,01	11.901	0,01	11.901	0,01	4.825	0,02	4.825	0,02	181.895	6,82	181.895	6,82	2.394.259	74,2		
72111	3.938.329	282.766	7,33	126.683	6,2	187.318	7,12	270.717	7,42	221.317	7,42	191.790	7,2	140.933	7,12	325.671	7,42	241.848	8,12	325.671	7,42	281.094	7,12	183.391	7,22	183.391	7,22	181.895	6,82	181.895	6,82	2.394.259	74,2				
72112	846.263	51.787	19,2	51.073	28,2	56.810	22,2	65.888	18,2	56.318	19,2	32.310	6,2	44.775	20,2	72.583	14,2	39.094	12,2	72.583	14,2	83.643	21,2	59.501	23,2	77.177	29,2	77.177	29,2	631.958	20,2	631.958	20,2	2.394.259	74,2		
72113	960.874	83.702	8,6	16.667	8,6	18.115	7,6	27.732	8,6	18.077	7,6	11.073	6,6	6.062	6,6	16.709	14,6	10.709	14,6	16.062	14,6	31.061	6,6	12.791	5,6	12.791	5,6	0.851	0,8	0.851	0,8	293.290	6,6				
72128	3.625	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0			
721	5.007.187	278.345	5,62	198.413	9,42	263.871	9,62	364.317	9,12	297.301	9,12	210.132	8,12	321.470	9,12	414.060	9,12	291.525	9,12	414.060	9,12	395.741	9,12	256.191	9,12	256.191	9,12	267.516	9,62	267.516	9,62	3.431.475	80,2	3.431.475	80,2	2.394.259	74,2
72812	-3.526	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		
72828	-3.220	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
728	-8.746	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
715	1.745.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
71	1.745.000	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
6.873.441	240.777	210.872	274.943	375.646	307.555	210.132	337.982	302.933	1145.951	402.642	261.011	278.850	4.235.312																								



NOTAS

CONCLUSÕES

Os valores assinalados conferem com os valores existentes no balanço. Em relação a esta conta, nada assinalar.

ANEXO XIII

Controlo de Circularização de Clientes (CW)

B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O		
Controlo da Circularização de Clientes														R.13	
NOME DO CLIENTE: TIPO DE TRABALHO: CLC EXERCÍCIO EM ANÁLISE: n														PREPARADO POR: y-x-n REVISTO POR: y-x-n	
OBJECTIVO: Validar o saldo da conta #21 à data de y-x-n. MÉTODO: Circularização de clientes (indicar o método de selecção) à data de y-x-n, de forma a obter uma confirmação independente. Obtenção das respectivas reconciliações para as respostas discordantes. Procedimentos alternativos aos clientes cuja resposta não foi obtida.															
#	# CLT	Cliente	(Sim/Não)	Resposta Recebida?	Contabilidade		Contabilidade			Resposta					
					Saldo 211 C/C	Outras Contas	31-12-n	31-12-n	TOTAL	Saldo	Diferença	Diferença	NOTAS	wp	
					31-12-n	31-12-n	31-12-n	31-12-n	31-12-n	31-12-n	31-12-n	31-12-n	31-12-n	31-12-n	31-12-n
					0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
					0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
					0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Totais Circularizados a y-x-n					0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0	0	0	0	0	0
Saldo pela Contabilidade a y-x-n															
% Saldo circularizado														#DIV/0!	
#DIV/0!														#DIV/0!	
#DIV/0!														#DIV/0!	