



Relatório de Estágio em Auditoria Financeira

Diana Cristina Ribeiro Novo

Relatório de estágio apresentado ao Instituto Politécnico de Viana do Castelo para obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade e Finanças

Orientada por Prof. Doutora Marta Guerreiro

Orientador no local de estágio: Dr. Rui Vieira

Viana do Castelo, Maio, 2012



Relatório de Estágio em Auditoria Financeira

Diana Cristina Ribeiro Novo

Orientadores: Prof. Doutora Marta Guerreiro

Orientador no local do estágio: Dr. Rui Vieira

Viana do Castelo, Maio, 2012

RESUMO

O presente relatório integra a fase final do mestrado em Contabilidade e Finanças, na Escola Superior de Tecnologia e Gestão, do Instituto Politécnico de Viana do Castelo. Este relatório procura reproduzir, de forma sucinta, a realização de um estágio curricular como *junior* de auditoria, na empresa Ernst & Young, uma das quatro grandes multinacionais (*big-four*) de auditoria, com escritório no Porto, com a duração de 5 meses.

No seguimento deste relatório pode verificar-se que este se encontra dividido essencialmente em duas partes.

Inicialmente encontra-se uma componente teórica introdutória sobre a evolução e o conceito de auditoria, o papel do auditor externo no desenvolvimento de uma auditoria, assim como um enquadramento normativo da auditoria e uma breve referência sobre a crise instalada em torno da auditoria financeira externa e como as multinacionais tentam dissipar essa mesma crise.

Seguidamente, é efectuada a apresentação da empresa de acolhimento e do grupo onde se encontra inserida, abordando temas como a história da empresa e a estrutura organizacional. Posteriormente é feita uma descrição das actividades desenvolvidas durante o estágio, enquadrando a componente prática com a componente teórica.

Palavras-chave: auditoria, auditor externo independente, regulamentação da auditoria, *corporate governance*.

RESUMEN

Este informe constituye la etapa final conducente a la maestría en Contabilidad y Finanzas de la Escuela de Tecnología e Gestión del Instituto Politécnico de Viana do Castelo. Este informe procura reproducir, de forma sucinta, la realización de una estancia de formación, como junior de auditoría, en la empresa Ernst & Young, una de las cuatro grandes multinacionales (*big four*) de auditoría, con oficinas en Porto, con una duración de 5 meses.

Este informe, como se puede verificar, está, esencialmente, dividido en dos partes.

Al principio hay una introducción teórica sobre la evolución y el concepto de la auditoría, el papel del auditor en el desarrollo de una auditoría externa, así como el marco normativo de la auditoría y una breve referencia sobre la crisis en torno a la auditoría financiera externa e cómo las multinacionales tratan de disipar esta misma crisis.

A continuación, se hace la presentación de la empresa de acogida y del grupo al que pertenece, abordando temas como la historia de la compañía y la estructura organizativa. Más adelante hay una descripción de las actividades desarrolladas durante la estancia, encuadrando la componente práctica con la teórica.

Palabras-Clave: auditoría, auditor externo independiente, regulación de la auditoría, *corporate governance*.

ABSTRACT

This report is part of the final stage of the master in Accounting and Finances at the School of Technology and Management of the Polytechnic Institute of Viana do Castelo. This report seeks to reproduce, briefly, the execution of a curricular internship as a *junior* auditor, in Ernst & Young, one of the biggest multinational of audit (big-four), in Oporto Office, for a period of 5 months.

Following, this report is essentially divided in two parts.

Initially it is presented a theoretical introduction with the evolution and the concept of audit, the auditor's role in the development of an external audit, the regulatory framework of audit and a brief reference to the crisis regarding external financial audit and the way multinationals try to overcome this same crisis.

In addition to the theoretical introduction, a presentation is made of the host company and the group to which it belongs, on topics such as the company history and its organizational structure. Then it is made a description of the activities developed during the stage, according to the theoretical part presented.

Keywords: audit, the independent external auditor, audit regulation, corporate governance.

AGRADECIMENTOS

Durante o estágio que realizei, não só adquiri um grande leque de conhecimentos técnicos e profissionais, como tive a honra e o prazer de trabalhar com profissionais de elevada qualidade e experiência, que fizeram questão de me transmitir os seus conhecimentos e ajudarem em todas as situações, tratando-me sempre com respeito e companheirismo.

Desta forma, os meus mais sinceros agradecimentos:

- A toda a equipa da Ernst & Young (desde os *juniores* aos *managers* dos vários trabalhos em que estive envolvida) pela forma como fui tratada, por toda a ajuda, disponibilidade e partilha de conhecimento que me forneceram ao longo dos trabalhos realizados.
- À minha orientadora da Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Viana do Castelo, Prof. Doutora Marta Guerreiro, por toda a ajuda e disponibilidade que me forneceu ao longo da preparação deste relatório.
- A todos os docentes que contribuíram para a minha formação académica, em especial à Prof. Doutora Isabel Barbosa por toda a ajuda fornecida ao longo do mestrado.
- À minha família e ao meu namorado, por toda a força e apoio que me deram ao longo do estágio e da preparação deste relatório. Sem eles, tudo isto seria impossível.
- Aos meus amigos, pelo carinho e pela força.

Obrigada a todos!

ÍNDICE

RESUMO	I
RESUMEN.....	II
ABSTRACT.....	III
AGRADECIMENTOS	IV
ÍNDICE	V
LISTA DE ABREVIATURAS.....	VIII
CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO.....	1
CAPÍTULO II – A AUDITORIA FINANCEIRA EXTERNA	4
2.1 Enquadramento da Auditoria	5
2.1.1 A evolução da Auditoria	5
2.1.2 Conceito de Auditoria	7
2.1.3 O Auditor Financeiro	8
2.2 Enquadramento Normativo da Auditoria	10
2.2.1 A OROC e o Normativo Técnico.....	10
2.2.2 Directivas Comunitárias.....	11
2.2.3 A “nova” VIII Directiva.....	13
2.2.4 Projecto do novo código de ética.....	18
2.3 A crise e a função de auditoria	20
2.3.1 <i>Corporate Governance</i>	20
2.3.2 O papel das multinacionais de auditoria.....	22
CAPÍTULO III - ESTÁGIO	28
3.1 Apresentação da empresa de Estágio	30
3.1.1 História da Empresa.....	30
3.1.2 Ernst & Young Internacional	31
3.1.3 Ernst & Young em Portugal.....	31

3.1.4	Estrutura Organizacional.....	32
3.2	O trabalho de auditoria.....	33
3.2.1	Trabalho interino de Auditoria	35
3.2.1.1	Controlo Interno.....	35
3.2.1.2	Planeamento de Auditoria	36
3.2.1.3	Preparação dos papéis de trabalho.....	37
3.2.1.4	Levantamento de Narrativas e <i>Walkthroughs</i>	38
3.2.1.5	Preparação da Circularização	40
3.2.1.6	Contagens Físicas de Inventários.....	42
3.2.2	Trabalho Final de Auditoria.....	44
3.2.2.1	Ciclo C - Caixa e Bancos	44
3.2.2.2	Ciclo E e N – Contas a receber e Contas a Pagar.....	47
3.2.2.3	Ciclo F – Inventários.....	49
3.2.2.4	Ciclo K – Investimentos e Financiamentos.....	49
3.2.2.4.1.	Activos Fixos.....	50
3.2.2.4.2.	Investimentos em curso.....	51
3.2.2.5.	Ciclo O – Estado e Outros Entes Públicos.....	52
3.2.2.6.	Ciclo VC_VD – Fornecimentos e Serviços Externos.....	53
3.2.2.7.	Ciclo VB – Gastos com Pessoal.....	54
3.2.2.8.	Outras tarefas pontuais.....	56
3.2.2.9.	Revisão de Eventos Subsequentes	56
	CAPÍTULO IV - CONCLUSÃO.....	59
	BIBLIOGRAFIA.....	62
	ANEXOS	I
	Anexo 1 – Exemplo de Narrativa e <i>Walkthrough</i>	II
	Anexo 2 – Exemplo de Minutas de Circularização.....	VII

Anexo 2.1 – Minuta de carta de circularização Contas a Receber (com saldos).....	VII
Anexo 2.2 – Minuta de carta de circularização de Seguradores.....	VIII
Anexo 3 – Exemplo de Questionário do memorando das Contagens	IX
Anexo 4 – Modelo de conciliação bancária	XIV
Anexo 5 – Modelo de Análise de Circularização	XV
Anexo 5.1 – Circularização Fornecedores	XV
Anexo 5.2 – Circularização de Clientes	XVI

LISTA DE ABREVIATURAS

AICPA	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
CCE	Comissão das Comunidades Europeias
CEDP	Código de Ética e Deontologia Profissional
CESR	<i>Committee of European Securities Regulators</i>
CMVM	Comissão de Valores Mobiliários
CNSA	Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
DR	Decreto-Regulamentar
DRA	Directrizes de Revisão de Auditoria
EOROC	Entidade da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
EUA	Estados Unidos da América
EY	Ernst & Young
FEE	<i>Fédération des Experts Comptables Européens</i>
FSE	Fornecimentos e Serviços Externos
IAASB	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
ICAEW	<i>International of Chartered Accountants in England and Wales</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IPCG	Instituto Português de <i>Corporate Governance</i>
ISA	<i>International Standards on Auditing</i>
IRC	Imposto sobre Rendimentos Colectivos

IRS	Imposto sobre Rendimentos Singulares
IT	Interpretações Técnicas
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
NCRF	Normas Contabilísticas de Relato Financeiro
NTRA	Normas Técnicas de Revisão de Auditoria
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
PEC	Pagamento Especial por Conta
POC	Plano Oficial de Contabilidade
PPC	Pagamentos por Conta
ROC	Revisores Oficiais de Contas
RT	Recomendações Técnicas
SEC	<i>Security and Exchange Commission</i>
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
SROC	Sociedade dos Revisores Oficiais de Contas
UE	União Europeia

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO

Capítulo I – Introdução

No actual contexto da economia, com um mercado de capitais cada vez mais global, o aumento das empresas internacionais e multinacionais e o desenvolvimento das tecnologias de informação justificam, a nível mundial, a necessidade de informação financeira e práticas de relato financeiro mais uniformes que permitam a sua comparabilidade.

Ao longo dos tempos têm ocorrido mudanças significativas ao nível da auditoria financeira, quer no nosso país quer no estrangeiro, devido à falência de grandes empresas, ao crescimento económico e à globalização das actividades, que tem vindo a criar novas exigências de transparência e fiabilidade da informação financeira com o objectivo de manter a confiança nos mercados.

A função de auditoria financeira está a ser, na actualidade, fortemente criticada por não proporcionar ao público certezas de que as demonstrações financeiras estão correctas, que a empresa não falirá, que não ocorreram fraudes ou irregularidades, que a empresa agiu dentro da lei, etc.

Desta forma, os auditores são responsáveis pela obtenção de segurança razoável em como as demonstrações financeiras, tomadas como um todo, estão isentas de distorção material, quer causada por fraude, quer por erro. Em tempos de crise, essa consciência revela-se de elevada importância, dado que a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados concebidos para ocultar ou deturpar a informação financeira.

As entidades de normalização contabilística e de auditoria, nomeadamente, o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) e a *Fédération des Experts Comptables* (FEE), tem publicado documentos de alerta respeitantes a assuntos de relevância para os auditores, num contexto de crise económica.

Também em Portugal, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), reconheceu o interesse desta temática. A divulgação de documentos de alerta permitiram sensibilizar os profissionais para a importância do tema e fornecer orientações aos auditores na execução de auditorias.

Com o intuito de combater fraudes e abusos de poder surge o conceito e as práticas de *corporate governance*.

O Instituto Português de *Corporate Governance* (IPCG) define *Corporate Governance* como conjunto de estruturas de autoridade e de fiscalização, internas e externas, com a finalidade da entidade estabelecer e concretizar, eficaz e eficientemente, as actividades e relações contratuais com os fins para que foi criada, assim como assegurar as responsabilidades sociais que estão subjacentes à sua existência (IPCG,2006).

Em consonância, o *corporate governance* deve compreender mecanismos que contribuam para uma eficiente afectação de recursos e mecanismos que exijam a responsabilização pelo modo como esses recursos são usados.

Este relatório de estágio incidirá maioritariamente sobre a Auditoria Financeira Externa, uma vez que o estágio foi realizado nessa área.

O relatório encontra-se dividido em duas partes, o capítulo II e o capítulo III. Na primeira parte (capítulo II) será efectuada uma abordagem teórica do trabalho, com referência à evolução da auditoria ao longo dos tempos, o conceito de auditoria e qual o papel e as funções do auditor externo.

Ainda dentro deste capítulo, será apresentado o enquadramento normativo da auditoria, com referência à OROC e ao normativo técnico seguido, às directivas comunitárias, nomeadamente, a Directiva 2006/43/CE (denominada de “nova” VIII Directiva) e referência ao projecto do novo código de ética.

Por último, também referente a este capítulo, farei referência ao conceito de *corporate governance* e ao papel das multinacionais de auditoria (as designadas *big-four*), no desempenho das funções de auditoria.

Na segunda parte (capítulo III) será feita referência ao estágio realizado por mim. Desta forma, num primeiro ponto será apresentada a empresa de estágio e num segundo ponto o trabalho de auditoria propriamente dito.

O trabalho de auditoria está dividido entre trabalho interino e trabalho final, fazendo sempre enquadramento com a componente teórica do trabalho de auditoria, mais concretamente, com as Directrizes de Revisão de Auditoria (DRA) e as Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF).

CAPÍTULO II – A AUDITORIA FINANCEIRA EXTERNA

Capítulo II – A Auditoria Financeira Externa

A obrigação imposta a determinadas empresas de sujeitar as suas contas anuais e consolidadas a uma revisão por um profissional qualificado, introduzida para toda a Comunidade pelas directivas contabilísticas, tem por objectivo a protecção do interesse geral.

A garantia oferecida pelas contas certificadas contribui para reforçar a confiança de todas as partes que têm relações económicas com as empresas. O aumento da transparência decorrente da harmonização da informação financeira publicada pelas empresas, em conjunto com o aumento da fiabilidade desta informação decorrente da certificação efectuada por um profissional independente e qualificado são consideradas como uma importante contribuição para a realização do mercado único.

No presente capítulo, começo por apresentar a evolução ocorrida na auditoria ao longo dos anos, assim como dar uma breve noção do conceito de auditoria e do papel do auditor. Seguidamente, será apresentado o enquadramento normativo legal da auditoria em Portugal, assim como qual o normativo técnico a ser seguido pelos auditores no exercício das suas funções.

Para além disso, abordarei de forma resumida a crise e a função de auditoria, nomeadamente, uma breve referência ao conceito de *corporate governance* e as suas implicações e qual o papel das multinacionais de auditoria.

2.1 Enquadramento da Auditoria

2.1.1 A evolução da Auditoria

A história da auditoria é antiga. Nos primórdios da auditoria, o auditor tinha que reunir, examinar e avaliar provas tendo em conta critérios predefinidos. Posteriormente, os resultados eram relatados às partes interessadas (Soares, 2005).

A palavra auditoria deriva da palavra latina “*audire*” (ouvir). Em Inglaterra, na Idade Média, os auditores foram vistos como os “ouvidos” do rei, pronunciando-se sobre o seu património, e sobre a forma como este estava a ser gerido. Este termo adequava-se à época durante a qual

os registos de contabilidade governamental eram aprovados somente depois da leitura pública, na qual as contas eram lidas em voz alta (Soares, 2005).

A actividade de auditoria evoluiu após a revolução industrial, no seguimento do desenvolvimento da contabilidade. Esta última vem sendo descrita como um sistema de informação voltado para mensuração do património das organizações empresariais, no que diz respeito aos seus aspectos quantitativos e qualitativos (Stubbs-Michel, 2005).

A Inglaterra, sendo uma das nações mais ricas durante a Revolução Industrial, começou a ser controladora do comércio a nível mundial. A partir do século XIX, surgiu uma necessidade premente de verificação de contas, aumentando a procura por auditores de confiança. Ainda durante este período, começaram a surgir também, as primeiras associações de profissionais que regulam as funções do auditor (Franco, 2000).

A Inglaterra e os Estados Unidos da América (EUA), foram pioneiros no reconhecimento da importância do trabalho dos contabilistas e, consequentemente, dos auditores para a sociedade como um todo. A legislação destes países exige, desde o século XIX, que aqueles que pretendem exercer estas actividades sejam submetidos a exames de certificação, sendo depois estes profissionais denominados de “*Certified Public Accountant*” (Contabilistas Públicos Certificados).

As entidades responsáveis pela certificação são os seculares *Institute of Chartered Accountants in England and Wales* (ICAEW – Inglaterra), fundado em 1880 e o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA – EUA), fundado em 1886 (Medeiros, 2005).

Em 1934, com a criação da *Securities and Exchange Commission* (SEC), nos EUA, a importância da profissão do auditor como guardião da adequação e transparência das informações contabilístico-financeiras das organizações e da sua divulgação para o mercado de capitais e toda a sociedade, aumentou. As companhias que transaccionavam acções no mercado de capitais foram obrigadas a utilizar os serviços de auditoria, para uma maior fidedignidade das suas demonstrações financeiras (Santos, 2004).

No século XX as associações profissionais de contabilidade e auditoria introduziram a nível global, programas de certificação aos seus membros. Foi também durante este período que se desenvolveram normas de auditoria de modo a codificar e definir metodologias, e estabelecer bases técnicas e fundações éticas da auditoria (O’regan, 2003).

Actualmente, a auditoria tem a função de ajudar na criação de controlos internos eficientes, com a finalidade de minimizar as fraudes e corrupções que possam ser praticadas. Para além disso, fazem ainda parte das suas funções a avaliação das medidas adoptadas nas empresas, assim como o acompanhamento dos resultados. Assim, cabe à auditoria certificar a veracidade das informações e dos dados contidos nas demonstrações financeiras (Pinho, 2001).

2.1.2 Conceito de Auditoria

Não existe uma definição rígida do que é a auditoria, se bem que determinados termos ou expressões sejam utilizados nas definições dadas por diversos autores e organismos profissionais (Costa, 2010).

Na opinião de Franco e Marra (2001), a auditoria compreende o exame de documentos, livros e registos, inspecções e obtenção de informações e confirmações, internas e externas, relacionados com o controlo do património, tendo como objectivo mensurar a exactidão desses registos e das demonstrações financeiras.

Os exames são efectuados de acordo com as normas de auditoria geralmente aceites e incluem os procedimentos que os auditores julgam necessários em cada circunstância. Assim, o objectivo é comprovar se os registos contabilísticos foram executados de acordo com os princípios fundamentais e normas de contabilidade e se as demonstrações contabilísticas deles decorrentes reflectem adequadamente a situação económico-financeira da entidade.

No que diz respeito ao organismo regulador da auditoria em Portugal, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), através do Decreto-Lei nº 442-A/93, de 30 de Dezembro, refere que o objectivo de uma auditoria efectuada pelo Revisor Oficial de Contas (ROC) consiste no exame das contas, em ordem à sua certificação legal. De acordo com o Decreto-Lei nº 487/99 de 16 de Novembro “a certificação legal das contas exprime a opinião do ROC de que as demonstrações financeiras apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da empresa ou de outra entidade, bem como os resultados das suas operações relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem.”

Para Franco e Marra (2001), a auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação de registos contabilísticos. Tal surge em virtude do eclodir de grandes empresas, e da tributação do imposto sobre o rendimento. A evolução da auditoria ocorreu

paralelamente ao desenvolvimento económico que gerou as grandes empresas, formadas por capitais diversos, que encontraram no exame dos registos contabilísticos a protecção do seu património.

Mattos (2005) refere que em função do crescimento das actividades das empresas, cresceu a procura por bons profissionais de auditoria, não só para verificar possíveis falhas, mas para fazer sugestões de correcção para um melhor desempenho da empresa. Desta forma, a auditoria torna-se importante na medida em que ajuda na eficiência dos controlos internos das empresas, tranquilizando a administração, e garante também aos investidores negócios seguros e claros.

Podemos então referir que as vantagens da auditoria externa são:

- 1) a comprovação, através da recolha de evidência e registo, de que os factos patrimoniais são exactos;
- 2) a demonstração de erros e fraudes encontradas, sugerindo formas de prevenir esses mesmos erros e fraudes e;
- 3) a verificação do sistema de controlo interno, para sugestão de melhoria;
- 4) entre outras.

Deste modo, a auditoria funciona como uma ajuda à gestão das empresas no sentido de ajudar a implementar sistemas que traduzam uma imagem verdadeira e fiel da posição financeira da empresa, para que assim forneça aos utilizadores da sua informação financeira¹ um maior grau de confiança.

2.1.3 O Auditor Financeiro

O papel do ROC foi objecto nos últimos tempos de numerosos debates no mundo inteiro. Foram levantadas questões relativas à função da revisão legal de contas e à independência do revisor oficial após, nomeadamente, um certo número de falências importantes no sector financeiro.

Os ROC desempenham um papel importante e estão incumbidos por lei de proceder à revisão legal de contas. Essa missão corresponde ao cumprimento de uma função na

¹Pessoas que, de algum modo, têm interesse na empresa, como sejam o Estado, os sócios/accionistas, os fornecedores, os trabalhadores da própria empresa, os bancos, etc.

sociedade, pela apresentação de opinião sobre a veracidade e adequação das demonstrações financeiras das entidades auditadas. A independência dos auditores deverá assim constituir a base fundamental da auditoria (Comissão das Comunidades Europeias (CCE), 2010).

De acordo com a CCE (2010), o facto de as demonstrações financeiras das empresas serem auditadas não significa que o auditor tenha a obrigação de garantir que as contas auditadas estão inteiramente isentas de distorções. Quando declaram que as demonstrações financeiras dão uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o referencial de relato financeiro, os auditores dão uma “razoável garantia de fiabilidade²” de que as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material devido a fraude ou a erro. Os auditores tentam, portanto, minimizar o risco de que as informações financeiras históricas, apresentadas em conformidade com um determinado quadro contabilístico, estejam “materialmente” distorcidas.

A crise do sector bancário mostrou que as opiniões da auditoria devem centrar-se na prevalência da “substância sobre a forma”, o que inclui a necessidade de garantir que não existe uma arbitragem para tirar partido das diferenças entre os referenciais regulamentares das diferentes jurisdições. É importante notar que as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) ou Normas Internacionais de Relato Financeiro se baseiam na premissa dos princípios da imagem verdadeira e apropriada e da prevalência da substância sobre a forma (CCE, 2010).

Os ROC são responsáveis pela Revisão Legal das Contas de entidades públicas e privadas, pela auditoria às contas, podendo também executar outros serviços relacionados com a revisão e a auditoria como, por exemplo, pareceres sobre fusões, cisões, transformações, avaliações e outros aspectos que tenham uma natureza e âmbito bem definidos. É-lhes também permitido o exercício de funções de docência ou consultoria em matérias que integrem o programa de admissão à Ordem (OROC, 2007).

²Uma razoável garantia de fiabilidade é normalmente definida como um nível elevado, mas não absoluto, de garantia de fiabilidade.

2.2 Enquadramento Normativo da Auditoria

2.2.1 A OROC e o Normativo Técnico

A Câmara dos Revisores Oficiais de Contas foi constituída, em Portugal, em 1974, com base no Decreto-Lei nº 1/72, de 3 de Janeiro e a Portaria nº87/74, de 6 de Fevereiro. No entanto, desde 1999 que este organismo passa a designar-se como Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), com a publicação do Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de Novembro.

Este novo estatuto trouxe mudanças orgânicas significativas, não só em termos de alteração da designação para OROC, mas também em relação a outros aspectos, nomeadamente à: 1) sujeição à disciplina normativa e ao controlo de todas as matérias de revisão legal de contas, auditoria às contas e serviços relacionados, de empresas ou de outras entidades; 2) atribuição à Ordem da disciplina normativa sobre tudo o que respeita à inscrição; 3) atribuição à Ordem da disciplina da actividade de consultoria exercida pelos seus membros nas matérias de exame de admissão à Ordem; 4) atribuição ao Conselho Directivo de competência expressa para aprovar directrizes de revisão/auditoria; 5) entre outros.

O auditor, no exercício das suas funções, tem um normativo técnico a seguir. A nível nacional, o auditor encontra-se abrangido por Normas Técnicas de Revisão de Auditoria (NTRA), por Directrizes de Revisão de Auditoria (DRA), por Interpretações técnicas (IT) e por Recomendações Técnicas (RT). A nível internacional o auditor tem ao seu dispor as Normas Internacionais de Auditoria, emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC).

As NTRA são constituídas por princípios básicos e procedimentos essenciais a cumprir obrigatoriamente pelos auditores, no desenvolvimento dos seus trabalhos, estando estas normas divididas em normas gerais, normas relativas ao trabalho de campo e normas para elaboração de relatórios.

As DRA são um conjunto de directrizes que orientam o trabalho do auditor. Estas são portanto, fundamentais no exercício das suas funções, uma vez que traçam todo o caminho que este deve seguir ao longo do seu trabalho, explicitando orientações próprias para cada aspecto a ser analisado, nomeadamente, no planeamento do trabalho, no conhecimento do negócio e do controlo interno, na elaboração dos papéis de trabalho, entre outros.

As RT são específicas para determinadas áreas de revisão legal de contas e direccionadas para as diferentes tarefas inerentes à mesma. Estas têm, o propósito de harmonizar os procedimentos adoptados.

Por fim, as IT procuram responder a questões relacionadas com aspectos técnicos da profissão que surgem em diversas matérias.

Em termos de relações internacionais, a OROC é membro da IFAC, membro fundador da *Federation des Experts Comptables* (FEE), e mantém relações de grande proximidade com os organismos congéneres de outros países (OROC,2007).

O IFAC é uma organização internacional no âmbito da profissão da área contabilística que pretende servir o interesse público através, entre outras coisas, do desenvolvimento de normas nas áreas de auditoria, educação, ética e no relato financeiro do sector público. No âmbito da auditoria, o IFAC actua através do comité *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) que elabora as normas internacionais de auditoria (ISA – *International Standards on auditing*).

Com o objectivo de harmonizar a aplicação das normas internacionais de auditoria na União Europeia, a Directiva nº 2006/43/CE, denominada de “nova” VIII Directiva, transposta através do Decreto-Lei nº 224/2008, de 20 de Novembro, para o normativo nacional, faz referência a uma harmonização de elevado nível dos requisitos da revisão legal de contas. Segundo o artigo nº 26 da referida directiva, os Estados Membros devem exigir que os ROC e as Sociedades de ROC (SROC) realizem as revisões legais das contas de acordo com as normas internacionais de auditoria aprovadas pela Comissão das Comunidades Europeias.

2.2.2 Directivas Comunitárias

As directivas comunitárias surgem com o objectivo do estabelecimento de um mercado único de bens e serviços, com a progressiva anulação das diferenças entre as normas que regulam a actividade económica e o funcionamento dos mercados. Assim, é necessário normalizar e melhorar a qualidade de informação financeira para investidores e para todas as entidades que intervêm, participam ou regulam os mercados.

Em termos históricos, as directivas comunitárias aplicáveis à regulamentação e supervisão da actividade do revisor/auditor, foram as IV, VII e VIII Directivas.

A IV Directiva nº 78/660/CEE do Conselho, de 25 de Julho de 1978, relativa às contas anuais de certas formas de sociedades, regula as contas individuais, de modo a estruturar as contas apresentadas, o relatório de gestão, os critérios valorimétricos e a divulgação dos documentos.

A VII Directiva nº 83/349/CEE do Conselho, de 13 de Julho de 1983, determina que a empresa que elabora as contas consolidadas deve mandá-las fiscalizar por pessoas habilitadas para fiscalização de contas, por força do direito do Estado Membro a que esta empresa esteja sujeita.

A primeira directiva especificamente relacionada com a auditoria foi a VIII Directiva nº 84/253/CEE do Conselho, de 10 de Abril de 1984, que veio harmonizar as normas sobre o exercício da profissão de revisor/auditor, ou seja, sobre a habilitação das pessoas encarregues da auditoria legal das contas anuais, assegurando que sejam idóneas e competentes.

De acordo com Gomes (2006), nenhuma destas directivas forneceu qualquer orientação efectiva quanto à independência, nomeação, destituição, remuneração, relatórios ou responsabilidade civil dos revisores/auditores.

A necessidade de revisão e reforço da VIII Directiva relativa à aprovação das pessoas encarregues da fiscalização legal dos documentos contabilísticos surgiu, nomeadamente, na sequência dos vários escândalos financeiros, que vieram colocar em causa o trabalho dos revisores/auditores, os quais trouxeram prejuízos consideráveis para os mercados de capitais e para a economia não só nos EUA mas também na Europa.

De acordo com Reis (2008), foi então criado um comité de auditoria na União Europeia, no fim do século passado, cuja finalidade era a de debater e melhorar a qualidade da auditoria, nas seguintes áreas prioritárias: o controlo de qualidade nas auditorias, as normas de auditoria e a independência dos revisores/auditores.

Na sequência dos trabalhos realizados pelo referido comité de auditoria, surgem duas recomendações: 1ª) Recomendação da Comissão 2000/256/CEE, de 15 de Novembro de 2000, relativa ao controlo de qualidade da revisão legal de contas na União Europeia; 2ª) Recomendação da Comissão 2002/590/CEE, de 16 de Maio de 2002, sobre a independência dos ROC na União Europeia.

A seguir procedeu-se à preparação de uma proposta para reformulação total da VIII Directiva, de maneira a que contivesse todas aquelas recomendações.

Em 2006, foi aprovada na Europa, a Directiva 2006/43/CE, denominada VIII Directiva do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas que revogou a anterior Directiva 84/253/CEE, do Conselho, de 10 de Abril, a qual esteve em vigor mais de 22 anos.

Como refere Costa (2010), as motivações desta nova VIII Directiva são reconquistar a confiança do público nos mercados financeiros fortemente abalados com a profusão de escândalos que ao longo dos últimos anos têm vindo a afectar grupos empresariais, alguns deles de âmbito multinacional.

Muitas das disposições presentes na nova VIII Directiva constavam já das recomendações da comissão antes referidas, mas considerando a necessidade de reforçar a confiança dos investidores nos auditores e no mercado, foram incluídas num instrumento legislativo de carácter vinculativo que garante uma maior rigidez e harmonização.

2.2.3 A “nova” VIII Directiva

Como já referido, o âmbito da nova VIII Directiva é muito mais amplo que o da Directiva nº 84/253/CEE (denominada daqui para a frente como antiga directiva), a qual ao longo de 5 capítulos, tratava apenas das regras de aprovação dos auditores, da integridade e da independência profissional e da publicidade (Costa, 2010).

A nova VIII Directiva tem 55 artigos distribuídos ao longo de doze capítulos, distribuídos da seguinte forma:

1º Capítulo: Trata do objecto da directiva (estabelecer regras relativas à auditoria às contas anuais e consolidadas) e, no seu artigo 2º, dá definições de 16 termos que aparecem ao longo da mesma.

2º Capítulo: Não apresenta diferenças substanciais face à antiga directiva, salvo uma ou outra actualização de terminologia, referindo quais as situações em que uma pessoa singular pode ser aprovada como auditor.

3º Capítulo: Obriga à existência de um registo público de auditores em cada Estado Membro com diversas informações sobre os mesmos e facilmente acessível ao público.

4º Capítulo: Refere que todos os auditores se encontram sujeitos a princípios de deontologia profissional que abranjam, pelo menos, a sua função de interesse público, a sua integridade e objectividade e a sua competência e diligência profissionais.

5º Capítulo: Determina que as auditorias devem ser realizadas de acordo com as normas internacionais de auditoria aprovadas pela Comissão das Comunidades Europeias e a serem publicadas na íntegra nas línguas oficiais da Comunidade no Jornal Oficial da União Europeia.

6º Capítulo: Estabelece que todos os auditores devem estar sujeitos a um sistema de asseguração da qualidade, de acordo com vários critérios.

7º Capítulo: Estabelece que os Estados Membros devem assegurar a existência de sistemas eficazes de inspecção e sanções com o objectivo de detectar, corrigir e prevenir uma execução inadequada de auditorias. As sanções aplicadas aos auditores devem ser adequadamente divulgadas ao público.

8º Capítulo: Seguramente um dos mais importantes da nova VIII Directiva e baseia-se no mesmo tema (supervisão pública da profissão) o que já está contemplado na Lei *Sarbanes-Oxley*.

No caso dos EUA foi criada a Lei de *Sarbanes-Oxley* devido à necessidade de fornecer um novo impulso ao trabalho dos revisores, pela via da regulamentação, na tentativa de dar uma resposta rápida aos factos ocorridos, procurando restaurar a credibilidade do mercado de accionistas do país.

Desta forma, a Lei de *Sarbanes-Oxley* é o resultado de uma rápida mobilização das autoridades norte-americanas com o objectivo de minimizar, através de medidas concretas, os danos decorrentes das diversas fraudes, alterando as normas de conduta dos administradores. Por outro lado, esta lei preocupou-se com os profissionais de mercado que envolvem a empresa tais como os auditores, os analistas e até mesmo os advogados.

De entre as medidas impostas por esta lei, encontra-se a maior responsabilização da *Security and Exchange Commission* (SEC), que tem como objectivo implementar as decisões sobre os requisitos a cumprir na nova lei. A essa medida soma-se a criação do *Public Company Accounting*

Oversight Board (PCAOB), com competência para exercer uma fiscalização específica da actividade de auditoria nas empresas emissoras de *securities*³.

Assim sendo, um dos principais objectivos da lei, foi fazer com que os agentes de mercado actuem como fiscais, colocando mais ênfase na prevenção do que propriamente na repressão de ilícitos dessa natureza.

Em Portugal, com a nova VIII Directiva, foi também criado o Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), através do Decreto-Lei n° 225/2008, de 20 de Novembro. Ao CNSA é atribuída a responsabilidade pela organização de um sistema de supervisão público dos ROC e das SROC e a função de supervisionar o exercício da actividade de auditoria por uma entidade independente e assegurar a coordenação e cooperação entre Estados Membros.

O CNSA integra um representante do Banco de Portugal, da Comissão de Valores Mobiliários (CMVM)⁴, do Instituto de Seguros de Portugal, da OROC e da Inspeção-Geral de Finanças.

Ainda com a introdução da nova VIII Directiva, e com a publicação do Decreto-Lei n°224/2008, de 20 de Novembro, impôs-se a obrigatoriedade dos ROC e das SROC, que realizem auditorias a entidades de interesse público, em elaborar e divulgar um relatório de transparência e sujeitar-se a um controlo de qualidade mais frequente.

De acordo com o artigo 2º, do Decreto-Lei n°225/2008, entidades de interesse público são:

- a) Os emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado;
- b) As instituições de crédito que estejam obrigadas à revisão legal de contas;
- c) Os fundos de investimento mobiliário previstos no regime jurídico dos organismos de investimento colectivo;
- d) Os fundos de investimento mobiliário previstos no regime jurídico dos fundos de investimento imobiliário;
- e) As sociedades de capital de risco e os fundos de capital de risco;

³Instrumento financeiro comprado e vendido em mercados financeiros, como títulos, acções, opções e warrants.

⁴ A CMVM é um organismo público independente com autonomia administrativa e financeira. Foi criada em Abril de 1991, com a missão de supervisionar e regular os mercados de valores mobiliários e instrumentos financeiros derivados e a actividade de todos os agentes que nele actuam.

- f) As sociedades de titularização de créditos e os fundos de titularização de créditos;
- g) As empresas de seguros e resseguros;
- h) As sociedades gestoras de participações sociais, quando as participações detidas, directa ou indirectamente, lhes confirmam a maioria dos direitos de voto das instituições de crédito referidas na alínea b);
- i) As sociedades gestoras de participações sociais no sector dos seguros e as sociedades gestoras de participações mistas de seguros;
- j) Os fundos de pensões;
- k) As empresas públicas que, durante dois anos consecutivos, apresentem um volume de negócios superior a € 50.000.000, ou um activo líquido total superior a €300.000.000.

Desta forma, e de acordo com o preceituado, no artigo 62º-A, do Decreto-Lei nº 224/2008, “Dever de elaboração e divulgação do relatório de transparência”, os ROC e SROC, que realizem a auditoria às contas de entidades de interesse público, nos termos definidos no já referido, artigo 2º do Decreto-Lei nº 225/2008, de 20 de Novembro, devem publicar no seu sítio da internet, no prazo de 3 meses a contar do fim de cada exercício financeiro, um relatório anual de transparência, que deve incluir pelo menos:

- a) Uma descrição da estrutura jurídica e da propriedade;
- b) Sempre que a sociedade de ROC pertencer a uma rede, uma descrição da rede e das disposições jurídicas e estruturais da rede;
- c) Uma descrição da estrutura de governação da SROC;
- d) Uma descrição do sistema interno do controlo de qualidade da sociedade de revisores oficiais de contas e uma declaração emitida pelo órgão de administração ou de direcção relativamente à eficácia do seu funcionamento;
- e) Uma indicação de quando foi realizada a última verificação de controlo de qualidade a que se refere o artigo 68.º;
- f) Uma listagem das entidades de interesse público relativamente às quais a SROC realizou, no exercício financeiro anterior, uma revisão legal de contas ou auditoria imposta por disposição legal;

- g) Uma declaração sobre as práticas de independência da SROC, que confirme igualmente a realização de uma análise interna da conformidade destas práticas de independência;
- h) Uma declaração sobre a política seguida pela SROC relativamente à formação contínua dos ROC;
- i) Informações financeiras que demonstrem a relevância da SROC, em especial o volume de negócios total repartido pelos honorários auferidos pela revisão legal das contas individuais e consolidadas e pelos honorários facturados relativamente a outros serviços de garantia de fiabilidade, serviços de consultoria fiscal e outros serviços não relacionados com a revisão ou auditoria;
- j) Informações quanto à base remuneratória dos sócios.

Mediante solicitação fundamentada de um ROC ou de uma SROC, o CNSA pode autorizar a não divulgação das informações referidas na alínea f), na medida necessária para atenuar uma ameaça eminente e significativa à segurança pessoal de qualquer pessoa (art. 62º-A, §2).

O relatório de transparência deve ser assinado pelo ROC ou pela SROC, consoante o caso, podendo esta assinatura ser feita, nomeadamente, por assinatura electrónica, tal como previsto na lei (art. 62º-A, § 3).

9º Capítulo: Refere que os auditores são designados pela Assembleia Geral de accionistas ou membros da entidade auditada e só podem ser destituídos quando existam razões válidas para tal, onde não se inclui a divergência de pontos de vista relativamente ao tratamento contabilístico ou a procedimentos de auditoria.

10º Capítulo: Estabelece que os Estados Membros podem isentar da realização de revisão legal de contas as entidades de interesse público que não tenham emitido valores mobiliários admitidos à negociação num mercado regulamentado.

As entidades de interesse público, tal como refere o artigo 2º da nova VIII Directiva, são “as entidades regidas pelo direito de um Estado Membro, cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado de qualquer Estado Membro; as instituições de crédito; as empresas de seguros; e as entidades que sejam de relevância pública significativa em razão do seu tipo de actividade, da sua dimensão ou do seu número de trabalhadores (mas estas apenas se os Estados Membros assim o entenderem).”

A nova VIII Directiva obriga a que os auditores que auditam entidades de interesse público publiquem no seu *site*, no prazo de três meses a contar do fim de cada exercício financeiro um relatório anual de transparência com diversas informações com os mesmos relacionadas, incluindo a base remuneratória dos sócios da SROC (Costa, 2010).

As entidades de interesse público devem ter um comité de auditoria composto por membros não executivos do órgão de administração e/ou por membro do órgão de fiscalização da entidade auditada e/ou por membros designados pela Assembleia Geral de accionistas dessa entidade.

Este capítulo da directiva debruça-se ainda sobre a independência e assegurarão da qualidade, sendo que os sócios das firmas de auditores responsáveis pela auditoria devem ser substituídos no prazo máximo de sete anos e só podem voltar a exercer tais funções na mesma entidade decorridos que sejam dois anos.

Por seu lado, a assegurarão da qualidade do trabalho dos auditores deve ser realizada com uma periodicidade mínima de três anos (seis anos nos casos das entidades que não sejam de interesse público, como referido anteriormente).

11º Capítulo: Inclui várias disposições relacionadas com auditores de países terceiros (autorização, aprovação, registo e supervisão) e aspectos que têm a ver com a cooperação entre as autoridades competentes de tais países.

12º Capítulo: Trata de diversas disposições transitórias e finais, de entre as quais se destacam alterações às IV e VII Directivas sobre as sociedades de capitais, no sentido de as mesmas passarem a exigir que as entidades divulguem, nas contas anuais (individuais) e consolidadas, os honorários facturados pelos auditores separados por serviços de auditoria, outros serviços de assegurarão, serviços de consultoria fiscal e outros serviços que não sejam de auditoria.

2.2.4 Projecto do novo código de ética

O auditor/revisor, até 2011, seguiu o Código de Ética e Deontologia Profissional (CEDP), publicado no Diário da República, III Série, nº 297, de 26 de Dezembro de 2001.

O referido código define os princípios fundamentais da profissão, que deverão, em todas as circunstâncias, pautar a conduta pessoal e profissional do ROC, tendo em consideração os

restantes normativos aplicáveis. O auditor/revisor deve adoptar uma conduta responsável que prestigie a profissão e a si próprio.

O art.º 2º do CEDP estabelece que o ROC deve exercer a sua actividade profissional com independência, responsabilidade, competência e urbanidade. Deve ainda respeitar a legalidade, o sigilo profissional, as regras sobre publicidade pessoal e profissional e os seus deveres para com os colegas, os clientes, a OROC e outras entidades, acautelando legitimamente os seus direitos.

A transposição da Directiva nº 2006/43/CE para a ordem jurídica interna, através do Decreto-Lei nº 224/2008, de 20 de Novembro, deu origem à revisão e adaptação dos diversos regulamentos internos relativos às diferentes atribuições da Ordem.

De acordo com Monteiro (2011), bastonário e presidente do conselho directivo da OROC, era indispensável proceder-se à actualização do CEDP aprovado em 2001, por forma a promover o acolhimento das exigências fixadas pela referida directiva e um maior alinhamento com os respectivos normativos internacionais.

O IFAC aprovou um novo Código de Ética que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 2011 e a generalidade das diferentes associações profissionais membros da IFAC, têm vindo a proceder à alteração dos respectivos normativos.

Em Portugal, tal como em outros países, procedeu-se à elaboração de um projecto para o novo CEDP, aprovado pelo Conselho Directivo no dia 22 Junho de 2011. Todos os revisores foram convidados a proceder à análise crítica do referido projecto, tendo sido esperados contributos até ao dia 15 de Julho.

O documento foi posteriormente submetido à apreciação dos órgãos competentes (Conselho Superior e Assembleia Geral da OROC e do CNSA), tendo sido realizada em Setembro a Assembleia extraordinária da Ordem para a sua apreciação e aprovação. Assim, a 29 de Setembro de 2011 com o parecer favorável do CNSA foi aprovado o novo Código de Ética e Deontologia Profissional.

Proceder-se-á de seguida à sua publicação em Diário da República entrando imediatamente em vigor (OROC, 2011).

O novo CEDP está alinhado com o normativo aprovado pelo IFAC, sendo de destacar a relevância que foi dada ao capítulo da independência, o qual passou a incluir exemplos de possíveis salvaguardas para mitigar as ameaças que, em cada caso, se venham a revelar (OROC, 2011).

2.3 A crise e a função de auditoria

O início do século XXI ficou marcado por uma série de falências de grupos societários norte-americanos de grande dimensão, como a *Enron*, *WorldCom*, *Tyco*, *Adelphia*, a que se juntou o desaparecimento da *Arthur Andersen* (Ferreira, 2008). Na Europa, também assistimos à falência de vários grupos de grande dimensão, como a *Abold*, *Parmalat* e *Vivendi*.

Estes escândalos financeiros deixaram marcas bastante profundas não só nos investidores mas também nos mercados financeiros e de capitais. Pires (2008) defendeu que este tipo de escândalos não se iria limitar nem no tempo nem no espaço e que indicavam uma certa probabilidade de recorrência, o que se comprovou em 2008.

O ano de 2008 ficou assinalado por uma grave crise financeira nos mercados internacionais, que ainda não foi superada.

Os primeiros sinais desta crise surgiram nos EUA, no Verão de 2007. O processo de globalização das economias e a integração dos mercados de capitais contribuíram para que este fenómeno se tenha alastrado rapidamente às restantes economias mundiais e, em consequência, várias economias revelaram sinais de abrandamento do crescimento e outras entraram em recessão.

2.3.1 *Corporate Governance*

Em Janeiro de 2009, o Presidente da CMVM efectuou uma apresentação perante a Comissão Parlamentar do Orçamento e Finanças sobre a crise financeira internacional e as suas repercussões no sistema financeiro nacional (CMVM, 2009).

Nesta apresentação foram evidenciados alguns aspectos que estiveram na origem da crise, designadamente, no âmbito do *corporate governance* constatou-se ineficiências no controlo de riscos e irregularidades nas empresas; sistemas de remuneração com incentivos perversos, não

controlados pelos accionistas; privilégio dos resultados de curto prazo, dos prémios de gestão, do crescimento sem limites e insuficiente controlo por órgãos de fiscalização e auditores.

Como refere Pires (2008), as sucessivas falências que ocorreram nas últimas duas décadas, aliadas à falta de resposta de contabilidade tradicional em medir a performance da empresa, têm levado a uma crescente ênfase do *corporate governance*.

O conceito de *corporate governance*, também designado como governo das sociedades, é um conceito relativamente novo, quer nos debates públicos quer a nível académico, embora o seu estudo não o seja. O estudo tem as suas raízes nos trabalhos de, entre outros, Berle e Means (com a publicação em 1932 do livro “*The modern Corporation and Private Property*”) e, ainda mais cedo, de Adam Smith (com a publicação em 1776 do seu livro “*The wealth of Nations*”).

John e Senbet (1998) referem que o governo das sociedades é um meio através do qual as várias partes interessadas (*stakeholders*) exercem o controlo da acção dos directores e gestores da sociedade e, assim, protegem os seus interesses.

A CMVM entende por governo das sociedades um sistema de regras e condutas relativo ao exercício da direcção e do controlo das sociedades emittentes de acções admitidas à negociação em mercado regulamentado (CMVM, 2003).

Em Portugal existe o Instituto Português de *Corporate Governance* (IPCG) com o objectivo de desenvolver o diálogo, a investigação e a divulgação dos princípios de *corporate governance* no tecido empresarial português.

O IPCG pretende compilar diversos guias de boas práticas com um carácter iminentemente “*business oriented*” – os chamados cadernos do IPCG – cobrindo diversos sectores relevantes na área do *corporate governance* e ocupando, de forma inovadora, um espaço até agora deixado em aberto pelas entidades públicas e privadas que tratam estes temas em Portugal (IPCG, 2011).

O IPCG (2011) refere que *Corporate Governance* é o sistema pelo qual as sociedades são dirigidas e controladas. Os Conselhos de Administração são responsáveis pela gestão das suas empresas. O papel dos accionistas é o de nomear os directores e os auditores e o de certificar que está a ser utilizada uma estrutura governativa adequada. As responsabilidades do Conselho incluem a definição de objectivos estratégicos para a empresa, liderando no sentido de colocar

esses objectivos em prática, supervisionando a gestão do negócio e elaborando relatórios aos accionistas.

As várias definições apresentadas surgem associadas à perspectiva do problema de agência, que ocorre quando existem conflitos de interesses entre accionistas, gestores, credores e trabalhadores de uma empresa, originados pela separação entre a propriedade e o controlo.

Os mecanismos de *corporate governance*, segundo o IPCG (2006), podem variar de acordo com o enquadramento legal e institucional de cada país e podem também variar de entidade para entidade. Em termos de sistemas podem ser identificados dois sistemas:

- (i) *Sistema Continental* (ou sistema de controlo interno);
- (ii) *Sistema Anglo-Saxónico* (ou sistema de controlo externo ou sistema de controlo pelo mercado).

O primeiro sistema é aplicado, normalmente, ao governo das entidades da Europa Continental e do Japão, enquanto o segundo sistema é identificado com os EUA, o Reino Unido e países de expressão e influência anglo-saxónica.

O tipo de estrutura de propriedade e o papel e a relevância do mercado de capitais são características que distinguem estes dois sistemas. No sistema continental a propriedade é muito concentrada, com bancos, entidades e famílias, enquanto no sistema anglo-saxónico a propriedade dispersa. Nos EUA e no Reino Unido, os investidores institucionais são grandes accionistas, gerindo globalmente uma posição expressiva no mercado de capitais embora individualmente as suas posições accionistas em cada empresa sejam pouco expressivas.

O IPCG (2006) evidencia que a auditoria constitui um pilar essencial dos sistemas *corporate governance*, na medida em que a eficácia, rigor e independência da sua prestação são contributo essencial para a qualidade e credibilidade da informação financeira.

2.3.2 O papel das multinacionais de auditoria

As empresas cotadas nos mercados europeus de capitais solicitam serviços de auditoria à escala internacional, dado que possuem filiais em muitas jurisdições. Muitas vezes essas

empresas ficam limitadas à escolha de entre quatro redes (as chamadas *Big Four*⁵), das poucas capazes de satisfazer a procura de serviços de auditoria internacionais para as empresas cotadas. Em certos sectores (nomeadamente os serviços financeiros), dadas as regras de independência que impedem a escolha da mesma rede para os serviços de auditoria e outros serviços, as hipóteses de escolha são ainda mais limitadas (CCE, 2008).

Leuz e Verrecchia (2000) argumentam que as empresas multinacionais de auditoria (*Big Four*) possuem alta qualidade nas suas actividades, assim como Palmrose (1986) e Chan *et al.* (1993) destacam que essas empresas possuem mais recursos e profissionais altamente qualificados, além do interesse de preservarem a reputação das suas empresas.

A função do auditor ao longo desta última década tem sofrido algumas pressões que puseram em causa a sua independência, integridade, credibilidade e a qualidade do seu trabalho.

Essas pressões tiveram o seu início nos Estados Unidos com a falência da *Enron*, com o desaparecimento da multinacional Arthur Andersen e agora mais recentemente com a crise financeira desencadeada pelo *subprime*, onde bancos como o Lehman Brothers acabam por declarar falência. A crise acabou por se generalizar em todo o mundo e a perda de confiança nas pessoas e nas instituições é quase total, revestindo-se o papel do auditor como essencial para que a confiança nas empresas e no sistema financeiro em geral possa ser restaurada (Rodrigues, 2010).

O trabalho de auditoria tem suscitado muitas dúvidas ao mercado. A crise que vivemos tem uma importante responsabilidade em vários agentes financeiros nomeadamente, as agências de *rating*, os bancos, os fundos de alto risco (*hedge funds*), as autoridades de supervisão, e também as empresas de auditoria, quando emitem um relatório limpo de uma empresa que não está limpa.

Os problemas de auditoria são vários, entre os quais, a alta concentração de empresas de auditoria (*big four*), a rotação do auditor, a independência do auditor, a previsão do futuro, a diferença de expectativas entre o mercado e o trabalho de auditoria e as prestações de serviços para além dos de auditoria (Serer, 2011).

⁵ Nomenclatura dada às grandes empresas de auditoria como a Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, KPMG e PricewaterhouseCoopers.

Segundo a CCE (2010), nas últimas duas décadas assistiu-se a uma consolidação de grandes firmas de auditoria em firmas ainda maiores. Depois do desaparecimento da Arthur Andersen, actualmente existem poucas dessas grandes firmas multinacionais, e menos ainda com capacidade de realizar auditorias de instituições muito grandes e complexas. O potencial colapso de uma dessas grandes firmas poderá não só perturbar a disponibilidade de informação financeira auditada, como também quebrar a confiança dos investidores, podendo afectar a estabilidade do sistema financeiro no seu conjunto.

Com a falência da Enron, em 2002, associada a uma das *big five* de auditoria, Arthur Andersen, o trabalho de auditoria tem sido duramente criticado e posto em causa. A Arthur Andersen realizou a auditoria da Enron durante cerca de 10 anos.

A auditora e consultora, outrora símbolo de liderança e desempenho, uma multinacional com presença em diversos países e resultados económicos sempre em alta, faliu semanas depois de ter sido público o caso das contas da *Enron*, as quais deveria ter analisado e alertado o público da verdadeira situação da empresa. Para além de não o ter feito, a Arthur Andersen ainda eliminou provas (Orduña, 2002).

Assim podemos constatar que a incompatibilidade das duas actividades exercidas eram conflituosas porque, se por um lado, a auditoria tem como função verificar as demonstrações financeiras e dar credibilidade às informações divulgadas de forma isenta e transparente, por outro, a actividade de consultoria está relacionada directamente com a optimização de lucros e processos internos que muitas vezes se distanciam do dever de transparência da auditoria.

Em 2008, com a falência da Lehman Brothers a auditoria foi colocada novamente em causa. A Lehman Brothers teve enormes perdas associadas ao negócio das hipotecas do *subprime* e as suas acções caíram drasticamente.

A Lehman Brothers recebeu um parecer sem reservas da empresa de auditoria Ernst&Young em Janeiro de 2008, seguido de um atestado de boa saúde financeira nas suas contas trimestrais em Julho de 2008. Em Agosto a empresa enfrentava sérios problemas financeiros e entrou em processo de falência (Sikka, 2009).

A auditoria, juntamente com a supervisão e o governo das sociedades, deve contribuir fundamentalmente para a estabilidade financeira, uma vez que dá garantias sobre a real saúde financeira das empresas. Uma auditoria sólida constitui um elemento chave para restabelecer a

confiança nos e dos mercados, contribuindo para a protecção dos investidores e reduzindo o custo do capital para as empresas (CCE, 2010).

Neste contexto, é importante sublinhar que os ROC desempenham um papel importante e estão incumbidos por lei de proceder à revisão legal de contas. Essa missão corresponde ao cumprimento de uma função na sociedade, pela apresentação de opinião sobre a veracidade e adequação das demonstrações financeiras das entidades auditadas. A independência dos auditores deverá assim constituir a base fundamental da auditoria (CCE, 2010).

Síntese:

A auditoria é o exame das demonstrações financeiras e registos administrativos em que o auditor observa a exactidão, integridade e autenticidade de tais demonstrações, registos e documentos.

Face às profundas mudanças ocorridas no ambiente de negócios, no modo de funcionamento e de suporte das operações das empresas, nos últimos anos a auditoria sentiu uma pressão significativa para evoluir e encontrar respostas num meio empresarial cada vez mais complexo.

Actualmente, as empresas são constituídas por organizações de grande dimensão, operando em diversos segmentos de negócio e geográficos, suportados por complexos sistemas de informação e colaboradores altamente qualificados, pelo que a auditoria teve que acompanhar este processo de evolução rápido e de extrema complexidade.

Desta forma, enquanto inicialmente a auditoria dava especial importância à detecção de erros e fraudes, pois os investidores estavam interessados apenas no retorno do seu investimento, actualmente a auditoria foca-se na confirmação e no controlo dos riscos que afectam a organização, uma vez que os investidores querem indicadores que demonstrem qual o rumo que a empresa irá tomar a curto, médio e longo prazo.

A auditoria passa, portanto, a basear-se na confiança na própria organização, tendo uma finalidade preventiva e de melhoria continua.

Dadas as alterações ocorridas no âmbito da auditoria financeira, também os organismos que regem esta actividade têm vindo a sofrer alterações, nomeadamente em Portugal, com a alteração da designação de Câmara dos Revisores Oficiais de Contas para Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Esta alteração implicou mudanças significativas, não apenas na alteração da designação como em vários outros aspectos.

O normativo técnico seguido pelos auditores também tem sofrido mudanças. A introdução da Directiva 2006/42/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio, aparece numa tentativa de reconquistar a confiança do público em geral, uma vez que o trabalho de auditoria estava a ser posto sistematicamente em causa, devido aos diversos escândalos ocorridos nos EUA e também na Europa.

A obrigatoriedade das auditorias serem realizadas com base nas normas internacionais de auditoria vem reforçar a aguardada harmonização das normas e vem trazer uma maior credibilidade para a análise e os relatórios emitidos pelos auditores.

Para além da imposição das normas internacionais de auditoria, a referida directiva impõe que todos os auditores têm que estar sujeitos a um código de ética e deontologia profissional, para que sejam salvaguardados os princípios da independência, da integridade e objectividade, da competência e diligências profissionais.

Nesse âmbito o CEDP em vigor desde 2001, teve agora necessidade de ser reformulado para dar resposta às novas exigências de mercado, para acompanhar as imposições da nova VIII Directiva e para haver um alinhamento com os normativos internacionais, nomeadamente com o normativo seguido pelo IFAC.

Diversos escândalos relacionados com auditoria ocorreram em todo o mundo. Nos EUA, as fraudes ocorridas na Enron e todos os problemas encontrados nas demonstrações financeiras da WorldCom e da Xerox colocaram em causa a utilidade e idoneidade da auditoria. Na Europa, casos como os da Parmalat, acentuaram a situação de desconfiança e insatisfação com o trabalho do auditor.

Desta forma, a exposição mediática a que os auditores têm sido sujeitos no âmbito da crise nacional e internacional e o aparecimento de casos, aparentemente inexplicáveis de errónea informação financeira e contabilística tem contribuído para que o trabalho de auditoria não tenha a credibilidade desejada.

A responsabilidade pela preparação das demonstrações financeiras de qualidade reside no órgão de gestão, que deve assegurar uma estrutura adequada, em ordem à correcta implementação das normas contabilísticas.

Desde há várias décadas que a necessidade de regulamentação e de mecanismos que permitam melhor controlo e fiscalização dos responsáveis do Governo das Sociedades vinha a ser manifestada. Na verdade, esta necessidade verifica-se aquando da ocorrência de crises financeiras, ou quando se tornam públicos alguns escândalos pela conduta imprópria de alguns gestores.

Efectivamente, os diversos colapsos acabaram com um denominador comum: a evidência de ter falhado o controlo interno e externo e o Governo das Sociedades, uma vez que falharam um conjunto de mecanismos que controlam e fiscalizam a actividade e que visam uma gestão eficaz, eficiente e consentânea com os seus interesses.

Em Portugal foi criado o Instituto Português de *Corporate Governance* com o objectivo de introduzir através de vários guias, um conjunto de boas práticas de *corporate governance*, desenvolvendo o diálogo e a investigação sobre este tema.

Neste sentido, é necessário que as empresas de auditoria estejam capacitadas a lidar com este tipo de problemas e que sejam independentes quando emitem a sua opinião de que as demonstrações financeiras apresentam “a imagem verdadeira e fiel” da empresa.

Desta forma, as multinacionais de auditoria (as *big-four*) têm um papel importante, pois possuem recursos e profissionais altamente qualificados, assim como alta qualidade nas suas actividades.

Para além disso, são estas empresas que impulsionam a harmonização dos princípios contabilísticos e das normas de auditoria, uma vez que a sua responsabilidade é a de manter a fama dos seus serviços e informar com qualidade e veracidade todos os interessados na empresa auditada, para além de auditarem empresas internacionais.

CAPÍTULO III - ESTÁGIO

Capítulo III – Estágio

O trabalho de auditoria confronta sempre um conflito entre eficácia e eficiência devido a, no âmbito deste tipo de trabalhos, existir escassez de recursos, quer ao nível do tempo de execução do mesmo, quer ao nível da qualidade e tempestividade da informação disponível para o auditor externo.

Os trabalhos de auditoria tendem a ser mais eficientes, ou seja, a consumir menos recursos, quanto menor é a afectação da combinação de risco inerente e do risco de controlo, permitindo que o auditor desenvolva testes de auditoria menos extensos e menos tempestivos, podendo nalguns casos os procedimentos analíticos de auditoria ser uma boa ferramenta para sustentar as opiniões formuladas pelo auditor.

Os auditores em Portugal, independentemente da dimensão da empresa de auditoria e da forma do exercício da profissão, utilizam com maior frequência procedimentos analíticos, uma vez que lhes é impossível analisar todos os papéis da contabilidade, todas as contas, todos os movimentos que ocorreram na empresa.

Num trabalho de auditoria a função é analisar e avaliar as contas de uma empresa, com vista a averiguar se estão de acordo com as regras que regem a preparação e apresentação da informação contabilística e financeira.

O objectivo é recolher informação para no final ser elaborado um relatório onde se atesta a qualidade e a correcção das contas da empresa. Quando detectam aspectos com os quais não concordam, os auditores apresentam no relatório as suas reservas e fazem algumas recomendações.

O trabalho de auditoria exige uma grande capacidade de trabalho em equipa, de análise, de crítica e de relacionamento interpessoal. É necessário conseguir obter colaboração das pessoas para que elas forneçam as informações necessárias que permitam depois tirar conclusões.

Outra das exigências é saber trabalhar por projectos. E, como por vezes, os prazos são curtos, há que ter resistência ao *stress*. Mas também estar bastante disposto a aprender e investir em auto-formação.

3.1 Apresentação da empresa de Estágio

3.1.1 História da Empresa

O início da Ernst & Young (EY) remete ao século XIX e tem como fundadores Arthur Young e Alwin C Ernst.

Arthur Young nasceu em Glasgow, na Escócia, no ano de 1863. Formou-se em Direito, mas logo se interessou por finanças e investimentos. Em 1880, mudou-se para os Estados Unidos da América para desenvolver a sua carreira como contabilista. Em 1906, fundou a firma de contabilidade Arthur Young & Companhia com o seu irmão Stanley.

Alwin C Ernst nasceu em Cleveland, nos Estados Unidos da América, no ano de 1881. Depois de deixar a escola, trabalhou como bibliotecário. Em 1903, ele e o seu irmão Theodore formaram a Ernst & Ernst, uma pequena empresa pública de contabilidade.

Tanto Arthur Young quanto AC Ernst eram inovadores e valorizavam a importância da qualidade dos seus trabalhos. Ernst foi aliás pioneiro, ao visualizar que as informações de contabilidade poderiam ser utilizadas para a tomada de decisões de negócios e também para fazer a diferença para os clientes das organizações. Ele inspirava o seu pessoal a desempenhar os melhores serviços aos seus clientes. Young também se posicionou como consultor de negócios.

Ambos entendiam a importância das pessoas para os seus negócios. Em 1920, a filosofia operacional da Ernst & Ernst era: “O sucesso da Ernst & Ernst depende totalmente do carácter, da habilidade e do trabalho dos homens e mulheres que formaram a organização”. Young apoiava o desenvolvimento dos seus profissionais. Na década de 20, criou uma escola de funcionários e, nos anos 30, a empresa foi a primeira a recrutar pessoas universitárias.

As duas empresas também foram rápidas ao entrar no mercado global. Ainda em 1924, aliaram-se com duas firmas britânicas proeminentes: Young com a Broads Paterson & Co e Ernst com a Whinney Smith & Whinney. Essas alianças seriam a primeira de muitas para ambas, que logo depois abriram escritórios por todo o mundo para atender os seus clientes internacionais.

AC Ernst e Arthur Young nunca se encontraram e morreram com alguns dias de diferença em 1948. No entanto, as suas filosofias continuaram vivas e, em 1989, foram unidas quando as

empresas que fundaram criaram a Ernst & Young. A nova organização rapidamente se posicionou como líder de rápida globalização, novas tecnologias de negócios e mudanças contínuas.

3.1.2 Ernst & Young Internacional

A EY é líder global em auditoria, consultoria, impostos e transacções corporativas e encontra-se presente em cerca de 140 países onde reúne uma vasta equipa de profissionais.

A empresa pretende ter um impacto positivo nos negócios e mercados, bem como sobre a sociedade como um todo.

Os colaboradores da EY são a base do seu sucesso. As suas equipas são multidisciplinares e são sempre adequadas à política de cada empresa e contam com o talento dos profissionais para ajudar as empresas a atingir todo o seu potencial. O compromisso da EY é conseguir o rápido acesso às pessoas que a sua empresa precisa, em qualquer parte do mundo, focando-se em 14 segmentos industriais, onde os clientes beneficiam do suporte de um líder global de mercado.

3.1.3 Ernst & Young em Portugal

Ernst & Young Audit & Associados, SROC, SA é uma empresa membro da Ernst & Young Internacional, sendo uma das big-four de auditoria, juntamente com a Deloitte, a PwC – PriceWaterhouseCoopers e a KPMG.

Em Portugal existe sede da EY em Lisboa e um escritório no Porto. O slogan da EY é “*Quality in Everything we do*”. A EY contém uma carteira de clientes bastante diversificada em diferentes sectores da actividade económica, nomeadamente indústria automóvel, energia e combustíveis, telecomunicações, produtos de consumo e industriais, imobiliário, governo e sector público, mineração e metais, tecnologia, serviços financeiros, entre outros.

Esta empresa encontra-se registada na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas com o nº 178 com data de 09.10.2002 e na Comissão de Valores Mobiliários com o nº 9011 com data de 03.01.2002, sendo um requisito indispensável para a realização de auditorias externas a empresas com acções e obrigações cotadas em Bolsa, de acordo com o previsto no Código dos Valores Mobiliários.

Na EY, os serviços são prestados com o objectivo de expressar uma opinião profissional e independente sobre as demonstrações financeiras dos seus clientes. Os responsáveis possuem competências para emitir relatórios (Certificação das Contas/Certificação Legal de Contas) de auditoria de acordo com as normas vigentes em Portugal ou com as normas internacionais.

No escritório do Porto, onde realizei o estágio, existe um departamento de auditoria e também o departamento de fiscalidade. Este último acompanhava muitas vezes o departamento de auditoria às empresas, para auxiliar em matérias de natureza fiscal, como por exemplo, preços de transferência, avaliação do justo valor de propriedades de investimento, etc. No entanto, e apesar de ter estado envolvida em trabalhos onde o departamento de fiscalidade também participou, não tive oportunidade de acompanhar de perto o trabalho por eles desenvolvido dentro das empresas.

3.1.4 Estrutura Organizacional

A equipa EY está estruturada da seguinte forma: *Partner*, *Manager*, *Experience Senior*, *Senior*, *Auditor* e *Junior*.

Ao cargo de *Partner* cabe a administração da empresa e o principal contacto com os clientes, especialmente ao nível dos seus órgãos sociais. Apenas este têm competência de assinar as propostas e os contratos de prestação de serviços, bem como os relatórios e pareceres.

Os *managers* são os responsáveis directos perante os *partners*, supervisionam o planeamento e orientam a execução de diversos trabalhos, acompanhando, analisando e revendo a forma como os mesmos são realizados. Compete-lhes, para apreciação e aprovação dos *partners*, a elaboração de minutas de propostas e de contratos de prestação de serviços, bem como dos relatórios e pareceres.

Os *Experience Seniors* e os *Seniors* são os responsáveis directos perante os *managers*, sendo encarregues das equipas na realização do trabalho de campo. A seu cargo está o planeamento do trabalho e a elaboração dos programas de trabalho e distribuição, orientação e revisão das tarefas dos *juniors*. Geralmente, no trabalho de campo, ficam a seu cargo as áreas mais delicadas do trabalho, o levantamento de procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno. Os *Experience Seniors* e os *Seniors* são assim os principais responsáveis pela permanente formação profissional dos *juniors* durante a execução dos trabalhos.

Os *Auditores* são o intermédio entre *Junior* e *Senior* e auxiliam ambas as partes dependendo dos trabalhos a desenvolver. Os *Juniors* são os responsáveis pela execução do trabalho de campo, especialmente a nível de abertura de mapas de trabalho, inspecções físicas e documentais, preparação de pedidos de confirmações externas, análises dos movimentos e dos saldos das contas, entre outros. Estas tarefas são desempenhadas sob orientação directa dos *seniors* e com base nos programas de trabalho.

Podemos, portanto concluir, de uma forma simples, que existe dentro da EY uma estrutura organizada de forma a que exista uma formação e aprendizagem contínua, uma vez que as equipas são formadas sempre por um *manager*, que supervisiona o trabalho dos *auditores*, que por sua vez formam os *juniors*.

Além disso, existe na EY um programa designado Processo de Gestão de Desempenho e de Desenvolvimento (PMDP), que é concebido para ajudar os colaboradores a crescerem profissionalmente e a terem sucesso nas suas carreiras.

Desta forma, os colaboradores da EY definem metas, possuem expectativas de trabalho bem definidas e posteriormente recebem um feedback e discutem o seu desempenho. Com o PMDP são efectuadas revisões periódicas de desempenho de trabalho, em conjunto com auto-avaliações e revisões anuais, acompanhadas por um orientador (profissional destacado mais experiente), que determina oportunidades de desenvolvimento.

Os profissionais e os seus orientadores são guiados por um conjunto de competências de uma dada linha de serviços que articulam os conhecimentos e competências que devem ser mantidos e desenvolvidos para a categoria respectiva.

3.2 O trabalho de auditoria

De uma forma geral, as tarefas de um profissional de auditoria podem ter um âmbito mais ou menos vasto dependendo da natureza da auditoria e do sistema de controlo interno utilizado pela empresa cliente.

No decorrer do meu estágio, fui efectuando diversas actividades tentando sempre, ir ao encontro dos objectivos que me eram propostos. As tarefas desempenhadas foram-se diversificando e aprofundando, naturalmente, à medida que o estágio foi decorrendo.

Como *Junior*, tive um trabalho, essencialmente, de recolha de informação e análise da mesma junto do cliente, tentando analisar todas as contas e respectivas especificidades.

O objectivo consiste em efectuar uma ligação entre a componente prática do trabalho em auditoria e a componente teórica. Pretendo portanto, explicitar o trabalho realizado em cada conta, bem como os procedimentos que adoptei sob a orientação dos membros das equipas com quem fui trabalhando.

Importa deste modo referir, que a análise contabilística tem como base as normas de contabilidade actualmente em vigor, tanto nacionais, como internacionais uma vez que, as contas analisadas se referiam ao período de 2010. No entanto, também foi necessário o plano de transição do Plano Oficial de Contabilidade (POC) para Sistema de Normalização Contabilística (SNC), na medida em que, necessitamos de comparar as contas de 2010 (SNC) com 2009 (POC).

Para o trabalho de campo desenvolvido foi necessário utilizar o SNC explicado, um manual de transição do POC para o SNC, assim como todos os conhecimentos adquiridos nas disciplinas de Contabilidade Financeira, Auditoria Financeira e Fiscalidade. Para além disso, ainda pude contar com o apoio incondicional dos colegas das diversas equipas onde estive inserida em qualquer esclarecimento necessário ao entendimento das contas.

Entrando no trabalho desenvolvido, importa referir que existiram duas fases: uma fase preliminar, antes do final do exercício, a que se dá o nome de “Trabalho Interino” e o “Trabalho Final”, após o fecho das contas do exercício. O trabalho interino incide principalmente sobre questões de controlo interno, sendo realizadas também análises a contas do período do exercício decorrido até à data em que se realiza o trabalho, sendo necessário depois complementar estas análises no trabalho final.

É de salientar que as equipas de trabalho eram totalmente independentes da empresa auditada, não existindo qualquer relação entre elas, ou com as equipas que procediam à realização do trabalho.

Além disso, aquando da entrada na EY, assinei um termo de confidencialidade, não podendo qualquer informação acerca da empresa ou das empresas suas clientes ser passada para fora da organização. Desta forma, no presente relatório não farei qualquer referência a

nomes de empresas, utilizando apenas a actividade desenvolvida, nem utilizarei dados dos trabalhos que desenvolvi ao longo do estágio.

3.2.1 Trabalho interino de Auditoria

No primeiro mês de estágio, até final de Dezembro início de Janeiro, o trabalho desenvolvido foi na fase de ínterim.

3.2.1.1 Controlo Interno

Como referido anteriormente, o trabalho interino incide sobre os sistemas de controlo interno, daí que seja necessário perceber em que consiste o sistema de controlo interno, assim como quais são as suas limitações para que se possa realizar um trabalho de revisão/auditoria credível.

O parágrafo nº 13 das NTRA refere que “o revisor/auditor deve avaliar a forma como o sistema de controlo efectivamente funciona e, nos sistemas de informação computadorizados, tomar em consideração a forma como eles afectam a revisão/auditoria.”

Desta forma, a DRA 410 – Controlo Interno, tem como finalidade estabelecer normas e proporcionar orientação na obtenção do conhecimento suficiente dos componentes do sistema de controlo interno, a fim de planear a revisão/auditoria e desenvolver uma metodologia de revisão/auditoria eficaz.

O sistema de controlo interno consiste nas políticas e procedimentos (controles internos) 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, incluindo a aderência às políticas da gestão, a salvaguarda de activos, a prevenção e detecção de fraude e erros, o rigor e a plenitude dos registos contabilísticos, o cumprimento das leis e regulamentos e a preparação tempestiva de informação financeira credível (§4, DRA 410).

Os controles relevantes para uma revisão/auditoria, têm em vista assegurar que estas sejam apresentadas em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

O controlo interno, independentemente de estar bem concebido e funcionar eficazmente, pode apenas proporcionar uma segurança aceitável à gestão e ao órgão de gestão em relação à consecução dos objectivos de controlo interno da entidade.

A probabilidade de consecução é afectada por limitações inerentes ao controlo interno da entidade. Tais limitações incluem a potencialidade para erros humanos devidos à falta de cuidado, distração, erros de julgamento ou má compreensão das instruções.

Adicionalmente, há a possibilidade de se iludirem os controlos internos através do conluio de um membro da gestão ou de um empregado com terceiros, fora ou dentro da entidade, ou a possibilidade de uma pessoa responsável pelo exercício de um controlo interno poder fazer mau uso dessa responsabilidade.

Outro factor de limitação é o facto de a maioria dos controlos tender a dirigir-se a transacções de rotina e não a transacções fora de rotina, e também o usual requisito da gestão de que o custo de um controlo interno não exceda os benefícios que se esperam extrair.

3.2.1.2 Planeamento de Auditoria

De acordo com o parágrafo nº 15 das NTRA o revisor/auditor deve planear o trabalho de campo e estabelecer a natureza extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco da revisão/auditoria e a sua definição dos limites de materialidade.

A DRA 300 – Planeamento, tem como objectivo estabelecer procedimentos e proporcionar orientação sobre o planeamento da revisão/auditoria recorrente de demonstrações financeiras.

Segundo a DRA 300, por planeamento entende-se o desenvolvimento de uma estratégia geral e de uma metodologia detalhada quanto à natureza, tempestividade e extensão da revisão/auditoria esperadas, de modo a que os respectivos trabalhos sejam executados de uma maneira eficiente e tempestiva.

A extensão do planeamento variará de acordo com a dimensão da entidade, a complexidade da revisão/auditoria, a experiência que o revisor/auditor tem da entidade e o seu conhecimento do negócio desta.

Um planeamento adequado, necessário a todos os exames, a executar anteriormente ao início dos trabalhos de revisão/auditoria, contribui para assegurar que seja prestada atenção apropriada a áreas importantes da revisão/auditoria, que potenciais problemas sejam identificados, que o trabalho seja completado de forma expedita, a devida atribuição de tarefas

aos membros da equipa de revisão/auditoria e a verificação do seu trabalho, e a coordenação do trabalho feito por outros revisores/auditores e peritos.

O trabalho desenvolvido no planeamento do trabalho de auditoria não foi realizado directamente por mim, mas sim pelo *senior* do trabalho, uma vez que para efectuar o planeamento é necessário o conhecimento do negócio e ter conhecimento de situações que podem ser críticas.

3.2.1.3 Preparação dos papéis de trabalho

Segundo o parágrafo nº 19 das NTRA, o revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente, através de inspecções, observações, indagações, confirmações, cálculos e procedimentos analíticos, cuja realização e conclusões devem ser adequadamente documentadas por forma a suportar a sua opinião.

Apesar de ser indicação das normas de auditoria, a elaboração dos papéis de trabalho é também indispensável na medida em que, as empresas são sujeitas a Controlo de Qualidade, realizado pela OROC, sob a supervisão da CNSA, de acordo com o preceituado no art. 68º do seu Estatuto.

A DRA 230 – Papéis de trabalho é a norma de auditoria que aborda a documentação nos papéis de trabalho das conclusões tiradas no âmbito da revisão/auditoria. O objectivo desta norma é proporcionar ao revisor/auditor orientação sobre a documentação (papéis de trabalho) por ele e para ele preparada ou por ele obtida e retida, relativa à execução da revisão/auditoria (§2, DRA 230).

Esta norma prevê a elaboração de papéis de trabalho em suporte informático. De acordo com esta norma, as pastas em papel existem em complemento ao trabalho informático e são usadas para guardar algumas das informações mais relevantes das empresas bem como algumas conclusões fundamentais do trabalho de revisão realizado e ainda os diversos documentos de suporte da informação e peças de Prestação de Contas das empresas ao longo dos anos. A finalidade da obtenção dos papéis de trabalho consiste em ajudar os auditores no planeamento e na execução do seu trabalho, ajudar na coordenação, supervisão e análise do trabalho realizado e registar o trabalho efectuado como prova de que o mesmo foi feito de acordo com as NTRA (§4, DRA 230).

Para que se arquivem os documentos obtidos como evidência, é necessário que se criem pastas de trabalho. Essas pastas estão divididas em *Permanent File* (PF) ou Dossier Permanente onde se coloca informação sobre matérias com interesse permanente. Este deve ser revisto todos os anos, de forma a certificar que o mesmo apenas contém documentos de interesse futuro, caso contrário, estes devem ser retirados e arquivados num outro dossier. E o *Current File* (CF) ou Dossier Corrente, que contém todos os documentos recolhidos nos clientes como evidência do trabalho desenvolvido.

As letras atribuídas na divisão das capas são também utilizadas como referências nos documentos que eram recolhidos por nós durante o trabalho (ex: K2.1 – papel de trabalho referente aos Activos Fixos Tangíveis), assim como a data em que eram recolhidas e as iniciais de quem as recolheu. Estas referências eram colocadas no cimo dos papéis com caneta vermelha. Assim, tornava-se mais fácil para o *manager* que revia o trabalho identificar os documentos.

Uma das primeiras tarefas, antes mesmo de se chegar ao cliente, consistiu no envio de um documento, por meio digital, a solicitar todos os documentos que serão necessários para o trabalho de auditoria. Aquando da chegada ao cliente, os primeiros documentos a solicitar são os balancetes de razão geral para que se proceda ao preenchimento de diversas folhas de cálculo que farão parte dos papéis de trabalho. A primeira folha a ser preenchida com o suporte do balancete do exercício é a do balanço. Todas as folhas se encontram interligadas com o balanço e orientam as equipas nos trabalhos a desenvolver. Também nessa folha devem constar os dados referentes ao ano anterior para que se possa ter um comparativo das variações que poderão ter ocorrido. Os documentos estão formatados de modo a que se possa confirmar que o balancete está balanceado e se todas as ligações entre as diversas folhas estão bem efectuadas.

3.2.1.4 Levantamento de Narrativas e *Walkthroughs*

Uma das tarefas mais realizadas por mim consistiu no levantamento de procedimentos de diversas áreas, tais como, Vendas, Compras, Pagamentos e Recebimentos, designadas na empresa como levantamento de Narrativas. Existem outras áreas como por exemplo, Processamento de Salários, que também são alvo de narrativas, no entanto irei descrever apenas as áreas realizadas por mim.

A) Processo de Vendas

O levantamento de narrativas na área de Vendas consistiu no levantamento exaustivo de todo o processo de uma venda desde a análise de um novo cliente com a consecutiva encomenda efectuada, até ao pagamento, incluindo o registo contabilístico da transacção.

Desta forma, num processo de venda questionei o responsável da área sobre quais os critérios para selecção de um cliente, quem está responsável pela abertura da ficha do cliente e de que forma o faz.

Por outro lado, tentei perceber como e por quem são introduzidas as notas/ordens de encomenda e que tipo de encomendas são, assim como perceber se existe sistema das ordens de produção, perceber como é realizada a preparação da encomenda para expedição.

Quanto ao controlo de crédito (condições de pagamento, limite de crédito, antiguidade de saldos), questionei quem emite as notas de crédito e em que casos, quem autoriza e de que forma, entre outros aspectos.

Os erros que podem ser encontrados num processo de venda e que os auditores tentam dissipar são vários, tais como, a atribuição de preços incorrectos na encomenda/facturação, condições de pagamento não estarem correctas, contabilização de uma venda em duplicado, erro na selecção e classificação na conta corrente do cliente, facturação de uma quantidade diferente da que foi expedida, nota de encomenda informática diferente da encomenda do cliente, saída de mercadorias sem facturação ou vice-versa, todas as despesas de exportação relacionadas com o transporte de mercadorias não serem registadas no sistema, entre outros.

Posteriormente efectuei um *walkthrough*. Neste processo, selecionei aleatoriamente uma venda e percorri todo o processo dessa venda desde a nota de encomenda até à contabilização, obtendo os documentos suportes, como por exemplo, a nota de encomenda, o pedido de encomenda interno do sistema, a guia de transporte, a factura e a contabilização. **(ver anexo 1).**

B) Processo de Compras

O levantamento de Narrativas no processo de compra é semelhante ao processo de vendas. Assim, neste caso indaguei sobre como é efectuada a selecção de um fornecedor (quais os critérios), como é realizada a emissão das notas de encomenda e por quem, como é efectuada

a recepção do material e por quem é recepcionada, conferida e registada a factura, entre outros.

Existem também neste processo diversos erros associados que têm que ser averiguados. Assim, pode haver criação de ordens de encomenda em duplicado, não autorizadas ou incorrectas, contabilização de facturas fictícias ou em duplicado, criação de múltiplas ordens de encomenda para o mesmo fornecedor, facturas com preços ou quantidades incorrectas, facturas de fornecedores não contabilizadas no período correcto, etc.

Posteriormente realizei o *walkthrough* da mesma forma que no processo da venda. Seleccionei aleatoriamente uma compra e segui todos os passos recolhidos na narrativa, obtendo os documentos de suporte.

C) Processo de pagamentos/recebimentos

Nestes processos tentei perceber quais são os meios de pagamento/recebimento de cada empresa (cheque, transferência bancária, etc.), como é efectuada a selecção de facturas a pagar, quem aprova o pagamento e quem faz o respectivo pagamento, quem efectua a contabilização e se é realizada e com que periodicidade uma reconciliação bancária para perceber se os saldos pagos estão correctos.

Os erros associados ao processo de pagamento/recebimento consistem em o código do banco do fornecedor/cliente estar mal registado no sistema, ocorrência de pagamentos/recebimentos em duplicado ou fictícios, pagamentos/recebimentos não contabilizados, pagamentos não autorizados, pagamentos/recebimentos registados no período incorrecto, registo de um pagamento/recebimento não efectuado, etc.

O *walkthrough* que realizei neste processo tem a mesma metodologia que os processos descritos anteriormente. Desta forma, percorri todo o sistema de pagamentos/recebimentos, escolhido aleatoriamente e obtive os documentos de suporte.

3.2.1.5 Preparação da Circularização

A DRA 505 – Confirmações Externas é a norma de auditoria que refere o processo de confirmações externas, normalmente denominado como circularização.

Confirmação externa, de acordo com a DRA 505, parágrafo 4, consiste num processo de obter e avaliar prova de auditoria por meio de uma comunicação escrita, recebida directamente de um terceiro, em resposta a um pedido de informação acerca de um dado item que afecta asserções nas demonstrações financeiras, incluindo as constantes nas respectivas divulgações.

A finalidade da DRA 505 é a de estabelecer normas e proporcionar orientação sobre o uso de confirmações externas pelo revisor/auditor como meio de obter prova de auditoria.

Ao contrário do que se pode considerar, o processo de circularização não é obrigatório pelas normas de auditoria e a sua importância varia de empresa para empresa. O planeamento do trabalho do auditor é aqui fundamental, uma vez que é com o conhecimento do negócio da entidade e da sua realidade que o auditor decide se deve ou não circularizar mais ou menos entidades ou não circularizar de todo.

O envio de cartas para circularização é outra das tarefas que se realizam na fase de ínterim, uma vez que é importante que se obtenha resposta em tempo oportuno para elaboração do trabalho de auditoria e emissão do respectivo parecer. Assim, são circularizados todos os bancos, advogados, seguradoras, locadoras e empresas do grupo. Além destes são ainda circularizados clientes e outros devedores e fornecedores e outros credores.

No entanto, enquanto os advogados, bancos, etc. são circularizados na totalidade, os clientes e fornecedores e outros devedores e credores são circularizados por amostra, consoante critérios pré-definidos como sejam a saldos de valor superior à materialidade, saldos contranatura, entre outros.

No caso da selecção dos clientes, esta faz-se pelo saldo da conta no final do exercício, enquanto no caso dos fornecedores, a escolha é realizada tendo como base o saldo acumulado da conta, pois a possibilidade de existirem passivos não contabilizados são mais prováveis em fornecedores com maior volume de transacções.

Após a selecção das entidades a circularizar é efectuado um quadro resumo designado por “Controlo de Circularização”, onde constam as entidades que foram circularizadas, o saldo e a data em que foi circularizada. Este quadro serve depois para controlar as cartas que são enviadas e as que vão sendo recebidas. A estas cartas designamos de minutas de circularização. **(ver anexo 2).**

Este trabalho não foi desenvolvido por mim, mas sim pelos colegas das equipas que me acompanharam, mas torna-se importante explicar esta parte para enquadramento com o trabalho que desenvolvi em trabalho final e que será explicado mais adiante.

Todavia, o acompanhamento do trabalho realizado permitiu-me aprender as principais metodologias deste procedimento.

3.2.1.6 Contagens Físicas de Inventários

Segundo a NCRF 18 - Inventários, os inventários são activos detidos para venda no decurso da actividade, no processo e produção para tal venda, ou na forma de materiais ou bens de consumo, a serem consumidos no processo de produção ou na prestação de serviços.

Os inventários devem ser medidos pelo custo ou valor realizável líquido, dos dois, o mais baixo.

Os inventários são, normalmente, um componente significativo das demonstrações financeiras. O aspecto crucial nos inventários consiste em determinarmos qual o valor dos inventários que deve ser apresentado no Activo.

Neste trabalho, podemos ter duas situações: acompanhamento das contagens de inventário, na íntegra ou não, ou recontagem de um conjunto de itens seleccionados.

O acompanhamento das contagens consiste em assistir à contagem dos stocks da empresa cliente enquanto este está a realizar o inventário. Este acompanhamento pode ser efectuado na íntegra quando acompanhamos a contagem na sua totalidade, ou realizado parcialmente seleccionando-se anteriormente, uma pequena amostra do que se pretende analisar.

No caso da recontagem do inventário, o trabalho desenvolvido é posterior à contagem realizada pelo cliente, onde apenas se verifica se esta contagem está realizada de forma e pela quantidade correcta.

Neste caso pode ocorrer que, a nossa recontagem seja efectuada muito mais tarde da contagem efectuada pelo cliente, o que provocará necessariamente diferenças face às quantidades do cliente. Quando esta situação ocorre, tem que se pedir as facturas ou guias de remessa que justifiquem a diferença de valores, seja no caso de entrada ou saída de bens.

A situação ideal seria efectuar as contagens à data do balanço, sendo no entanto, uma tarefa impossível de realizar na prática. Se já para as empresas é difícil concentrarem as suas contagens no último dia do ano, ainda mais difícil se torna para as empresas de auditoria fazerem um acompanhamento das contagens de todos os seus clientes a essa data.

Assim, apesar da maioria das contagens se concentrar na última semana do exercício a auditar e na primeira semana do exercício subsequente, algumas são realizadas ainda anterior ou posteriormente a essas datas. Quanto melhor for o controlo interno sobre existências numa empresa, menos problemático é haver este desfasamento temporal entre a data das contagens e a data do balanço.

Durante o estágio tive oportunidade de presenciar estas duas situações. As contagens acompanhadas por mim foram desde contagens a lojas e armazéns de vestuário, lojas e armazéns de louças, cabos de telecomunicações, empresas de produção de agulhas, lotas, etc.

Quando efectuei quer acompanhamento de contagens, quer recontagem de inventários, os procedimentos passaram por indagar acerca da existência de instruções de contagem, e em caso afirmativo, obter uma cópia. Solicitei também a listagem com descrição dos itens que seriam alvo de contagem.

De seguida acompanhei o pessoal da empresa enquanto estes efectuavam as contagens, tendo em atenção, durante as mesmas, à arrumação dos armazéns, aos procedimentos de contagem, à constituição das equipas de contagem e à data de validade dos produtos, quando aplicável.

Quando nas folhas de contagem estava mencionada a quantidade do produto em stock, comparava os valores com o resultado da contagem e esclarecia de imediato quaisquer diferenças encontradas. Se as folhas de contagem não mencionavam as quantidades, este exercício era realizado no final das contagens, solicitando a listagem de inventário realizada pela empresa somando as entradas e subtraindo as saídas e comparava os resultados com os valores do stock no sistema.

Também no decurso das contagens obtinha informações respeitantes à situação do inventário, quanto à existência de stocks excessivos, obsoletos, defeituosos, etc., que deveriam estar devidamente identificados e em local apropriado.

Ao cliente solicitava ainda elementos de corte de operações à data das contagens físicas, isto é, solicitava cópias dos últimos documentos de entradas e saídas dos armazéns. Posteriormente efectuava um memorando sobre as contagens físicas que fornecia, em conjunto com as listagens obtidas, ao *senior* do trabalho. Este memorando era normalmente efectuado numa folha de cálculo, dividida por várias folhas e composto por:

- Folha 1 – Índice do ficheiro, onde mencionava como estava dividido o ficheiro e quais as referências associadas e utilizadas.
- Folha 2 – Mencionava a localização das instalações onde efectuava as contagens, assim como descrevia que tipo de existências tinha sido alvo de contagens. Para além desta informação, registava ainda as datas e horas de inventariação, quer efectuadas pelo cliente, quer efectuados por nós, assim como o nome do pessoal responsável pela supervisão da inventariação por parte da empresa e o nome do pessoal de auditoria que procedeu às contagens.
- Folha 3 – Questionário pré-definido ao qual temos que responder. **(ver anexo 3)**
- Folha 4 – Listagem da amostra de inventário seleccionada por nós, complementada no final da contagem com as quantidades registadas por nós e as disponibilizadas pelo cliente, assim como as diferenças encontradas.
- Folha 5 – Listagem enviada pelo cliente com todo o stock registado no sistema da empresa que utilizamos para selecção da amostra.

3.2.2 Trabalho Final de Auditoria

3.2.2.1 Ciclo C - Caixa e Bancos

Os meios financeiros líquidos são, de todos os activos de uma empresa, os mais vulneráveis ao ponto de poderem ser objecto de utilização indevida por parte das pessoas que trabalham na empresa a ser auditada.

O montante líquido dos fluxos de caixa de um período deverá corresponder à variação do saldo inicial e final do caixa e seus equivalentes de caixa. Segundo a NCRF 2 – Demonstração de Fluxos de Caixa, no parágrafo 3, o conceito de caixa compreende o dinheiro em caixa e em depósitos à ordem. E, de acordo com a mesma norma, equivalentes de caixa são investimentos financeiros a curto prazo, altamente líquidos que sejam prontamente

convertíveis para quantias conhecidas de dinheiro e que estejam sujeitos a um risco insignificante de alterações de valor.

A nível geral, as empresas apenas devem efectuar pequenos pagamentos em dinheiro, devendo os pagamentos normais a terceiros serem efectuados através de bancos ou de cartões de débito e/ou crédito.

Assim sendo, a empresa deverá possuir um fundo fixo de caixa o qual deve ser reposto periodicamente, como por exemplo, no final da semana.

Nesta rubrica deverá ser efectuado um rigoroso controlo interno, uma vez que se deve garantir que existe um responsável pela manutenção do caixa e que, qualquer transacção que implique o seu movimento se faz após prévia autorização.

Em relação à análise da rubrica de Caixa, apenas o realizei numa empresa. O trabalho que tive de fazer consistiu em pedir a listagem das folhas de caixa ao cliente e posteriormente, verificar se o total das listagens em determinada data estavam de acordo com o saldo registado na contabilidade. Em caso afirmativo, verificava se existiam valores de elevado montante registados nas listagens e procedia à indagação junto do responsável para perceber a que diziam respeito esses valores. Em caso negativo, pedia uma justificação ao responsável sobre a razão das diferenças encontradas, entre as listagens e a contabilidade, e concluía sobre a situação, verificando também se existiam valores registados de montante significativo e questionando sobre a natureza daqueles valores.

Em relação à rubrica de bancos, o procedimento mais importante a realizar consiste na confirmação dos saldos junto das instituições de crédito relativamente aos depósitos bancários e outros activos financeiros. Como já referido anteriormente, são enviadas, em trabalho de ínterim, cartas de circularização a todos os bancos com que a empresa tem relações. A data da confirmação destes saldos deverá ser referente às demonstrações financeiras, normalmente 31 de Dezembro.

Em relação à rubrica de bancos a EY divide esta análise em 4 pontos essenciais: confirmação de bancos, reconciliações bancárias, análise de movimentos em moeda estrangeira e *Cut-Off*.

No caso da confirmação de bancos, o trabalho que desenvolvi consistiu em verificar se todos os bancos circularizados enviaram resposta, e registar no controlo de circularização. Com as respostas recebidas verificava se para além da conta de depósitos à ordem, a empresa detinha aplicações financeiras, tais como, acções, garantias, SWAPS, etc. Nestes casos era necessário saber a natureza desses valores e obter documentos comprovativos, tais como contratos, que suportem aquelas aplicações.

Outra das análises a que procedi nas respostas dos bancos foi a verificação das pessoas que estão habilitadas a fazer movimentos nas contas. Assim, normalmente as respostas das entidades bancárias têm a descrição das pessoas que estão autorizadas a aceder à conta bancária e o que tinha que fazer era indagar o responsável financeiro sobre se os utilizadores eram os referidos na resposta, ou se existiram alterações, e quais as suas funções na empresa.

No caso das reconciliações bancárias, pedia à empresa cliente que me facultasse as referidas reconciliações. Por vezes o saldo da resposta dos bancos diferia do saldo registado na contabilidade por existirem transacções registadas na contabilidade que ainda não tinham sido debitados/creditados no banco e vice-versa, mas que normalmente são devidamente justificadas pelas reconciliações efectuadas pelo cliente. Quando estas diferenças tratam de valores que ainda não foram registados no banco à data da circularização, pedia os extractos posteriores, de forma a verificar se existia regularização dos mesmos. Esta análise era realizada numa folha de cálculo e colocada no programa utilizado pela empresa. **(ver anexo 4).**

Outro aspecto que analisei nesta rubrica consistia em verificar se existiam transacções em moeda estrangeira nos extractos dos bancos e, em caso afirmativo, verificava se os câmbios estavam correctos e se coincidiam com os valores registados na contabilidade.

Segundo a NCRF 23 – Os efeitos de alterações em Taxas de Câmbio, parágrafo 21, a taxa de câmbio a ser utilizada para conversão inicial de uma transacção em moeda diferente do euro é a taxa em vigor na data da transacção (taxa histórica). Subsequentemente, de acordo com a mesma norma, parágrafo 23, na data de cada balanço deve ser utilizada a taxa de câmbio em vigor na data do balanço (taxa corrente) relativamente aos elementos monetários.

Por último, e como normalmente o trabalho de final é realizado nos meses seguintes ao final do exercício, solicitava os extractos bancários das empresas até à data, por exemplo, até Fevereiro do ano seguinte ao final do exercício, para verificar se existiam valores registados

significativos, que não correspondiam à actividade operacional da empresa. Assim, analisava os valores de montante elevado questionando, quando não fosse perceptível pelo extracto, o responsável sobre a natureza desses valores.

3.2.2.2 Ciclo E e N – Contas a receber e Contas a Pagar

Nos ciclos de contas a receber e a pagar, o trabalho mais realizado por mim durante o estágio foi a análise da conta dos clientes e fornecedores. A análise efectuada nestas rubricas prendeu-se com a circularização dos clientes e fornecedores.

Na circularização de clientes/outros devedores e fornecedores/outros credores, após o envio das cartas de circularização para as entidades seleccionados em ínterim, a tarefa que tinha que efectuar passava por fazer um controlo das respostas recebidas. Para as respostas não obtidas solicitava ao cliente que enviasse uma segunda via e, quando possível e necessário, uma insistência por telefone, por parte do responsável financeiro da empresa.

Para efectuar esta análise preenchia um ficheiro em excel predefinido, onde constavam as entidades circularizadas, a data em que foram circularizadas, o saldo à data da circularização, e onde posteriormente colocava os dados das respostas recebidas e as análises realizadas para as entidades cujo saldo é discordante e para aquelas entidades que não responderam **(ver anexo 5)**.

Desta forma, podem ocorrer três situações: o saldo da resposta ser concordante, o saldo da resposta ser discordante ou não obtermos resposta por parte do cliente ou fornecedor circularizado.

Para as respostas obtidas em que o saldo constante era concordante com o saldo registado na contabilidade, escrevia “concordante” na folha da carta da resposta, evidenciando o saldo e cruzava com o mesmo, através de referênciação, para o ficheiro de circularização de clientes.

No caso de obtermos respostas de circularização discordantes deve escrevia “discordante” na resposta e obtinha por parte do cliente a respectiva conciliação da conta. Assim, entregava ao cliente uma cópia da resposta por nós recebida, para que fosse preparada a conciliação. Depois de obtidas as conciliações testava as mesmas, verificando se os saldos evidenciados eram concordantes com os saldos dos registos da empresa e da resposta de circularização e verificando também a exactidão aritmética.

Os casos mais usuais de diferenças que encontrei no caso da rubrica de clientes eram facturas ou pagamentos em trânsito. Quando eram mercadorias em trânsito tinha que examinar a respectiva factura e guia de remessa, que deviam conter data anterior à circularização. Quando eram pagamentos em trânsito, verificava se os respectivos cheques foram movimentados na conta do banco correspondente, após a data de circularização e dentro de um período razoável.

No caso dos fornecedores, as diferenças encontradas consistiam na existência de facturas contabilizadas na contabilidade do fornecedor e que ainda não estavam contabilizadas na empresa cliente, ou pagamentos que a empresa registava mas só mais tarde eram registados como recebidos no fornecedor.

Concluído este processo escrevia “Conciliado” na carta da resposta, evidenciando o saldo, e cruzava o mesmo através de referenciação, para o ficheiro dos clientes/fornecedores.

O último caso possível nesta tarefa, é a não obtenção de resposta por parte do cliente ou do fornecedor, após envio da segunda via da carta de circularização. Nestes casos, e de acordo com a DRA 505 – Confirmações externas, é necessário definirem-se procedimentos alternativos a realizar. Os procedimentos de auditoria alternativos devem ser tais que proporcionem prova de auditoria acerca das asserções que o pedido de confirmação visava proporcionar.

No caso dos clientes, esses procedimentos passavam pela análise das liquidações subsequentes. Assim, solicitava à empresa o extracto detalhado dos movimentos em aberto à data de 31 de Dezembro, de cada cliente dos quais não obtive resposta, com as respectivas liquidações até à data em análise. O objectivo era verificar se o saldo em aberto à data da circularização foi até à data da nossa análise liquidado, total ou parcialmente.

No caso de o saldo ter sido liquidado, pedia cópias comprovativas do recebimento, como pode ser, a cópia do cheque recebido ou cópia do extracto bancário onde constasse a entrada do valor em análise.

Em relação aos saldos que entretanto não foram liquidados, analisava algumas facturas (normalmente com um valor significativo) e pedia as guias de remessa correspondentes, assinadas pelo cliente. Para além disso, verificava se as mercadorias constantes na factura

correspondiam às mercadorias constantes na guia de remessa e verificava se a data correspondia ao ano em análise.

No caso dos fornecedores, o procedimento é semelhante ao dos clientes. No entanto, para a rubrica de fornecedores apenas solicitava à empresa, o extracto dos movimentos em aberto à data de 31 de Dezembro, de cada fornecedor que não respondeu, e procedia à análise das facturas de maior valor, assim como as respectivas guias de remessa.

Em algumas empresas clientes, quando os saldos das respostas obtidas eram discordantes e quando o valor da diferença era baixo, era eu que procedia à respectiva conciliação, confrontando ambos os extractos (da contabilidade da empresa nossa cliente e da resposta do fornecedor/cliente). De acordo com as diferenças, eram pedidos os documentos respeitantes.

Outra das análises efectuadas no ciclo de clientes e fornecedores é a análise dos saldos contranatura. Esta análise consistia em verificar os saldos credores que apareciam no extracto dos clientes e os saldos devedores que apareciam nos extractos dos fornecedores. Assim, analisava os valores contranatura mais significativos através de uma análise documental.

3.2.2.3 Ciclo F – Inventários

No caso dos inventários, para além do acompanhamento de contagens físicas descrito na fase de íterim, efectuei outro teste, que tinha como objectivo verificar se o stock que tinha sido inventariado adicionando-lhe as entradas e retirando as saídas de mercadoria totalizavam o stock registado no sistema no final do exercício. Quando existiam diferenças estas tinham que ser justificadas pelo responsável.

3.2.2.4 Ciclo K – Investimentos e Financiamentos

Este ciclo engloba os activos fixos tangíveis e intangíveis, assim como os investimentos em curso. Os testes por mim realizados nesta matéria foram sempre efectuados numa base de auditoria continuada, partindo sempre da comparação de valores entre o período anterior e o exercício em análise.

Os riscos inerentes a esta área assentam, essencialmente, na capitalização de dispêndios não elegíveis como tal, assim como no reconhecimento de activos que, à data de fecho de contas, já não são detidos pela empresa, ou porque foram abatidos ou porque foram alienados. Por outro lado, e com uma base de auditoria continuada como descrito anteriormente, é

necessário proceder-se à análise dos aumentos dos activos fixos, ou porque existiram compras de bens ou porque alguns bens que poderiam estar em investimentos em curso passaram para activos fixos.

3.2.2.4.1. Activos Fixos

Segundo a NCRF 7 -Activos Fixos Tangíveis, no parágrafo 7, um activo é reconhecido como tal se, e apenas se for provável que benefícios económicos futuros associados ao activo fluirão para a entidade e o seu custo possa ser mensurado com fiabilidade.

Incluídas neste ciclo temos três tipos de análises: o teste às depreciações (do exercício e acumuladas), análise dos aumentos do ano dos activos fixos e análise dos abates/alienações do ano dos activos fixos.

a) Análise dos aumentos dos activos do ano

Em relação aos aumentos do ano verificava se as facturas comprovavam a aquisição dos bens. Assim, era realizada uma análise documental aos bens adquiridos de maior valor.

No entanto, o valor registado na contabilidade da empresa como custo de aquisição do bem pode ser diferente da factura de aquisição propriamente dita, uma vez que o custo do bem engloba outros custos.

Segundo a NCRF 7 – Activos Fixos Tangíveis, nos parágrafos 16 e 17, os bens do activo fixo tangível são inicialmente valorizados pelo seu custo. O seu custo deve incluir o preço de compra, incluindo direitos de importação e impostos não reembolsáveis e excluindo descontos comerciais e abatimentos; custos necessários para colocar o activo na localização e condição de funcionamento e; estimativa do custo de desmantelamento e remoção do bem e de restauração do local.

Desta forma era necessário verificar que valor é que estava a ser registado contabilisticamente e com base em que documentos comprovativos.

b) Análise dos Abates/Alienções do ano

No caso das alienações dos activos, o meu trabalho consistia em verificar se os bens estavam totalmente depreciados, se tinham um preço de venda e consequentemente se

existiam mais ou menos valias. Caso existissem, era necessário verificar se estas estavam adequadamente calculadas e registadas nas contas.

No caso dos abates era necessário o comprovativo do abate do bem, sendo que solicitava os autos dos abates.

c) Teste às Depreciações (Exercício e Acumuladas)

No caso do teste às depreciações solicitava ao cliente um cadastro dos activos fixos, onde constassem todos os bens que a empresa tinha possuído até à data de fecho do exercício. Este cadastro era normalmente um ficheiro criado pela empresa, que facilitava o trabalho do auditor, no qual incluía a data de aquisição do bem, o valor de aquisição, a data de entrada em funcionamento, a vida útil do bem ou a taxa de depreciação, a depreciação do exercício, as depreciações acumuladas e o valor líquido do bem.

A primeira coisa que analisava depois de recebido o cadastro era a conferência dos valores do cadastro com a contabilidade, pois estes não podiam ter diferenças. Assim, verificava se o valor contabilístico do cadastro correspondia ao valor registado na contabilidade, assim como os valores que constavam na conta de depreciações do exercício e depreciações acumuladas.

O trabalho consistia em conferir se as taxas de depreciação utilizadas pela empresa referentes aos bens que transitaram do ano anterior, não se alteraram. Caso se verificasse essa situação, tinha que perceber de imediato junto do responsável qual o motivo de tal ter acontecido. No caso dos bens adquiridos no ano, tinha que verificar se as taxas aplicadas estavam entre as taxas máximas de acordo com o Decreto Regulamentar 25/09 e as taxas mínimas (metade da taxa do DR 25/09). De referir que os terrenos não são depreciados e que os bens com valor igual ou inferior a 1.000€ podem ser depreciados de uma só vez.

Após verificar a consistência das taxas, importava verificar se as depreciações acumuladas e do exercício, calculadas pela empresa estavam correctas e em caso de se verificarem diferenças, estas tinham que ser justificadas.

3.2.2.4.2. Investimentos em curso

No caso dos investimentos em curso era necessário verificar se os bens registados nesta conta continuavam efectivamente em curso. Assim, verificava se a obra continuava em curso e aquando da sua conclusão deveria ser efectuada a transferência para activos fixos tangíveis

verificando se o valor a transferir não excedia o valor de mercado. Caso isto acontecesse era necessário reconhecer a respectiva imparidade.

Por vezes, para complementar a análise dos activos, efectuava verificações físicas de modo a perceber se algum abate não tinha sido contabilisticamente registado ou se algum investimento em curso ainda continuava em curso ou se já deveria estar em activo fixo. Posteriormente era efectuado um memorando, tal como na contagem de inventários, onde relatava todas as situações detectadas.

3.2.2.5. Ciclo O – Estado e Outros Entes Públicos

Neste ciclo o trabalho a desempenhar consistia na confirmação dos valores referentes ao Estado, quer a pagar, quer a receber. Assim, quando se preenchiam, com o auxílio do balanço, os campos nas diversas folhas de cálculo, eram criadas outras folhas de forma automática que nos davam os valores do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), Segurança Social, Imposto sobre Rendimento Colectivo (IRC), Imposto sobre Rendimento Singular (IRS), Pagamento Especial por Conta (PEC) e Pagamento Por Conta (PPC).

Assim, esta conta é creditada pelas dividas da empresa ao Estado, Autarquias Locais e Segurança Social, e debitada pelo pagamento das dívidas, ou seja, o saldo credor é representativo das dívidas da empresa às entidades estatais, enquanto que o saldo devedor evidencia valores que possam ser recuperados pela empresa.

Desta forma, solicitava à empresa as declarações do IVA, mensais ou trimestrais, consoante cada caso específico, as declarações mensais de Retenções na Fonte e as da Taxa Social Única. O objectivo era verificar se os montantes a entregar/receber ao Estado foram devidos e se foram cumpridos nos prazos legalmente em vigor para o efeito. Eram solicitados também os comprovativos de pagamento. Relativamente ao IVA, quando existia lugar a imposto a recuperar e caso a entidade tivesse solicitado o reembolso do montante, havia também que averiguar se o mesmo tinha sido entregue pelo Estado.

Em relação ao PEC e PPC, caso existisse lugar a algum pagamento, era solicitado o comprovativo dos mesmos, de modo a verificar o pagamento pelos montantes devidos e nos prazos estabelecidos por lei.

3.2.2.6. Ciclo VC_VD – Fornecimentos e Serviços Externos

Relativamente aos FSE, estes são um conjunto de registos a débito constituídos por um conjunto de operações relativas à aquisição de bens de consumo imediato e custos pagos ou a pagar a terceiros por serviços prestados à empresa como exemplo, subcontratos, trabalhos especializados, transportes de mercadorias, conservação e reparação, etc.

A análise de FSE é uma análise que se baseia principalmente em testes de revisão analítica. A selecção dos itens a analisar, visto ser uma rubrica bastante extensa, é efectuada com base na materialidade e relevância de cada subconta, tendo em conta o negócio do cliente.

Inicialmente, o trabalho por mim realizado consistia em analisar as variações de um período para o outro quer em termos absolutos quer em termos relativos, com base no ano transacto. Importa referir que a evolução da conta de FSE está directamente associada à evolução da actividade da empresa, pelo que numa primeira abordagem comparava sempre a variação total dos FSE com a variação da rubrica de vendas.

Tratando-se de uma rubrica tão extensa, não seria possível uma análise detalhada de todas as subcontas. Desta forma, calculava o peso de cada subconta no total dos FSE. Nessas subcontas com maior peso, analisava os extractos detalhados de cada uma das subcontas e para os valores mais significativos realizava análises documentais.

No entanto, existiam algumas subcontas que eram analisadas de forma diferente.

No caso da rubrica das rendas e alugueres, esta não era analisada com base na selecção dos valores representativos mas sim com base em testes preditivos, isto é, verificava se o valor de cada uma das rendas se repetia todos os meses. Assim, neste caso procedia-se à análise de uma factura escolhida aleatoriamente e fazia-se um *quick prove*⁶, ou seja generalizava-se o valor daquela factura para 12 meses.

Uma outra rubrica que levantava vários problemas era a conta de seguros pois era necessário verificar o período a que respeitava e se não incluía seguros ligados a pessoal, sendo uma contabilização errada.

⁶ *Quick Prove*: generalizava-se o valor pago em um mês pelos 12 meses dado que o valor seria igual ou muito parecido.

Relativamente à subconta de honorários, verificava se estes se repetiam ao longo do período, sendo o mais normal. Esta subconta engloba os advogados, os auditores, entre outros. Na sua análise verificava se existiam recibos verdes preenchidos na sua totalidade.

No caso da subconta ferramentas e utensílios, esta corresponde a materiais de desgaste rápido, pelo que materiais que excedam o período de um ano deverão ser contabilizados na rubrica de activos fixos.

A subconta conservação e reparação engloba contratos de assistência técnica, conservação e reparação dos activos fixos, sendo portanto, serviços e fornecimentos (peças, acessórios e materiais diversos) para conservação e reparação correntes de máquinas, viaturas, edifícios e outros bens do activo.

Resumidamente, todas estas subcontas apresentavam características muito próprias, sendo necessário ter sempre presente um conjunto de particularidades, associando sempre à actividade da empresa.

O objectivo deste teste passava por identificar a natureza da conta, verificar a documentação de suporte e a correcta especialização e testar a razoabilidade dos seus montantes.

Toda esta análise era registada numa folha de cálculo. Numa primeira folha comparava os valores do ano anterior com o ano em análise, onde procedia à revisão analítica e nas folhas seguintes estavam os extractos das subcontas a analisar com a respectiva análise documental.

3.2.2.7. Ciclo VB – Gastos com Pessoal

O ciclo de gastos com pessoal inclui todas as remunerações de carácter fixo e periódico relativas ao pessoal, os encargos sociais por conta da empresa, todas as outras remunerações adicionais (ajudas de custo, subsidio de alimentação, subsidio de transporte, etc.), indemnizações e ainda os seguros obrigatórios do pessoal. Os procedimentos a seguir incidem essencialmente em testes de razoabilidade aos salários e ao cálculo da estimativa de férias e subsídio de férias e verificação de pagamentos ao Estado.

O trabalho realizado por mim nesta rubrica consistiu em efectuar uma análise ao processamento dos salários. Assim, solicitei ao cliente um ficheiro em Excel com o processamento dos salários de todos os funcionários desde Janeiro até Dezembro.

Após obter esse ficheiro, seleccionava aleatoriamente alguns funcionários, por exemplo, 5 funcionários e:

- 1º) Solicitava os recibos de vencimento de cada um destes funcionários.
- 2º) Verificava se o vencimento base descrito no recibo estava conforme a tabela salarial do ano em análise ou, se aplicável, com o acordo de empresa.
- 3º) Testava os cálculos dos descontos para Segurança Social e para o IRS. Assim, para análise da Segurança Social, testava se as taxas estavam bem aplicadas e se os cálculos estavam correctos comparando os valores obtidos na minha análise com os valores que constavam no recibo. Quanto ao IRS a análise é similar. Calculava o IRS com base nas tabelas em vigor à data do processamento e comparava com o valor registado no recibo de vencimento. Para saber qual o valor da tabela a aplicar, era necessário obtermos o cadastro do pessoal onde constassem o número de dependentes e o número de titulares.
- 4º) Verificava as faltas ocorridas por cada trabalhador registadas no recibo, cruzando-os com a documentação suporte onde constassem as faltas dos funcionários. Era necessário verificar se as faltas não descontadas estavam devidamente justificadas.
- 5º) Verificava se as atribuições de prémios/bónus estavam devidamente autorizados.
- 6º) Verificava a existência de horas extra.
- 7º) Validava todos os cálculos constantes do recibo para verificar se o vencimento líquido estava correcto.
- 8º) Verificava se o total constante do recibo de vencimento estava de acordo com o valor incluído no mapa de transferência bancária.
- 9º) Cruzava o total do mapa de transferência bancária com o total de vencimentos pagos constantes do resumo de processamento salarial.
- 10º) Cruzava o total do mapa de transferência bancária com o aviso do débito do banco.

3.2.2.8. Outras tarefas pontuais

Durante o estágio, para além de funções completas, onde começava e terminava uma determinada análise, como as descritas anteriormente, fui também auxiliando os *seniores* dos projectos na análise de casos pontuais.

Uma dessas funções consistia no pedido das certidões de não dívida da empresa à Segurança Social e às Finanças para verificar se o cliente tinha a sua situação regularizada. Uma vez obtidas as certidões, documentava-as em sítio próprio para o efeito.

Outras das funções pontuais consistia na análise documental das contas de gastos ou rendimentos que por vezes suscitavam dúvidas aos *seniores*. Assim, era pedido ao *junior* para proceder à análise dos documentos de maior valor inseridos em determinada conta ou então indagar o responsável sobre a natureza da conta e dos valores neles contidos.

3.2.2.9. Revisão de Eventos Subsequentes

A revisão de eventos subsequentes é a última tarefa a ser realizada num trabalho de auditoria e os procedimentos a seguir passam pela revisão das transacções e acontecimentos ocorridos até à data das Demonstrações Financeiras, cujo impacto seja significativo, para essas demonstrações. Para tal, solicitava as pastas do ano posterior ao ano em análise e examinava os documentos (facturas recebidas e emitidas, pagamentos e recebimentos notas de débito e de crédito) para o período decorrido desde 31 de Dezembro até ao último dia de trabalho de campo no cliente.

O objectivo era encontrar documentos relativos ao exercício em análise apenas contabilizados no período posterior ou ainda por contabilizar, sem que se tivesse constituído um acréscimo de custos para os mesmos.

Síntese:

A realização do estágio curricular numa empresa como a Ernst & Young revelou-se uma experiência extremamente enriquecedora, tanto a nível profissional como pessoal.

Este relatório é o culminar de um percurso de muito trabalho, mas também de muita aprendizagem. O trabalho que desenvolvi ao longo destes 5 meses foi uma forma de

consolidar conceitos importantes, tendo-se revelado uma escola de formação. O espírito de equipa vivido dentro da EY foi fundamental para ultrapassar as dificuldades sentidas ao longo deste período. Em todos os momentos tive a certeza que existia alguém pronto a ajudar, a responder às minhas dúvidas e a solucionar os meus problemas.

Este estágio permitiu-me conhecer diferentes realidades empresariais em vários sectores de actividade, tais como, indústria de engenharia e instalações eléctricas, produção de agulhas industriais, indústria do vestuário, da produção de embalagens, têxteis, construção civil, turismo, imobiliária, vidro, artigos desportivos, louças, etc.

Em todas estas empresas desenvolvi muito trabalho de pesquisa de documentos, assim como desenvolvi a análise de várias rubricas, utilizando por vezes procedimentos alternativos.

Em forma de conclusão, é importante que, aquando da chegada ao cliente se analisem os procedimentos de controlo interno utilizados e que se analisem todos os processos da empresa, nomeadamente na área das vendas, compras, pagamentos e recebimentos.

Na área da circularização importa sublinhar a sua importância dada a possibilidade da obtenção de prova externa, sendo um factor importantíssimo para a conclusão de qualquer auditoria.

Quanto às existências, as contagens têm regras e normas a serem cumpridas de forma a garantir a sua existência real no final do ano.

Na área dos meios financeiros líquidos, as reconciliações bancárias possibilitam esclarecer se tudo o que a resposta do banco nos diz está efectivamente registado e evidenciado por parte da empresa, garantindo portanto, a inexistência de passivos omissos na sua contabilidade.

Nas contas a receber e a pagar são igualmente importantes as confirmações externas. Quando estas não são possíveis, é necessário que se façam procedimentos alternativos.

Na análise dos investimentos e financiamentos, o auditor deverá ter como principal atenção a capitalização de dispêndios não elegíveis como tal, e no conhecimento de activos, que a 31 de Dezembro, podem já não ser detidos pela empresa, por motivos de abate ou alienação. Para além disso, é importante verificar se as depreciações estão a ser efectuadas de acordo com o DR25/2009 e se estão correctamente calculadas.

Nos custos a receber e a pagar importa referir que a empresa tem todos os seus deveres perante o Estado devidamente regularizados.

Na rubrica de FSE é necessário ter muita atenção a cada subconta, uma vez que cada uma tem especificidades diferentes, logo implica uma análise também diferente.

Em suma, são necessários conhecimentos muito vastos para se desempenhar um trabalho de auditoria.

CAPÍTULO IV - CONCLUSÃO

Capítulo IV – Conclusão

A evolução das actividades económicas implica necessariamente alterações na actividade de auditoria. Assim, tanto o seu conceito, como o seu enfoque e sua metodologia sofreram modificações ao longo do tempo. Neste sentido, a auditoria tem vindo a ser objecto de diversas definições, consoante a natureza e os objectivos das várias organizações oficiais regulamentadoras, sendo também objecto de análise por diversos autores.

Conclui-se portanto, que a auditoria é um exame independente, objectivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com intenção de exprimir uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de acordo com as normas de contabilidade geralmente aceites.

Com a introdução da VIII Directiva, a auditoria sofreu mudanças significativas que eram necessárias, dada a crise e desconfiança que se instalou no âmbito das falências ocorridas e que puseram em causa o trabalho dos auditores.

Com o objectivo da harmonização da auditoria e no seguimento da harmonização contabilística, a VIII Directiva vem introduzir a utilização das IAS, emitidas pelo IFAC, assim como obriga a que os auditores sejam regidos por um código de ética e deontologia profissional, código esse que foi reformulado para que também siga as linhas do código de ética emitido pelo IFAC.

Para tal, em muito têm contribuído as empresas multinacionais de auditoria que tem feito todos os esforços no sentido da harmonização contabilística e da auditoria, ao efectuarem as suas análises de acordo com as normas internacionais de auditoria.

Ter efectuado um estágio de 5 meses numa das *big-four* de auditoria contribuiu muito para o desenvolvimento e consolidação dos conhecimentos dentro da área da auditoria e também da contabilidade.

Aprendi que a auditoria é muito mais complexa do que poderia imaginar e que são necessários bastantes conhecimentos para se efectuar um trabalho de auditoria.

O facto de trabalhar directamente na empresa cliente, recolhendo toda a informação e contactando directamente com os responsáveis de cada área objecto de análise, contribuiu para que o conhecimento aumentasse e para que aprendesse a lidar com vários tipos de situações e vários tipos de personalidades.

Apesar de considerar que os objectivos a que me propus foram devidamente alcançados, reconheço que ainda se encontra por adquirir muita parte técnica e maior confiança no trabalho de auditoria.

Em suma, o presente relatório procura expor de forma clara e concisa o trabalho de um *junior* numa equipa de auditoria, apresentando os diferentes procedimentos a seguir junto de uma grande equipa de profissionais e tendo em vista alcançar os objectivos que me foram propostos no início do estágio, com profissionalismo e competência.

BIBLIOGRAFIA

BIBLIOGRAFIA

Chan, P.M, Ezzamel, M., William, D.G. (1993). Determinants of Audit Fees for Quoted UK Companies. *Journal of Business Finance and Accounting*, 20 (6).

Comissão das Comunidades Europeias, CCE (2008). *Recomendação da Comissão Relativa à Limitação da Responsabilidade Civil dos Revisores Oficiais de Contas e das Sociedades de Revisores Oficiais de Contas*. SEC (2008) 1974, Bruxelas. Internet:

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2009/Recomendacaoresponsabilidadecivil.pdf>,
acedido em: 10 de Setembro de 2011.

Comissão das Comunidades Europeias, CCE (2010). *Livro Verde: Política de auditoria: as lições da crise*. COM 2010 (561), Bruxelas. Internet:

https://infoeuropa.euroid.pt/opac/?func=service&doc_library=CIE01&doc_number=00045738&line_number=0001&func_code=WEB-FULL&service_type=MEDIA acedido
em: 20 de Julho de 2011.

Comissão de Mercado de Valores Mobiliários, CMVM (2003). *Recomendações da CMVM sobre Governo das Sociedades Cotadas*. Internet:

<http://www.cmvm.pt/CMVM/Publicacoes/Boletim/Boletim%20Online%20189/Documents/805ed4f17f23452783d9eea6ea7bbdcfApresentacaoCPOF28012009.pdf> acedido em 5
de Outubro de 2011.

Comissão de Mercado de Valores Mobiliários, CMVM (2009). *Crise Financeira Internacional e as suas repercussões no Sistema Financeiro Nacional*. Comissão Parlamentar do Orçamento e Finanças. Internet:

<http://www.cmvm.pt/CMVM/Publicacoes/Boletim/Boletim%20Online%20189/Documents/805ed4f17f23452783d9eea6ea7bbdcfApresentacaoCPOF28012009.pdf> acedido em:
30 de Setembro de 2011.

Costa, C.B. (2010). *Auditoria Financeira: Teoria e Prática*. Lisboa: Editora Rei dos Livros.

Decreto-Lei nº 1/72 de 3 de Janeiro, *revogado pelo artigo 148.º do decreto-lei nº 519-L2/79, de 29 de Dezembro*. Internet:

http://www.igf.minfinancas.pt/inflegal/bd_igf/bd_legis_geral/Leg_geral_docs/DL_001_72.htm, acedido em: 10 de Setembro de 2011.

Decreto-Lei nº 487/99 de 16 de Novembro, *Manual do Revisor Oficial de Contas*. Internet:

<http://www.gproc.com/EOROC.pdf>, acedido em: 13 de Agosto de 2011.

Decreto-Lei nº 224/2008 de 20 de Novembro, *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*. Diário da República, 1ª série, nº226. Internet:

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/224.pdf>, acedido em: 13 de Agosto de 2011.

Decreto-Lei nº 225/2008 de 20 de Novembro, *Conselho Nacional de Supervisão e Auditoria*. Diário da República, 1ª série, nº226. Internet:

<http://www.min-financas.pt/legislacao/2008/decreto-lei-n.o-225-2008>, acedido em: 16 de Dezembro de 2011.

Directiva nº78/660/CEE do Conselho de 25 de Julho 1978, *Relativa às Contas Anuais de Certas Formas de Sociedade*. Jornal Oficial nº L 222 de 14/08/1978 p. 0011 – 0031. Internet:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=celex:31978l0660:PT:HTML>, acedido em: 15 de Agosto de 2011.

Directiva nº83/349/CEE do Conselho de 13 de Julho 1983, *Relativa às Contas Consolidadas*. Jornal Oficial nº L 193 de 18/07/1983 p. 0001 – 0017. Internet:

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=celex:31983l0349:PT:HTML>, acedido em: 15 de Agosto de 2011.

Directiva nº84/253/CEE do Conselho de 10 de Abril 1984. Jornal Oficial nº L 001 de 03/01/1994 p. 0263 – 0320. Internet:

[http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:21994A0103\(52\):PT:HTML](http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:21994A0103(52):PT:HTML), acedido em: 15 de Agosto de 2011.

Directiva nº2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho de 17 de Maio, *Relativa à Revisão Legal das Contas Anuais e Consolidadas que altera as directivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho e revoga a Directiva 84/253/CEE do Conselho, de 10 de Abril*. Jornal Oficial da União Europeia. Internet:

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:157:0087:0087:PT:PD>
E, acedido em: 15 de Agosto de 2011.

Ferreira, B. (2008). *A Responsabilidade dos Administradores e os Deveres de Cuidado enquanto Estratégias de Corporate Governance: Implicações de Reforma do Código das Sociedades Comerciais*. Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários, nº30, Agosto. Internet:

<http://www.cmvm.pt/CMVM/Publicacoes/Cadernos/Documents/C30Artigo1.pdf>,
acedido em: 29 de Agosto de 2011.

Franco, H. (2000). *Auditoria Contábil*. 4ª Edição. São Paulo: Atlas.

Franco, H., & Marra, E. (2001). *Auditoria Contábil*. 4ª Edição. São Paulo: Atlas.

Gomes, J. (2006). *A Fiscalização Externa das Sociedades Comerciais e a Independência dos Auditores*. Publicado em Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários, nº24, Edição Especial, 15 anos CMVM, de Novembro de 2006. Internet:

http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/_030CMVM.pdf, acedido em: 20 de Junho de 2011.

IPCG, Instituto Português de *Corporate Governance*. (2006). *Livro Branco sobre Corporate Governance em Portugal*. Internet:

http://www.ecgi.org/codes/documents/libro_bianco_cgov_pt.pdf, acedido em: 1 de Agosto de 2011.

IPCG, Instituto Português de *Corporate Governance*. (2011). *Cadernos do IPGC sobre Corporate Governance – Boas Práticas dos Órgãos de Administração das Sociedades Cotadas*. 1º Fascículo, 26 de Abril. Internet:

- [http://www.plmj.com/xms/files/PLMJDOCS- 997100-v4-Caderno IPCG Administracao 1 Fasciculo Minuta Final.pdf](http://www.plmj.com/xms/files/PLMJDOCS-997100-v4-Caderno IPCG Administracao 1 Fasciculo Minuta Final.pdf), acessado em: 2 de Setembro de 2011.
- John, K., Senbet, L. (1998). Corporate Governance and Board Effectiveness. *Journal of Banking and Finance*. 22. Internet:
- <http://top25.sciencedirect.com/subject/economics-econometrics-and-finance/10/journal/journal-of-banking-finance/03784266/archive/18>, acessado em: 3 de Setembro de 2011.
- Leuz, C., Verrecchia, R.E. (2000). The Economic Consequences of Increased Disclosure. *Journal of Accounting Research*. 38. Internet:
- <http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0304405X05002357>, acessado em: 2 de Junho de 2011.
- Mattos, M. S. (2005). *Os Auditores no Brasil e a Satisfação desses Profissionais nas Grandes Empresas de Auditoria*. Blumenau: URB. Internet:
- <http://repositorioaberto.univ-ab.pt/bitstream/10400.2/1231/1/PHIMA%20-%20JOSE%20LUIS.pdf>, acessado em: 20 de Julho de 2011.
- Medeiros, E.S. (2005). *A Actividade de Auditoria Independente: um Breve Resumo sobre a Independência dos Auditores e as Normas Profissionais Aplicáveis*. Rio de Janeiro, UFRJ. Internet:
- http://www.cvm.gov.br/port/public/publ/ie_ufrj_cvm/Eduardo_Silva_de_Medeiros.pdf, acessado em: 22 de Junho 2011.
- Monteiro, A. (2011). Reforço da Sustentabilidade da Profissão. *Revisores e Auditores – Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, nº 53, 1.
- Normas Técnicas de Revisão de Auditoria - *Diário da República nº295/97 – III – Série* de 23 de Setembro de 1997. Internet:
- <http://www.oroc.pt/gca/index.php?id=279>, acessado em: 20 de Junho 2011.

Orduña, O. (2002). *A Comunicação em Momentos de Crise*. Internet:

<http://www.bocc.ubi.pt/pag/orduna-octavio-comunicacao-em-momentos-de-crise.pdf>,

acedido em: 20 de Outubro de 2011.

O'Regan, D. (2003). *International Auditing: The Institute of internal Auditors*. New Jersey: John Wiley & Sons.

OROC, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (1998). *Manual do Revisor Oficial de Contas – Directriz de Revisão/Auditoria 230 Papéis de Trabalho*. Internet:

<http://www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA230.pdf>,

acedido em: 10 de Setembro de 2011.

OROC, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (1999). *Manual do Revisor Oficial de Contas – Directriz de Revisão/Auditoria 300 – Planeamento*. Internet:

<http://www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA300.pdf>,

acedido em: 10 de Setembro de 2011

OROC, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2000). *Manual do Revisor Oficial de Contas – Directriz de Revisão/Auditoria 410 – Controlo Interno*. Internet:

<http://www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA410.pdf>,

acedido em: 10 de Setembro de 2011.

OROC, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2006). *Manual do Revisor Oficial de Contas – Directriz de Revisão/Auditoria 505 – Confirmações Externas*. Internet:

<http://www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA505.pdf>,

acedido em: 10 de Setembro de 2011.

OROC, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2007). *Organização da Estrutura de Custos das Instituições de Ensino Superior e de IDT*. Internet:

[http://www.otic.utl.pt/files/2011/08/Organiza%C3%A7%C3%A3o das estruturas de custos das Institui%C3%A7%C3%B5es de Ensino Superior e de IDT.pdf](http://www.otic.utl.pt/files/2011/08/Organiza%C3%A7%C3%A3o%20das%20estruturas%20de%20custos%20das%20Institui%C3%A7%C3%B5es%20de%20Ensino%20Superior%20e%20de%20IDT.pdf),

acedido em: 20 de Julho de 2011.

OROC, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2011). Em Foco – Projecto do Novo Código de Ética. *Revisores e Auditores – Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, nº 53, 3-5.

OROC, Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2011). *Projecto do Novo Código de Ética e Deontologia Profissional*. Circular nº50/11 de 22 de Junho de 2011. Internet:
<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2011/CodigoEtica2011.pdf>, acedido em: 25 de Setembro de 2011.

Palmrose, Z. (1986). *Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence*. Journal of Accounting Research. V. 24, Nº1.

Pinho, R.C. (2001). *Auditoria e novos paradigmas*. Gazeta Mercantil.

Pires, A.M. (2008). *Impacto da Lei de Sarbanes-Oxley no Sistema de Controlo Interno das Empresas Cotadas nos EUA. O Caso Português*. Lisboa. Internet:
<http://repositorioaberto.univ-ab.pt/bitstream/10400.2/586/1/LC464.pdf>, acedido em: 20 de Junho de 2011.

Reis, J. (2008). *Revisão e Auditoria às Contas, Intervenções do Bastonário*. Edições Almedina, SA.

Rodrigues, C.M. (2010). Documentação de Auditoria: Requisitos e Importância na Melhoria de Qualidade das Auditorias. *Revisores e Auditores – Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, nº 48, 13-19.

Rodrigues, J. (2009). *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*. - NCRF 2/7/18/23. Porto: Porto Editora.

Santos, R.G. (2004). *Auditoria Contábil*. São Paulo: FACAC. Internet:
<http://repositorioaberto.univ-ab.pt/bitstream/10400.2/1231/1/PHIMA%20-%20JOSE%20LUIS.pdf>, acedido em: 15 Julho 2011.

Serer, G.L. (2011). *Tienen los Auditores de Cuentas Alguna Responsabilidade en la Crisis Económica? Debe el Auditor hacer Predicciones de Futuro?* Internet:

<http://gregoriolabatut.blogcanalprofesional.es/%C2%BFtienen-los-auditores-de-cuentas-alguna-responsabilidad-en-la-crisis-economica-%C2%BFdebe-el-auditor-hacer-predicciones-de-futuro/>, acedido em: 20 de Outubro de 2011.

Sikka, P. (2009). Financial Crisis and the Silence of the Auditors. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 868-873. Internet:

<http://www.wu.ac.at/taxmanagement/Institut/Mitarbeiter/Hoermann/antibilanz/downloads/financialcrisisandthesilenceoftheauditors.pdf>, acedido em: 20 de Outubro de 2011.

Soares, A.A. (2005). *O Controlo de Qualidade do Trabalho de Auditoria: estudo comparativo dos países da União Europeia*. Tese de Mestrado. Braga: Universidade do Minho. Internet:

<http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/3281>, acedido em: 15 Junho 2011.

Stubbs-Michel, E. (2005). *Auditoria*. Internet:

<http://gestor.no.sapo.pt/>, acedido em: 15 de Junho de 2011.

ANEXOS

ANEXOS

Anexo 1 – Exemplo de Narrativa e *Walkthrough*

Entity name:	Nome da Entidade	Reporting period:	31.12.2010
--------------	------------------	-------------------	------------

Significant class of transactions (SCOT) / disclosure process:

Name:	Área em análise
-------	-----------------

Nature:	Routine
---------	---------

Owner:	Nome dos responsáveis pela area em análise
--------	--

Background

We obtain an understanding of the significant classes of transactions (SCOTs) and significant disclosure processes to identify and understand the risks of material misstatement at the assertion level (and, when applicable, to identify and understand what could go wrongs (WCGWs) and the controls over the WCGWs).

Attach this template to the related significant class of transactions/process within GAMx-SA in the “Understand significant classes of transactions and significant disclosure processes and perform walkthroughs” screen.

When we test controls for one or two routine SCOTs, we use the template SB_Understand routine SCOTs, perform walkthroughs and test controls.

Our understanding of the critical path

Document below our understanding of the critical path of the SCOT/ significant disclosure process, including the major inputs and outputs. The critical path includes:

Initiation: *the point where the transaction first enters the entity’s process and is prepared and submitted for recording*

Recording: *the point where the transaction is first recorded in the books and records of the entity*

Processing: *any changes, manipulation or transfers of the data in the books and records of the entity*

Reporting: *the point where the transaction is reported (i.e., posted) in the general ledger.*

Document our understanding of how incorrectly processed information is detected and corrected on a timely basis.

To help ensure that we properly consider the effects of computer processing in making our risk assessments and developing our audit strategy, describe automated aspects of the critical path of the SCOT/significant disclosure process, including manual aspects that depend upon computer functionality or computer generated data. Document the attributes of the related IT applications in the SB_Audit planning template, section 3.3, or equivalent documentation.

As part of our understanding of the critical path of the SCOTs, we obtain and document our high-level understanding of relevant controls for the following, when not affected by significant risks:

Estimation SCOTs (refer to EY GAM S03_7.2.2)

Related party relationships and transactions, when we identify a related party SCOT (refer to SB_13.1)

For significant risks, we identify controls relevant to the audit (refer to SB_9.2.2) and document these in the APT.

Describe the critical path	Performed by (job title only)	Automated aspects
Customer places sales order and order input into system		
Credit and/or credit terms approved		
Order filled and readied for shipment		
Shipping documents prepared		
Order shipped/delivered to or picked up by customer		
Sales invoices prepared		
Prices (or deviations from standard prices) approved		
Invoices reviewed for accuracy and mailed/delivered to customers		
Sales journal produced		
Sales journal summarized and posted to general ledger and receivables detail		

Provide any other details that are necessary to understand the initiation, authorizing, processing, recording and reporting of the transactions, including major input and output sources, if not included in the descriptions above. Refer to EY GAM S03_Documentation of estimation SCOTS for the required documentation of our understanding of estimation SCOTs, including relevant controls.

Descreva-se o levantamento da narrativa tendo em conta os aspectos relevantes de cada empresa, tais como:

- 1. Tipo de Clientes**
- 2. Abertura das fichas de clientes**
- 3. Introdução das Ordens de encomenda no sistema**
- 4. Tipos de encomenda**
- 5. Ordens de Produção**
- 6. Preparação da encomenda para expedição**
- 7. Facturação**
- 8. Controlo de crédito**
 - Condições de Pagamento
 - Limite de Crédito
 - Antiguidade de saldos

Walkthrough

Describe the walkthrough procedures performed, addressing the points at which the transactions are initiated, recorded, processed, and ultimately reported in the general ledger (or serve as the basis for disclosures), including both the manual and automated steps of the process. For significant disclosure processes, describe the procedures performed to confirm our understanding of the process and sources of information management uses to generate significant disclosures. Use original source documentation and information technology that the client personnel typically would use in the flow of transactions.

For controls over significant risks: Describe the walkthrough procedures to confirm our understanding of the design of the controls and that they have been implemented. As we walk through the prescribed procedures and controls, we should ask personnel to describe their understanding of the control activities and demonstrate how they are performed.

We may perform our walkthrough in conjunction with the tests of transactions included in our substantive procedures.

A) Walkthrough procedures

Transaction selected for walkthrough:	Área em análise		
Individual(s) we talked with to confirm our understanding:	Responsável	Date :	Data em que estamos a realizar a análise

Description of the walkthrough procedures performed:

Com o objectivo de confirmar o entendimento obtido sobre o processo de vendas, tal como descrito na narrativa, seleccionamos aleatoriamente uma venda e efectuamos o seguinte trabalho:

1. Obtivemos a Nota de encomenda nº com data de do cliente Ómega, relativa ao produto Z, no valor unitário de ...€. **(BA 1.1);**
2. Verificámos a introdução no pedido no sistema, originando o pedido interno nº, bem como obtivemos o print do sistema no qual confirmamos o valor unitário **(BA 1.2);**
3. Obtivemos a Guia de transporte nº, com data de referente ao transporte do pedido nº **(BA 1.3);**
4. Obtivemos a factura nº, de, referente à venda unidades da referência, no valor unitário de€, totalizando€ **(BA 1.4);**
5. Confirmamos que a factura foi correctamente contabilizada em, pelo montante correcto e nas contas devidas. **(BA 1.5);**

B) Segregation of incompatible duties, authorization and management override of controls	Yes	No	Additional observations
a. Was anything noted in our walkthrough procedures that would indicate there are incompatible duties?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<p>If we answered "Yes" to the above:</p> <p>Do the incompatible duties represent a deficiency in the design of controls that is not sufficiently mitigated by other management actions or controls that have been identified?</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<p>If we answered "Yes" to the above, provide further documentation and the related effect on our audit strategy.</p>			
b. Was anything noted in our walkthrough procedures that would indicate there are issues related to authorization?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<p>If we answered "Yes" to the above:</p> <p>Do the authorization issues represent a deficiency in the design of controls that is not sufficiently mitigated by other management actions or controls that have been identified?</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<p>If we answered "Yes" to the above, provide further documentation and the related effect on our audit strategy.</p>			
c. Was anything noted in our walkthrough of controls that indicate the potential for management override of controls or that such override may have occurred?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<p>If we answered "Yes" to the above:</p> <p>Does the potential for management override of controls represent a deficiency in the design of controls that is not sufficiently mitigated by other management actions or controls that have been identified?</p>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<p>If we answered "Yes" to the above, provide further documentation and the related effect on our audit strategy.</p>			

C) Conclusion	Yes	No	N/A	Additional observations
Did our walkthrough procedures confirm our understanding of the SCOT and/or significant disclosure process?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		
For SCOTs and significant disclosure processes affected by significant risks, did our walkthrough procedures confirm that the controls relevant to the audit have been properly designed and implemented?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Anexo 2 – Exemplo de Minutas de Circularização

Anexo 2.1 – Minuta de carta de circularização Contas a Receber (com saldos)

Nome

Morada

_____ de _____ de 20____

Assunto: **Confirmação de saldos (Data)**

Ref.

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, revisores....., com sede no, fax nº e endereço de e-mail....., estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras e gostariam de obter confirmações para os saldos, a seguir indicados, existentes nos nossos livros à data de:

Saldo a N/favor: xxxxxxxxx Euros

Saldo a V/favor: xxxxxxxxx Euros

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

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

Assinatura

-
- ☐ Confirmamos o saldo acima indicado
☐ Não confirmamos o saldo acima indicado
Observações:

Assinatura

Anexo 2.2 – Minuta de carta de circularização de Seguradores

Nome

Morada

_____ de _____ de 20 ____

Assunto: **Solicitação de informações**

Ref.

Exmos. Senhores,

Para efeito de simples conferência e a pedido dos nossos revisores com sede no, aos quais solicitámos para efectuarem um exame às nossas contas, vimos pela presente solicitar a V. Exas. o favor de lhes fornecerem directamente uma relação das apólices de seguro vigentes em, indicando:

1. *Relação das apólices efectuadas nessa companhia, discriminando:*
 - *Número da apólice*
 - *Ramo*
 - *Objecto e capital seguro*
 - *Coberturas*
 - *Prémios e seus adicionais em vigor*
 - *Data de Vencimento*
2. Saldo da nossa conta nos vossos livros em
3. Quaisquer comissões devidas por V.Exas à nossa firma, discriminando:
 - *Número de apólice*
 - *Ramo*
 - *Comissões a receber*
 - *Data de vencimento*
4. Detalhe e natureza de responsabilidades negociadas por V.Exas., com ou sem garantias ou hipotecas.
5. Acções, obrigações, títulos de escritura ou quaisquer outros títulos à guarda de V.Exas.
6. Quaisquer garantias concedidas a nosso favor ou por V.Exas., a favor de terceiros.

Pedimos o favor de endereçarem a vossa resposta directamente para os nossos revisores, por correio para a morada acima indicada, por fax para o número ou por e-mail para com cópia para os nossos arquivos, se possível até

Sem outro assunto de momento, subscrevemo-nos com consideração,

De V. Exas.

Atentamente

Anexo 3 – Exemplo de Questionário do memorando das Contagens

Empresa: XPTO
Período: 31-12-2010
Assunto: Questionário + Conclusões

I. Controle Geral de Existências e Preparação das Contagens

	Sim / Não / N/A
1. As existências armazenadas estão:	
(a) Disposas de forma ordenada para facilidade de contagem?	<input type="text"/>
(b) Facilmente identificáveis?	<input type="text"/>
2. As condições de armazenagem proporcionam protecção contra:	
(a) Deterioração?	<input type="text"/>
(b) Acesso a pessoas não autorizadas ?	<input type="text"/>
3. É mantido um controle das existências independente dos registos do armazém ?	<input type="text"/>
4. A produção foi suspensa durante a contagem ?	<input type="text"/>
5. Os itens de produtos em curso de fabrico foram inventariados em pontos de "cut-off" identificados ?	<input type="text"/>
6. Os registos de existências estavam actualizados à data da inventariação ?	<input type="text"/>

II. Pessoal Responsável pela Contagem

1 As contagens foram realizadas por pessoas que não são normalmente responsáveis pela salvaguarda física das existências ?	<input type="text"/>
2 Quem realizou as contagens tinha suficiente conhecimento dos artigos de forma a assegurar uma contagem exacta bem como identificar existências obsoletas e danificadas?	<input type="text"/>
3 As existências foram contadas, de forma independente, por mais de uma pessoa ?	<input type="text"/>
4 A contagem efectuada foi adequadamente supervisionada?	<input type="text"/>

III. Instruções

1 (a) Foram emitidas instruções escritas para todos os intervenientes, antes da inventariação?

☐

(b) Se não existem instruções escritas, houve alguma reunião preparatória ?

☐

2 As intruções incluem os pontos a seguir indicados?

(a) Emissão e controle das etiquetas/folhas de contagem;

☐

(b) Procedimentos de contagem e atribuições dos contadores ;

☐

(c) Locais a inventariar ;

☐

(d) Tratamento de existências danificadas de pouca rotação;

☐

(e) Tratamento de existências pertencentes a terceiros;

☐

(f) Movimento das existências durante a contagem;

☐

(g) Tratamento de existências em zonas de recepção ou expedição;

☐

(h) Supervisão da contagem

☐

3 Houve aderência a todos os aspectos das instruções ?

☐

IV. Quantidades Contadas

1 Todas as fases da produção e áreas das instalações foram cobertas pela contagem ?

☐

2 Todos os movimentos das existências cessaram durante a contagem?

☐

3 Os procedimentos seguidos são suficientes para assegurar que não foram omitidos artigos ou contados em duplicado?

☐

4 Foram feitas verificações para assegurar que não havia embalagens incompletas, espaços interiores vazios , etc?

☐

5 Se foram necessárias estimativas no decurso da contagem, o método adoptado é credível e controlável?

☐

6 Todos os artigos não inventariáveis, tais como pequenas ferramentas, etc, foram identificados e excluídos das existências?

V. Registo das Existências

1 As etiquetas ou folhas de contagem são :

(a) Pré-numeradas e controladas sequencialmente?

(b) Datadas ?

(c) Rubricadas pelos contadores ou verificadores?

2 As etiquetas ou folhas de contagem identificam claramente:

(a) A localização?

(b) O artigo?

(c) A unidade de contagem?

3 As alterações nas etiquetas ou folhas de contagem foram devidamente controladas e autorizadas?

4 As quantidades inventariadas foram revistas quanto à sua razoabilidade?

5 As diferenças significativas entre os registos e a inventariação física foram identificadas e investigadas?

6 As etiquetas ou folhas de contagem não utilizadas ou parcialmente utilizadas foram adequadamente canceladas?

VI. Corte de Operações (cut-off)

1 Foram correctamente incluídas ou excluídas das existências:

(a) Existências recebidas durante a contagem?

(b) Existências expedidas durante a contagem?

(c) Existências transferidas entre departamentos, e.g. trabalhos em curso para produtos acabados?

(d) Devoluções de clientes ou para fornecedores?

2 É adequado o registo/contabilização que assegura o correcto tratamento das vendas, compras, etc?

☐

VII. Existências Obsoletas e Danificadas

1 As existências obsoletas e danificadas foram segregadas ou claramente identificadas?

☐

2 São incluídas na contagem na base dos mesmos procedimentos adoptados para as restantes existências?

☐

3 A situação qualitativa dessas existências está claramente anotada na folha de contagem?

☐

VIII. Existências de Terceiros à Guarda da Empresa

1 As existências de terceiros à guarda da empresa estão adequadamente segregadas e claramente identificadas (incluindo existências armazenadas, à consignação ou mantidas para processamento ou reparação)?

☐

2 A menos que as existências de terceiros sejam mantidas em departamentos separados, foram contadas na base dos mesmos procedimentos adoptados para os restantes stocks?

☐

3 A situação destas existências está claramente anotada na folha de contagem?

☐

4 As quantidades foram confirmadas com terceiros?

☐

IX. Existências Localizadas Fora da Empresa à Guarda de Terceiros

1 As existências à guarda de terceiros estão englobadas no sistema global de controle de stocks?

☐

2 Foram obtidas confirmações escritas destas existências?

☐

3 Quando essas existências são significativas ou é questionável a independência do seu fiel depositário, o pessoal do cliente efectuou uma contagem física?

☐

X. Verificações/Procedimentos de Auditoria

1 Assegurar a obtenção e o arquivo, na nossa pasta de trabalho, duma cópia das instruções escritas do cliente.

☐

2 Anotar o último número dos diferentes documentos de movimentação das existências emitidos antes da contagem (incluindo entradas, saídas, devoluções de compras e vendas, etc).

☐

3 Quando ocorrerem movimentos de existências durante a contagem ou quando a documentação for inadequada, anotar uma amostragem de movimentos ocorridos antes ou durante a contagem e assegurar que tais movimentos foram correctamente considerados.

☐

4 Seleccionar e anotar um certo número de artigos existentes nos armazéns e verificar a sua inclusão nas folhas de contagem.

☐

5 Anotar todas as folhas de contagem utilizadas pela empresa durante a contagem. Se estas não forem pré-numeradas identifique-as de qualquer outro modo.

☐

6 Rubricar ou fotocopiar uma amostragem das folhas de contagem para posterior concordância com as folhas resumo da inventariação.

☐

7 Anotar existências aparentemente antigas ou obsoletas, stocks de terceiros, etc, se estas situações não estiverem cobertas por procedimentos do cliente.

☐

8 Anotar quaisquer deficiências nos procedimentos de inventariação física do cliente, incluindo explicações para todas as respostas "não" atrás indicadas.

☐

XI. Conclusão

É minha opinião que a inventariação física foi/ou não adequadamente efectuada, e que os resultados obtidos proporcionam/ou não uma correcta determinação das quantidades, descrição e situação dos artigos contados.

Preparado por: DCN

Revisto por:

Anexo 4 – Modelo de conciliação bancária

Empresa: XPTO
Período: 31.12.2010
Assunto: Conciliações Bancárias

						31.12.2010								
A/C	Descrição/Banco	W/P	Saldo Balancete 31.12.2010	Confirmação	W/P Confirmações	Banco	Movim empresa contabilizados no banco	na não	Movim banco contabilizados na empresa	no não	Contabilidade	Diferenças conciliadas	não	Observ ações EY
1203	Millennium BCP DO	C1.1			CC1.1	0,00						0,00		
1205	Caixa Nova Espanha	C1.2			CC1.2	0,00						0,00		
1207	BES Vigo	C1.3			CC1.3	0,00						0,00		
1208	Sabadell Atlantico	C1.4			CC1.4	0,00						0,00		
1209	Caixa Vigo	C1.5			CC1.5	0,00						0,00		
1212	Millennium BCP	C1.6			CC1.6	0,00						0,00		
1214	Millennium BCP Transito	C1.7			CC1.7							0,00		
1222	CBC	C1.8			CC1.8	0,00						0,00		
1223	CBC Transito	C1.9			CC1.9							0,00		
1224	CBC-DO	C1.10			CC1.10	0,00						0,00		
Totais			0			0	0	0	0	0		0,00		

Anexo 5 – Modelo de Análise de Circularização

Anexo 5.1 – Circularização Fornecedores

Empresa: XPTO

Período:

31.12.10

Assunto: Circularização de Fornecedores

	resposta obtida e de acordo
	OK, resposta conciliada
	A aguardar conciliação

W/P Ref.	Nº Entidade	Nome Entidade	SALDO a/c 211 31.DEZ.10	SALDO a/c 221 31.DEZ.10	SALDO a/c 271 31.DEZ.10	SALDO a/c 278 31.DEZ.10	Total Sld 31.12.10	RESPOSTA			Procedi mentos Alternat ivos	% Analisad a	Notas
								De acordo	Conciliada	Sem respost a			
FORNECEDORES CIRCULARIZADOS A 31.DEZ.10													
NN 201													
NN 202													
NN 203													
								#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!			

Total Circularizar	0	0	0
Total de Saldos Credores (excepto Grupo)	0	0	0
%Circularizada	#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!
Grupo (ficheiro l1)			
Total Saldos cf Balancete			
	Lead E	Lead N	Lead N2

Anexo 5.2 – Circularização de Clientes

Empresa: XPTO

Período: 31.12.10

Assunto: Circularização de Clientes

	Resposta obtida e de acordo
	OK, resposta conciliada
	A aguardar conciliação

							RESPOSTA			Procedimentos Alternativos	%	O B S.
W/P Ref.	Nº Entidade	Nome Cliente	Sld a/c 211 31.12.10	Sld a/c 212 31.12.10	Sld a/c 278 31.12.10	Total Sld 31.12.10	De acordo	Concilia da	Sem resposta		Analisa da	
CLIENTES CIRCULARIZADOS A 31.DEZ.2010												
EE 101												
EE 102												
EE 103												

#DIV/0! #DIV/0! #DIV/0!

Total a Circularizar	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	#DIV/0!
----------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---------

Total de Saldos Devedores (excepto Grupo)	0	0	0
---	---	---	---

% Circularizada	#DIV/0!	#DI V/0!	#DI V/0!
-----------------	---------	----------	----------

Grupo (ficheiro I1)			
Total de Saldos Devedores de Clientes			
(excluindo 217)			
	Lead E	Lead E	Lead N2