



UNIVERSIDADE AUTÓNOMA DE LISBOA

**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS ECONÓMICAS E EMPRESARIAIS E
TECNOLÓGICAS**

MESTRADO EM GESTÃO DE EMPRESAS

ESPECIALIDADE EM AUDITORIA CONTABILÍSTICA ECONÓMICA E
FINANCEIRA

“MANIPULAÇÃO DE RESULTADOS E AUDITORIA”

Relatório de Estágio Curricular para a obtenção do grau de Mestre em Gestão de
Empresas, especialidade em Auditoria Contabilística, Económica e Financeira

Auditoria Contabilística Económica e Financeira

Autor: Joana Moura

Orientador: Professora Doutora Helena Santos Curto

Lisboa, Junho de 2013

Desde 2009, o acordo ortográfico da língua portuguesa está em vigor em vários países da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa (CPLP).

O presente trabalho, foi elaborado de acordo com o novo acordo ortográfico da língua portuguesa, determinado pela resolução do conselho de ministros nº8/2011 de 25 de janeiro¹.

¹ Resolução do Conselho de Ministros n.º 8/2011. D. R., I Série. 17 (2011-01-25) 488 - 489

AGRADECIMENTOS

As minhas primeiras palavras de agradecimento vão para os meus pais, Maria Clarisse Moura e Anacleto de Moura, por todo o apoio e compreensão, pois sem eles nem teria a possibilidade de frequentar um mestrado e por tudo aquilo que me ensinaram ao longo da vida.

Gostaria de agradecer à minha orientadora da tese de mestrado, a Professora Doutora Helena Curto, por todos os conselhos sábios, por toda a preocupação demonstrada e por todas as orientações que me guiaram ao longo de todo o estágio.

Agradeço à minha amiga e conselheira Cintia Fernandes, por todo o companheirismo, apoio e amizade demonstrada.

Um especial agradecimento ao meu confidente, amigo, cúmplice e conselheiro Cláudio Cruz, por todo o carinho e por toda a força que me tem dado, que me tem ajudado a nunca desistir de nada.

Também gostaria de agradecer à minha prima, Iris Almeida, por toda a paciência e explicações, que foram de grande ajuda para a concretização deste relatório de estágio.

Muito obrigada a todos,

Joana Moura

RESUMO

Este relatório estabelece uma inter-relação entre o evento de fraudes e o papel a ser realizado pela auditoria, com o objetivo da sua identificação e prevenção. Trata-se de uma análise que evidencia a importância da auditoria externa, auditoria interna e gestão dos riscos para a prevenção, detecção de fraudes ou erros. É demonstrado ainda que a função de auditor está diretamente associada à descoberta da fraude.

Diante da realidade que se vive hoje em dia, sobressai a ideia de que as fraudes fazem parte do quotidiano das empresas e que devem ser promovidos controlos.

Palavras chave: Auditoria interna, auditoria externa, fraude, gestão dos riscos, manipulação dos resultados.

ABSTRACT

This report establishes an interrelationship between the event of fraud and the role to be performed by the audit, with the purpose of identification and prevention. It is an analysis that highlights the importance of the external audit, internal audit and risk management for the prevention, detection of fraud or errors. It is also shown that the audit function is directly associated with the discovery of the fraud.

Faced with the reality that we live today, stands the idea that fraud are part of everyday business and controls should be promoted.

Keywords: Internal audit, external audit, fraud, risk management, manipulation of results.

ÍNDICE DE MATÉRIAS

RESUMO.....	4
ABSTRACT	5
ÍNDICE DE TABELAS	9
ÍNDICE DE FIGURAS	10
ÍNDICE DE QUADROS	11
LISTA DE SIGLAS.....	12
 INTRODUÇÃO	 13
 PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO	 14
CAPÍTULO 1 – A AUDITORIA.....	14
1.1 O conceito de Auditoria e de Manipulação de Resultados.....	14
1.2 Tipos de Auditoria.....	15
1.3 Normas técnicas de Revisão/Auditoria	15
1.4 Normas de Auditoria do AICPA	16
1.5 Normas Internacionais de Auditoria da IFAC.....	17
CAPÍTULO 2 - O PROCESSO DE AUDITORIA	18
2.1 Fases de Auditoria	18
2.1.1 Planeamento	18
2.1.1.2 Definição do compromisso	18
2.1.1.3 Recolha de informações.....	19
2.1.1.4 Estratégia de Auditoria	20
2.1.2 Execução.....	23
2.1.2.1 Execução de Auditoria.....	23
2.1.3 Avaliação e elaboração do relatório	24
2.1.3.1 Formação de opinião.....	24
2.1.3.2 Relatórios	25
CAPÍTULO 3 - IMPORTÂNCIA DA PROVA EM AUDITORIA E OS PAPÉIS DE TRABALHO.....	26
CAPÍTULO 4 - A RESPONSABILIDADE DO AUDITOR AO CONSIDERAR A FRAUDE E O ERRO NA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	28
4.1 Auditoria interna e a deteção da fraude.....	28
 PARTE II – ESTABELECIMENTO DO ESTÁGIO.....	 30
CAPÍTULO 5 - APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE DE ACOLHIMENTO.....	30
5.1 A DFK	30

5.2 Valores.....	30
5.3 Serviços	30
CAPÍTULO 6 – ATIVIDADES DESENVOLVIDAS	32
6.1 Controlo de circularização.....	34
6.2 Fornecimentos e serviços externos.....	35
6.3 Meios financeiros líquidos	36
6.4 Diferimentos.....	37
6.5 Fornecedores, compras	38
6.6 Clientes, vendas e prestações de serviços	39
6.7 Ativos fixos tangíveis.....	43
6.8 Ativos intangíveis.....	46
6.9 Propriedades de investimento e ativos não correntes detidos para venda...	49
6.10 Investimentos financeiros.....	50
6.11 Inventários e custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas	53
6.12 Outras contas a receber e a pagar	57
6.13 Acionistas / sócios	58
6.14 Estado e outros entes públicos.....	60
6.15 Capital próprio.....	61
6.16 Provisões	63
6.17 Financiamentos obtidos.....	65
6.18 Gastos com o pessoal	66
6.19 Outros rendimentos e ganhos	68
6.20 Outros gastos e perdas	69
6.21 Juros, dividendos e outros rendimentos similares	70
PARTE III – ESTUDO DE CASO.....	71
CAPÍTULO 7 – EMPRESA XPTO	71
7.1 A questão	71
7.2 Tratamento.....	72
7.2.1 Ativo corrente.....	72
7.2.1.1 Inventários	72
7.2.1.2 Estado e entes públicos.....	73
7.2.1.3 Acionistas / sócios	74
7.2.1.4 Outras contas a receber	75
7.2.1.5 Caixa e depósitos à ordem	75
7.2.2 Capital próprio.....	75
7.2.2.1 Capital realizado	75

7.2.2.2 Resultados transitados	76
7.2.3 Passivo não corrente	76
7.2.3.1 Financiamentos obtidos	76
7.2.4 Passivo corrente.....	76
7.2.4.1 Fornecedores.....	76
7.2.4.2 Financiamentos obtidos	76
7.2.4.3 Outras contas a pagar	77
7.3 Conclusões e lições aprendidas	77
CONCLUSÕES LIMITAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES.....	79
REFERÊNCIAS	80

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Risco de detecção	21
-----------------------------------	----

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Fases de Auditoria.....	18
Figura 2. Formação da opinião	24
Figura 3: Métodos para a deteção.....	29

ÍNDICE DE QUADROS

Quadro 1: Balanço da Empresa XPTO	71
Quadro 2: Imóvel de S. Mamede	73
Quadro 3: Imposto sobre o rendimento	74

LISTA DE SIGLAS

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

CIRC - Código do Imposto sobre o rendimento coletivo

CSC- Código das sociedades Comerciais

DRA - Diretriz de revisão de auditoria

IAPC - *International Auditing Practices Committee*

IASCF - *International Accounting Standards Committee Foundation*

IES - Informação empresarial simplificada

IFAC - *International Federation of Accountants*

IRC - Imposto sobre o rendimento Coletivo

IRS - Impostos sobre o rendimento singular

ISA - *International Standards on Auditing*

IT – Interpretações técnicas

IVA - Impostos sobre o valor acrescentado

KWZ - Kwanza

NAGA - Normas de auditoria geralmente aceites

NCRF - Norma Contabilística e de Relato Financeiro

PGA - Plano global de auditoria

PWC - *Price Waterhouse and Coopers*

RT – Recomendações técnicas

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

VRL – Valor realizável líquido

INTRODUÇÃO

Com a globalização as empresas passaram a enfrentar novos desafios devido ao facto dos mercados se terem tornado mais competitivos, alargados e mais instáveis. Atualmente os produtos circulam livremente, mas também a informação.

É essencial a qualidade de auditoria para o desenvolvimento económico dos países e para a segurança dos intervenientes no mercado de capitais. É fundamental investigar se a auditoria é eficaz na deteção de práticas de manipulação dos resultados contabilísticos e se o auditor comunica nos relatórios de auditoria.

O papel do auditor externo foi questionado a partir do momento que surgiram escândalos financeiros, enquanto órgão independente que emite um parecer sobre os documentos de prestação de contas no qual os utilizadores confiam plenamente para a tomada de decisões, tal facto é de maior relevância.

O presente relatório de estágio está dividido em três partes, a primeira parte é constituída por quatro capítulos, relacionados com o enquadramento teórico. No primeiro capítulo é abordado o tema de auditoria, manipulação de resultados, tipos de auditoria e normas. No segundo capítulo é descrita de forma sintetizada as fases de auditoria. No terceiro capítulo é evidenciada a importância da prova de auditoria e os papéis de trabalho. No quarto capítulo fala-se um pouco sobre a responsabilidade do auditor ao considerar a fraude e o erro na auditoria de demonstrações financeiras. A segunda parte é constituída pelo quinto e sexto capítulo, referentes à empresa de acolhimento. No quinto capítulo, faz-se uma apresentação da empresa, abordando temas como a sua constituição, os seus objetivos, valores, serviços. No sexto capítulo descreve-se as atividades realizadas no estágio. Por último, o sétimo capítulo, respeitante à terceira parte, abrangerá um “estudo de caso” onde se demonstra o modo como se realiza uma auditoria a uma Empresa, bem como a exposição de um exemplo de manipulação de resultados

PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO

CAPÍTULO 1 – A AUDITORIA

1.1 O conceito de Auditoria e de Manipulação de Resultados

Atualmente existem diversas empresas que têm interesse nas demonstrações financeiras, pois estas apresentam informações úteis para a tomada de decisões económicas.

De acordo com o *International Accounting Standards Committee Foundation* (IASCF, 2006), para este propósito, as demonstrações financeiras, satisfazem as necessidades comuns da maioria dos utentes. Estes utentes incluem investidores, trabalhadores, financiadores, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, os governos e os seus departamentos e o público. Por exemplo, muitos utentes necessitam da informação proporcionada pelas demonstrações financeiras para decidir quando comprar, vender ou deter um investimento, ou então por exemplo para determinar a capacidade da empresa em pagar aos seus empregados.

Conforme saliente Costa (1998), não existindo uma definição rígida do que é auditoria, esta visa dar credibilidade à informação financeira que compreende as chamadas demonstrações financeiras.

Como o refere o mesmo autor “Segundo Manuel Soto Serrano a auditoria financeira é o exame das demonstrações financeiras de uma empresa ou entidade, realizado em conformidade com determinadas normas por um profissional qualificado e independente, a fim de expressar a sua opinião sobre a razoabilidade com que essas demonstrações apresentam a informação nelas contidas de acordo com certas regras e princípios” (1998; 28).

Segundo a *International Federation of Accountants* (IFAC, 2009; 72), através da ISA 200, “o objetivo de uma auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras. Isto é conseguido pela expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável (...).”.

Então, podemos então concluir como o faz Costa (1998) que a auditoria tem como principal objetivo concluir se as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspetos materialmente relevantes, a posição financeira e o resultado das operações de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Igualmente, aceitamos como o refere Taborda (2006), que uma das razões para o aparecimento da auditoria financeira, liga-se com a redução do custo do fator de produção capital para uma empresa, em que os investidores utilizam a informação auditada para tomarem decisões de investimento mais lógicas. Isto porque há assim uma redução da probabilidade de ocorrerem acontecimentos inesperados devido à eliminação do risco de existência de informação distorcida, o que estimula o investimento.

No que toca à manipulação de resultados, pode-se dizer que é um comportamento fraudulento, uma forma de manipular a informação contabilística para obter alguma vantagem relativamente às demonstrações financeiras, e por conseguinte passar uma imagem falsa acerca dessas demonstrações financeiras.

De acordo com Rosner (2003), a manipulação de resultados refere-se a técnicas que os gestores deliberadamente empregam para atingir o nível desejado de benefícios divulgados nas demonstrações financeiras.

Uma vez que a gestão de resultados é aceite e legal pelos princípios contabilísticos geralmente aceites, a maioria dos gestores gerem de modo a alcançar objetivos específicos. No entanto, como o refere Chia-hui Chen (2007) muitos destes gestores, aproveitam-se excessivamente e começam a ter comportamentos ilegais, tais como reconhecimento prematuro da despesa como diferimento, abuso relativamente a mensuração, não cumprimento do princípio da prudência, todos eles exemplos de manipulação de resultados. De acordo com Bartov (1993), os gestores aproveitam-se do princípio do custo de aquisição para manipular os resultados.

1.2 Tipos de Auditoria

Existem vários tipos de auditoria: externa, interna, de gestão, da qualidade, de concordância, informáticas, para detetar fraudes, etc.

Taborda (2006) afirma que a auditoria externa envolve a revisão, por parte de um profissional externo à empresa, das demonstrações financeiras com o objetivo de expressar uma opinião profissional sobre se as mesmas estão elaboradas de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Por outro lado temos a auditoria interna, que segundo o *Institute of Internal Auditors* (2009) é uma avaliação independente, estabelecida na empresa como um serviço à própria empresa. Tem como objetivo auxiliar os membros da empresa no cumprimento eficaz das suas tarefas.

1.3 Normas técnicas de Revisão/Auditoria

A Ordem dos Revisores Oficiais de contas adotou a denominação de Normas técnicas de revisão/auditoria em Portugal.

Trata-se de uma série de regras (Gerais, Trabalho de Campo e Relato) desenvolvidas e suplementadas por:

- Recomendações Técnicas (RT);
- Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA);
- Interpretações Técnicas (IT).

Então, as NTRA, as RT, as DRA e as IT estabelecem, no seu conjunto, as normas e procedimentos técnicos de atuação profissional que vigoram em Portugal.

1.4 Normas de Auditoria do AICPA

Segundo a ordem dos Revisores Oficiais de Contas as normas de auditoria do AICPA, aprovadas em 1954, designam-se de Normas De Auditoria Geralmente Aceites (NAGA). As normas de auditoria geralmente aceites dividem-se em três grandes grupos: normas gerais, normas de trabalho de campo e normas de relato.

As normas gerais orientam todo o trabalho em termos gerais. O revisor/auditor deve realizar o seu trabalho com diligência, zelo profissional, cumprir as disposições do código da ética no que diz respeito a independência, competência e sigilo profissional.

O revisor deve acordar com o seu cliente, por escrito os termos do seu acordo: natureza, âmbito, nível de segurança, tipo de relatório.

Apesar do trabalho de auditor não ter por objetivo a deteção de erros ou fraudes, este deve ter uma atitude de dúvida sistemática. Pois o auditor é sempre responsável pela opinião que subscreve.

As normas de trabalho de campo envolvem ações preparatórias, planeamento, coordenação, execução e supervisão.

O auditor deve obter toda a informação disponível sobre o negócio do cliente, organizando-a nos papéis de trabalho. Deve fazer um estudo e avaliação do sistema de controlo interno e relacionar o risco com a materialidade para determinar o risco de revisão/auditoria. O trabalho de auditoria deve ser adequadamente planeado, para saber quais os procedimentos a adotar relativamente à natureza e extensão, profundidade e oportunidade, com vista a obter a segurança pretendida. O auditor deve ainda selecionar criteriosamente a amostra, identificar as pessoas ou entidades com relações ou transações especiais e adotar os procedimentos às circunstâncias. A seleção da amostra é muito importante, pois caso a amostra esteja acima de um determinado valor e haja alguma manipulação abaixo desse valor, não será possível descobrir-se essa manipulação. Entende-se com isto que o auditor tem que ter experiência o suficiente para avaliar qual o nível de materialidade que deve legar para selecionar a amostra.

No relatório que o auditor emitir, tem de expressar de forma clara e sucinta a sua opinião relativa às demonstrações financeiras no caso de ser aplicável e a natureza e objeto do trabalho.

Em relação à certificação legal das contas a opinião de auditor é expressa de forma positiva, dando uma segurança elevada. Em exames simplificados a opinião do auditor é expressa de forma negativa dando uma segurança moderada. Devem ser aceites como razoavelmente adequadas as notas informativas às demonstrações financeiras. A certificação legal das contas é um documento muito importante para os utentes das demonstrações financeiras, pois é uma forma de dar fiabilidade e credibilidade à informação contida nessas demonstrações. Caso a certificação legal das contas passe a imagem que se pode confiar naquela empresa, aumenta a probabilidade de investidores apostarem nessa empresa. Por todas estas razões o auditor tem que ao longo da auditoria ser bastante responsável e não deixar escapar pormenores importantes confiando nos clientes, porque muitas vezes, certos pormenores fazem a diferença, e acaba por ser assim que se escondem manipulações contabilísticas.

1.5 Normas Internacionais de Auditoria da IFAC

A *IFAC* foi criada em 7 de outubro de 1977, por acordo de 63 associações de profissionais de contabilistas e auditores, representando 51 países de todos os continentes.

Até à data fazem parte da *IFAC* 167 associações pertencentes a 127 países. Portugal está representado na *IFAC* pela OROC.

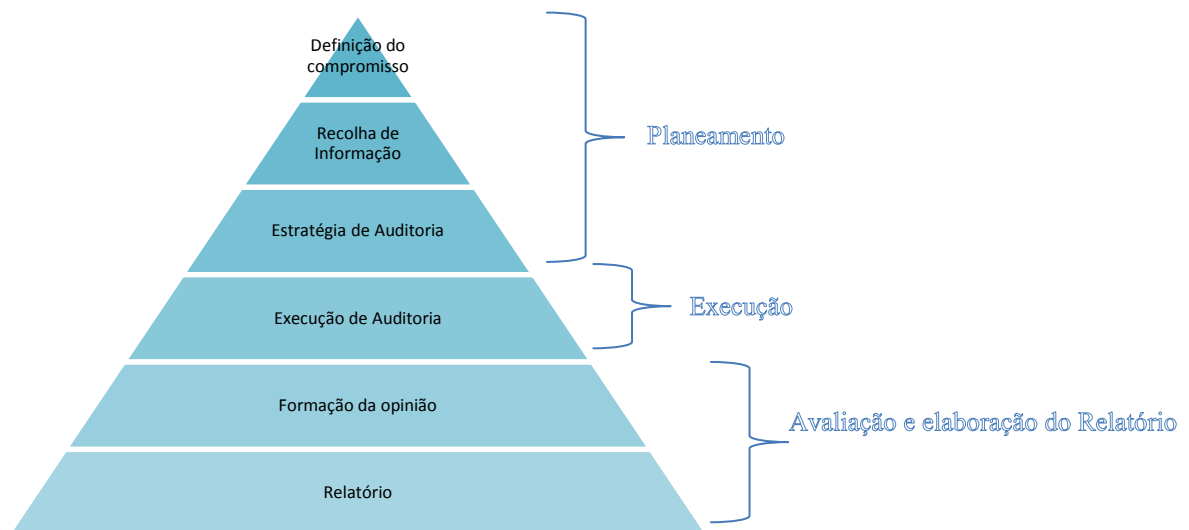
A *IFAC* desenvolve e emite normas sobre as práticas de auditoria geralmente aceites sobre a forma e conteúdo de relatórios de auditoria, através do *International Auditing Practices Committee* (IAPC). Estas normas aplicam-se sempre que se realiza uma auditoria independente.

CAPÍTULO 2 - O PROCESSO DE AUDITORIA

Segundo o Tribunal de Contas, através do seu “Manual de auditoria e Procedimentos”, existem três grandes fases fundamentais de auditoria: planejamento, execução e avaliação e elaboração do relatório.

2.1 Fases de Auditoria

Figura 1: Fases de Auditoria



(Fonte. Elaboração própria)

2.1.1 Planejamento

2.1.1.2 Definição do compromisso

De acordo com a ISA 210 o auditor deve acordar os termos do trabalho de auditoria com a administração ou com os órgãos de gestão. Antes da decisão de aceitação para novos clientes terá que compreender a organização, qual o risco envolvido, qual a situação financeira da empresa. Em relação aos clientes antigos haverá uma avaliação periódica e a decisão de retenção do cliente. Quando os termos forem acordados deverá ser redigida uma carta de compromisso de auditoria entre o cliente e o auditor, ou outra forma adequada de escrita que deve incluir:

- O objetivo e intuito da auditoria às demonstrações financeiras;
- As responsabilidades do auditor;
- As responsabilidades de gestão;
- Identificação da estrutura de relatório financeiro para a preparação das demonstrações financeiras;
- Referência à forma esperada e conteúdo de quaisquer relatórios a serem emitidas pelo auditor e uma declaração de que pode haver circunstâncias em que um relatório pode ser diferente da sua forma esperada e conteúdo.

No entanto se a lei ou regulamento prescreve em detalhes suficientes os termos de auditoria do compromisso, o auditor não precisa registrá-las num acordo escrito.

Porém, antes de aceitar um potencial cliente a empresa de auditoria deve investigá-lo. Segundo Eilifsen, Messier Jr, Glover & Prawitt (2010) os procedimentos para avaliar um potencial cliente são os seguintes: obter e analisar a informação financeira disponível; obter informação de terceiros acerca da integridade e da gestão do potencial cliente; a menos que seja proibido por lei ou regulamento, comunicar com o auditor antecessor sobre se existe algum desacordo relativamente às políticas contabilísticas, procedimentos de auditoria ou assuntos significativos idênticos; considerar que o potencial cliente possa em qualquer circunstância exigir atenção especial ou possa representar um negócio pouco comum ou riscos de auditoria, como por exemplo processos judiciais ou continuidade de problemas; determinar se a empresa de Revisores Oficiais de Contas é independente do cliente e se é capaz de facultar os serviços pretendidos; determinar se a empresa de Revisores Oficiais de Contas tem conhecimentos e qualidades técnicas suficientes sobre a indústria para completar o compromisso; determinar se a aceitação do cliente pode violar o regulamento aplicado ou os requisitos éticos.

2.1.1.3 Recolha de informações

De acordo com a DRA 310 o revisor/auditor deve adquirir um conhecimento do negócio suficiente que o capacite a identificar e compreender as ocorrências, as transações e as práticas que, no seu julgamento, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo interno, e dos fatores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a atividade exercida pela entidade.

A empresa deve ter a contabilidade registada até ao momento. E para além disso, como o refere Whittington & Pany (2004), muitos dos papéis de trabalho de auditoria podem ser preparados pela própria empresa visto que os auditores podem dar instruções quanto à informação a ser recolhida.

2.1.1.4 Estratégia de Auditoria

O risco inerente, o ambiente de controlo, o perfil do risco, o nível de materialidade, a revisão analítica preliminar, a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria e a elaboração do plano global de auditoria fazem parte da estratégia de auditoria.

De acordo com a DRA 400, o risco inerente é a possibilidade de um saldo ou conta apresentar distorções ou erros materialmente relevantes, assumindo que não existem controlos. O auditor deve apreender o risco inerente relacionando a sua avaliação com os saldos e classes de transações materialmente relevantes ao nível da asserção, ou assumir que o risco inerente é alto relativamente à asserção.

A DRA 400 afirma que o revisor/auditor deve avaliar o risco inerente e identificar aspetos que o possam reduzir em sede de cada uma das asserções (ocorrência, integralidade, valorização, mensuração, etc.).

A determinação do risco inerente é uma matéria de julgamento profissional do auditor. Os riscos inerentes mais significativos são, segundo Boynton & Johnson (2006) os relacionados, designadamente, com fraude, com a economia, contabilidade ou outros desenvolvimentos que merecem especial atenção, com a complexidade das transações e com os que envolvem transações significativas não rotineiras.

Segundo a DRA 410, ao avaliar o ambiente de controlo, utiliza o conhecimento de outras fontes sobre o tipo de distorções que possam ocorrer e os fatores que influenciam a realização dos testes substantivos. O auditor também avalia o risco inerente, materialidade e a complexidade e sofisticação das operações e sistemas da entidade. Ou seja, se por exemplo na entidade o controlo da informação é seguido ou não em manuais de procedimentos independentes ou dependentes do sistema informático. Caso os procedimentos da empresa sejam complexos e sofisticados, será necessário dar mais atenção ao controlo interno para poder compreender esses procedimentos e realizar testes substantivos eficazes.

O ambiente de controlo é a base para todos os componentes do controlo interno, proporcionando disciplina e estrutura. Um forte ambiente de controlo pode complementar controlos específicos. No entanto, não assegura a eficácia do controlo interno.

O revisor/auditor deve obter conhecimento sobre o ambiente de controlo para poder compreender a entidade, relativamente a atitudes por parte do órgão de gestão no que toca ao ambiente de controlo. Ao obter este conhecimento o revisor/auditor terá acesso aos pontos fortes e pontos fracos dos diversos fatores do ambiente de controlo.

Segundo Barata (1996), é indispensável para o auditor ter confiança no sistema de controlo interno para servir de guia e aferir a quantidade adequada de comprovações.

Sendo assim, o auditor examinará os procedimentos que estão em vigor na empresa e os elementos fornecidos, para avaliar as sua precisão e determinar o grau de pormenor ao observar na execução do exame.

De acordo com a DRA 400, o risco de revisão/auditoria é o risco de emitir uma opinião errada sobre as demonstrações financeiras, e é constituído por três componentes: risco de deteção, risco inerente e risco de controlo. O revisor/auditor ao avaliar o risco de controlo com o risco inerente, influencia a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos substantivos a serem executados reduzindo assim o risco de deteção e portanto o risco de revisão/auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

Tabela 1 Risco de deteção

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

Legenda:  Risco de deteção (Fonte. DRA 400)

Verifica-se que há uma relação inversa entre o risco de deteção e o nível combinado do risco inerente e do risco de controlo.

Por exemplo, quando o risco inerente e o risco de controlo são baixos, um revisor/auditor pode aceitar um risco de deteção mais alto e reduzir ainda o risco de revisão/auditoria a um nível aceitavelmente baixo. Por outro lado, quando o risco inerente e o risco de controlo são altos, os níveis aceitáveis do risco de deteção necessitam de ser baixos para reduzir o risco de revisão/auditoria a um nível aceitavelmente baixo.

Então, e conforme refere Barata (1996), a principal preocupação dos auditores será reduzir o mais possível o risco de revisão/auditoria, dado que resulta do facto da auditoria poder emitir uma opinião errada sobre as demonstrações financeiras.

É importante referir que o risco de revisão/auditoria é definido em termos de distorção material. Assim sendo, e como entende Mckee & Eilifsen (2000), não é possível discutir o risco de revisão/auditoria de uma forma significativa sem também discutir o nível de materialidade correspondente.

De acordo com a DRA 320, a informação é material se a sua omissão ou inexatidão influenciar as decisões económicas de um utilizador. A materialidade proporciona um patamar em que a informação deva ser útil. De empresa para empresa o nível de materialidade considerado pode ser diferente, o nível de materialidade é um julgamento preliminar sobre o nível a partir do qual eventuais distorções possam ser materialmente

relevantes. O auditor estabelece um nível aceitável de materialidade de forma a detetar quantitativamente distorções materialmente relevantes.

Segundo Mckee & Eilifsen (2000), a decisão dos auditores sobre o nível de materialidade envolve aspetos quantitativos e qualitativos, ou seja, os valores calculados quantitativamente podem aumentar ou diminuir com base no julgamento profissional dos auditores sobre o possível efeito de fatores qualitativos, como por exemplo, o risco de manipulação de resultados, a presença de cláusulas restritivas, iminente aquisição/venda/fusão, iminente oferta de ações, precisão e confiança no sistema de contabilidade, etc.

Conforme referem Gramling, Johnstone, & Rittenberg (2010), as empresas de auditoria precisam de equipas de profissionais que façam um julgamento consistente, sendo que o julgamento profissional e os processos para o tornar consistente numa grande variedade de empresas, países, tipos de transações, etc. são cruciais para o sucesso futuro de cada empresa de auditoria.

De acordo a DRA 510 para a obtenção da prova de auditoria um dos procedimentos é a revisão analítica, que consiste na análise e comparação de rácios e tendências significativos, identificando assim valores das demonstrações financeiras que não estão de acordo com as nossas expectativas e podem implicar erros materialmente relevantes.

A revisão analítica preliminar auxilia o auditor no entendimento sobre as especificidades da entidade e do ambiente da auditoria, bem como na identificação das áreas que possam representar riscos relevantes para a auditoria. Assim sendo, como entente Eilifsen et al. (2010), pode ser útil na identificação da existência de transações incomuns ou acontecimentos e quantias, rácios e tendências que podem ter implicações no planeamento de auditoria.

O revisor/auditor deve determinar o tipo de procedimentos e quando é que devem ser executados. Segundo a ISA 315, o revisor/auditor deve apreciar a conceção dos controlos que são importantes para a auditoria e determinar se foram ou não realizados, efetuando outros procedimentos para além das indagações ao pessoal da entidade.

De acordo com a ISA 330, o revisor/auditor deve efetuar procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, oportunidade e extensão baseiam-se e respondem aos riscos avaliados de distorção material ao nível de asserção. Esta avaliação dos riscos identificados proporciona uma base para a realização de procedimentos adicionais de auditoria. Será mais eficaz utilizar testes de controlo e procedimentos substantivos, nomeadamente pelo facto de se focarem na deteção de distorções relevantes ao nível das asserções.

De acordo com o Tribunal de Contas, o Plano Global de Auditoria (PGA) deve ser preciso e verdadeiro, tendo como objetivo definir a orientação geral a seguir no trabalho

de auditoria. Sob a orientação e supervisão dos dirigentes, a elaboração do plano global de auditoria pertence à equipa de auditoria. O Plano Global de Auditoria deve incluir então:

- Requerimentos de datas e *reporting*;
- *Status* do cliente;
- Estrutura da gestão;
- Principais questões do negócio;
- Sistemas de contabilidade;
- Unidades de auditoria;
- Risco inerente;
- Revisão analítica preliminar;
- Planear a materialidade;
- Áreas das demonstrações financeiras significativas;
- Ambiente de controlo;
- Perfil de risco;
- Natureza e extensão dos procedimentos de auditoria.

2.1.2 Execução

2.1.2.1 Execução de Auditoria

Segundo o Tribunal de Contas depois da fase dos estudos preliminares e depois da elaboração do plano global de auditoria, segue-se a fase de execução. Esta fase tem como objetivo a execução de testes de controlo, procedimentos substantivos e recolha de provas de auditoria. Nomeadamente, a avaliação dos sistemas de controlos implantados na organização, a elaboração do programa de auditoria e a concretização das verificações.

De acordo com a ISA 330, os procedimentos substantivos têm como objetivo detetar distorções materiais ao nível das asserções. Podem ser testes de detalhe, ou seja, testes de classes de transações, saldos de contas ou divulgações e procedimentos analíticos substantivos, ou seja, a verificação do comportamento de valores significativos. Em relação aos testes de controlo, são aqueles que avaliam a eficácia operacional dos controlos na prevenção, ou na deteção e correção de distorções materiais ao nível das asserções.

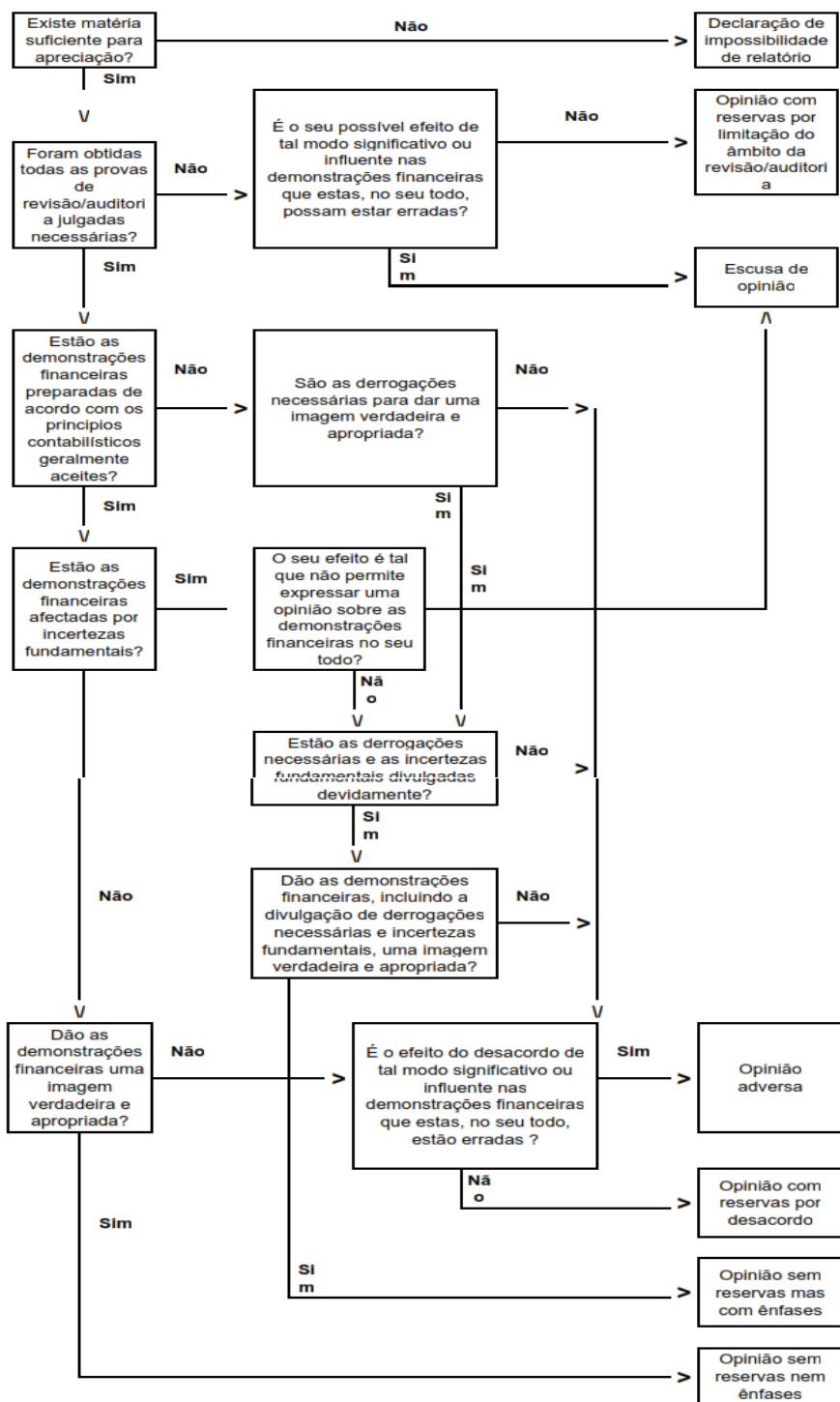
Como já foi referido os testes de controlo verificam a eficácia operacional dos controlos, enquanto que os procedimentos substantivos estão preocupados com distorções materiais. No entanto, conforme refere Eilifsen et al. (2010), muitas vezes faz mais sentido planear os procedimentos de auditoria realizando ambos os testes de controlo ou procedimentos substantivos simultaneamente.

2.1.3 Avaliação e elaboração do relatório

2.1.3.1 Formação de opinião

De acordo com a DRA 700, através da ilustração de um diagrama, a forma como um auditor poderá formar a sua opinião é a seguinte:

Figura 2. Formação da opinião



(Fonte. DRA 700)

2.1.3.2 Relatórios

Segundo a DRA 700 o relatório de revisão/auditoria deve ser emitido em papel normalizado e deve incluir: título, introdução, responsabilidades, âmbito, opinião, data do relatório, assinatura e nome.

Na introdução o auditor deverá identificar as demonstrações financeiras analisadas, a entidade, data, e quantias relativamente ao balanço, capital próprio e resultado líquido.

No que toca ao parágrafo das responsabilidades deverá constar que a responsabilidade pela elaboração das demonstrações financeiras cabe ao órgão de gestão, assim como as políticas e os critérios contabilísticos adotados. Ainda neste parágrafo devem constar as responsabilidades do auditor relativamente à sua opinião.

No parágrafo seguinte, que se refere ao âmbito, deve constar basicamente que a auditoria foi executada de acordo com as normas Técnicas e as Diretrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e a descrição sucinta do exame realizado.

Em relação à data, deverá ser a data em que o auditor concluiu o seu exame. A assinatura deverá ser do ROC executor e, quando aplicável, sob a do ROC responsável ou a do sócio responsável da SROC, deve constar também o nome profissional.

Conforme a DRA 700, de acordo com as inconformidades encontradas pelo auditor existem vários tipos de relatórios, são eles:

- Relatório com ênfases;
- Relatório com opinião com reservas;
- Relatório com ênfases e opinião com reservas;
- Relatório com escusa de opinião;
- Relatório com opinião adversa.

CAPÍTULO 3 - IMPORTÂNCIA DA PROVA EM AUDITORIA E OS PAPÉIS DE TRABALHO

De acordo com a ISA 500, a prova de auditoria corresponde à “informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião. A prova de auditoria inclui então não só a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras mas também outras informações.”. Esta ISA refere que a maior parte do trabalho do auditor consiste mesmo em obter e avaliar prova de auditoria.

Por seu lado, a ISA 200 afirma que a fiabilidade razoável é obtida quando o auditor obtém prova de auditoria suficiente e apropriada para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo.

Segundo a ISA 500 os procedimentos de auditoria para obter prova de auditoria podem incluir, além da indagação, a inspeção, a observação, a confirmação, o recálculo, a reexecução e procedimentos analíticos.

A ISA 315 e a ISA 330 referem que a prova de auditoria para extrair conclusões razoáveis e formar a opinião do auditor é obtida efetuando:

- Procedimentos de avaliação do risco; e
- Procedimentos de auditoria adicionais, que compreendem:
 - i. Testes aos controlos, quando exigidos pelas ISA ou quando o auditor decidir aplicá-los;
 - e
 - ii. Procedimentos substantivos, incluindo testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos.

De acordo com Costa (1998), a prova de auditoria é importante não só pelo trabalho ser controlado e revisto, mas também examinado com o objetivo de se verificar se as normas estão ou não a ser cumpridas. No entanto, a prova documental é indispensável para demonstrar que o parecer do auditor foi apoiado na informação recolhida e corretamente tratada.

Segundo a norma de trabalho de campo que consta no parágrafo 19, o revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente, cuja realização e conclusões devem ser devidamente documentadas por forma a suportar a sua opinião.

A DRA 230 afirma que o trabalho de auditoria deve ser documentado em papéis de trabalho. Os referidos papéis de trabalho compreendem toda a documentação preparada ou obtida pelo auditor. Segundo esta DRA, os papéis de trabalho podem revestir a

forma de papel, meios eletrónicos ou outros. Os papéis de trabalho, ajudam no planeamento e na execução da auditoria, ajudam na supervisão e exame do trabalho realizado, registam a prova de suporte às conclusões e colaboram na formação.

De acordo com a DRA 230 a forma e conteúdo dos papéis de trabalho depende de diversos aspetos: natureza do trabalho, forma do relatório, natureza e complexidade do negócio, natureza e condições dos sistemas contabilístico e de controlo interno, contextos particulares relativamente à supervisão e ao controlo do trabalho, metodologia e tecnologia usada no decurso da revisão/auditoria. Deve ser evidenciado quem preparou os papéis de trabalho e quando é que foram revistos pelo auditor e o seu julgamento deve ficar evidenciado, como também os factos importantes conhecidos pelo revisor/auditor no momento das conclusões.

Kell, Boynton & Ziegler (1986), mencionam que os papéis de trabalho podem tornar-se “amigos” ou “inimigos” do auditor, dependendo se são bons ou maus papéis de trabalho. Bons papéis de trabalho contribuem para o progresso dentro da empresa e para também reforçar a defesa de um auditor por exemplo numa ação judicial, ao contrário dos maus papéis de trabalho que produzem resultados opostos.

CAPÍTULO 4 - A RESPONSABILIDADE DO AUDITOR AO CONSIDERAR A FRAUDE E O ERRO NA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

De acordo com a ISA 240, um auditor é responsável por obter garantia razoável de que as demonstrações financeiras estão livres de distorção material provocadas por fraude ou erro. No entanto, no caso de distorção material por fraude, as limitações de auditoria são significativas, na medida em que de acordo com a ISA 200, o risco de não ser detetada uma distorção material por fraude é mais elevado do que no caso de distorção material por erro.

O risco é mais elevado nessa situação na medida em que a fraude pode envolver esquemas muito sofisticados para ocultá-la, como por exemplo falsificação, manipulação no registo das transações, conspiração, etc.

Existem características e procedimentos essenciais que um auditor deve seguir para avaliar, detetar e identificar os riscos de distorção material devido a fraude. De acordo com a ISA 200 o auditor deve manter ceticismo profissional durante todo o trabalho de auditoria. A ISA 315 exige uma discussão entre os membros da equipa de trabalho. Segundo a ISA 240 o auditor deve fazer indagações à gerência e a outros departamentos dentro da entidade, de acordo com o que seja mais conveniente.

No entanto, como já foi referido os auditores têm a responsabilidade de obter “segurança razoável” e não segurança absoluta.

O parágrafo 4 da ISA 240 refere que a responsabilidade primária pela prevenção e deteção cabe aos encarregados da governação da entidade e aos órgãos de gestão da mesma. Ou seja, é da responsabilidade da gerência traçar e executar planos e controlos de forma a precaver, desencorajar e detetar a fraude.

Porém, a auditoria tem vindo a aumentar as suas responsabilidades e capacidades para a deteção da fraude através do aperfeiçoamento e orientações das normas. Ao se aplicar as orientações da ISA 240, os auditores colocam de lado as crenças sobre a honestidade e integridade dos gestores, e planeiam executar auditorias reconhecendo que a hipótese de distorções materiais devido a fraude poderá estar presente.

4.1 Auditoria interna e a deteção da fraude

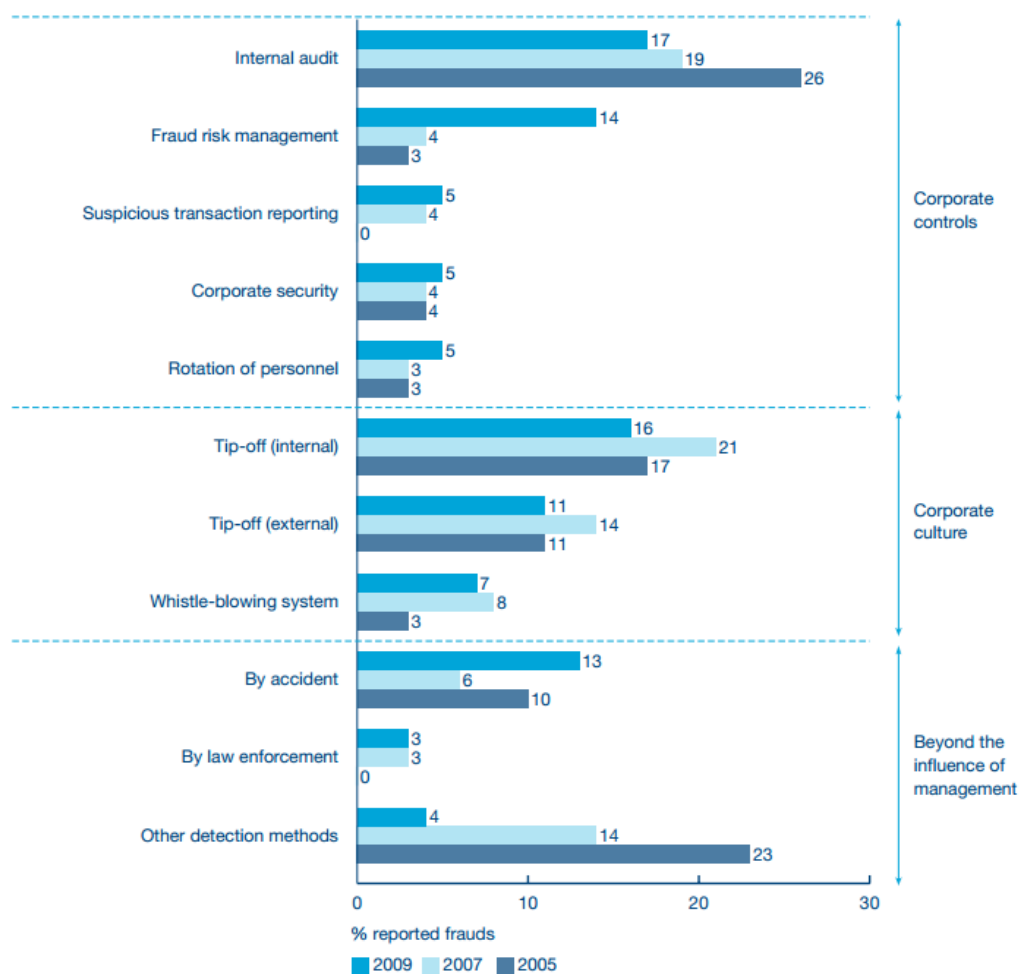
No estudo da Price Waterhouse and Coopers (PWC) foram inquiridos 3037 representantes de empresas, e cerca de 30% presenciaram pelo menos um incidente de fraude nos últimos 12 meses em 2009.

De acordo com o estudo da PWC a auditoria interna continua a ser a “chave” para a detecção da fraude. No entanto, os controlos “anti-fraude” como a gestão dos riscos têm aumentado a sua importância na detecção de fraude.

As estatísticas mostram que 17% das fraudes relatadas foram detetadas através da auditoria interna, 14% das fraudes relatadas foram detetadas através da gestão do risco de fraude.

O estudo revela que uma combinação de uma cultura anti-fraude, com controlos anti fraude eficazes, melhora a detecção de fraudes.

Figura 3: Métodos para a detecção



% respondents who experienced economic crimes in the last 12 months for 2009; and in the last 2 years for 2007 and 2005

(Fonte. Price Waterhouse Coopers (2009), “The Global Economic Crime Survey”)

PARTE II – ESTABELECIMENTO DO ESTÁGIO

CAPÍTULO 5 - APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE DE ACOLHIMENTO

5.1 A DFK

A *DFK & Associados* foi fundada em 1997 em Lisboa, presta serviços em quatro áreas profissionais, auditoria, consultoria financeira e fiscal e integra a DFK internacional como membro independente, uma das maiores e mais valorizadas redes mundiais de auditores e consultores, com cerca de 10.000 colaboradores e mais de 350 escritórios.

Em Portugal, a *DFK* conta com 30 colaboradores, 25 no escritório de Lisboa e 5 em Faro.

A *DFK & Associados* pretende ser reconhecida pela busca da excelência e pela focalização do serviço ao seu cliente. Como tal, tem como principal missão oferecer aos seus clientes uma equipa altamente motivada e tecnicamente preparada.

5.2 Valores

A *DFK & Associados* partilha valores e convicções que define e mantém unida a atuação do seu *staff*, tendo como palavras-chave:

- Integridade;
- Compromisso com terceiros;
- Orientação para o cliente;
- Trabalho de equipa.

5.3 Serviços

Presta serviços de auditoria, nomeadamente através do apoio na implementação das melhores práticas administrativas, de controlo e contabilísticas. Os principais serviços prestados nesta área são:

- Auditoria e revisão legal de contas;
- Revisão de procedimentos e controlo interno;
- Auditoria interna;
- Serviços de *due diligence*;
- Outros serviços de garantia de fiabilidade.

Na área de consultoria fiscal, esta empresa esclarece e informa os clientes em matérias fiscais bem como no sentido de encontrarem oportunidades de poupanças e benefícios fiscais que a própria lei proporciona aos contribuintes. Os principais serviços prestados nesta área são:

- Assessoria fiscal regular;
- Assessoria fiscal no âmbito de projetos de reestruturação empresarial;
- Estudo e aconselhamento na escolha das opções de (des) investimento fiscalmente menos onerosas;
- Auditorias fiscais;
- Assessoria fiscal na área do imobiliário;
- Soluções no âmbito dos preços de transferência.

Em relação ao *Corporate Finance*, a DFK & Associados preocupa-se em acompanhar os seus clientes, facilitando e executando transações, como fusões e aquisições, no acesso aos mercados de capitais e na otimização e maximização do valor das empresas. Os principais serviços prestados nesta área são:

- Elaboração de planos de negócio;
- Operações de fusões e aquisições;
- Planos de reestruturação financeira;
- Avaliações de empresas;
- Assessoria em projetos de investimento.

CAPÍTULO 6 – ATIVIDADES DESENVOLVIDAS

Em nosso entender, para se trabalhar em auditoria é fundamental ter bases sólidas em contabilidade financeira e perceber alguns conceitos essenciais em matéria das técnicas e metodologias de auditoria. Como já referido anteriormente, o trabalho de um auditor/revisor é essencialmente averiguar se as demonstrações financeiras estão preparadas devidamente, em todos os aspetos materiais.

De acordo com a NCRF 1, o objetivo das demonstrações financeiras é proporcionar informação respeitante à posição financeira, ao desempenho e às alterações na posição financeira de uma entidade, que seja proveitosa a um elevado número de utentes na tomada de decisões.

Relativamente à posição financeira, é o balanço que nos dá essa informação, sendo que está dividido em ativo, passivo e capital próprio. O balanço é bastante útil na medida em que apoia a previsão da capacidade da entidade para gerar no futuro caixa e equivalentes de caixa, como os lucros e fluxos de caixa irão ser distribuídos, futuras necessidades de financiamento e ainda para determinar a capacidade da entidade satisfazer os seus compromissos financeiros. Naturalmente, que neste âmbito o cruzamento destes elementos com os proporcionados por outras demonstrações, como é o caso da demonstração dos fluxos de caixa, se revela fundamental para obter mais informações.

Em relação ao desempenho, temos a demonstração de resultados para nos dar essa informação, sendo que está dividida em rendimentos e gastos. A demonstração de resultados tem utilidade para determinar as possíveis alterações nos recursos económicos, que seja provável que ela controle no futuro e para prever a capacidade da entidade gerar fluxos de caixa a partir dos recursos básicos existentes.

E, finalmente, as alterações na posição financeira, onde se enquadra a demonstração dos fluxos de caixa, apresentam fortes contributos para avaliar as atividades de investimento, financiamento e operacionais e para prever a capacidade da entidade gerar caixa e os seus equivalentes no futuro, bem como as utilizações que lhes poderá dar.

Existem dois pressupostos subjacentes à preparação das demonstrações financeiras, são eles: o regime do acréscimo e a continuidade.

O regime do acréscimo indica que os resultados dos acontecimentos e das operações devem ser reconhecidos no momento em que ocorrem, e não quando o dinheiro ou equivalente de caixa seja recebido ou pago, sendo que essas operações e acontecimentos devem ser registados na contabilidade e relatados nas demonstrações financeiras dos períodos com os quais se relacionem.

No que concerne ao pressuposto da continuidade, considera-se que a entidade está a atuar continuamente como se tivesse duração ilimitada. Significando que não existe intenção de reduzir significativamente o nível de atividade ou de entrar em liquidação do património. No entanto, se o objetivo da entidade for a liquidação do património, poderá ser utilizado um regime diferente, mas deverá sempre ser divulgada essa intenção de utilização de outro regime.

A compreensibilidade, comparabilidade, relevância e a fiabilidade são características qualitativas que a informação financeira deve apresentar. Estas características têm como objetivo a utilidade do relato financeiro para a tomada de decisões. A compreensibilidade tem a ver com a sua forma, trata-se de uma qualidade no formato da apresentação. A comparabilidade refere-se à informação do relato ter que ser consistente ao longo do tempo para ser comparável, já que é importante para os utentes perceberem a evolução da entidade. Quanto à relevância falamos em materialidade e oportunidade. A informação é tanto mais relevante quanto mais o seu conteúdo for determinante para a tomada de decisões. Relativamente à fiabilidade, falamos de representação fidedigna, substância sobre a forma, neutralidade, prudência e plenitude. A informação é tanto mais fiável quanto mais os meios utilizados para suportar a informação apresentada forem verificáveis, objetivos e precisos. A relevância e a fiabilidade podem muitas vezes ser conflituantes, devendo ser balanceadas. A omissão de factos por serem menos fiáveis ou a preferência por critérios de mensuração mais verificáveis, pode condicionar e até prejudicar a tomada de decisões por parte dos utentes.

No decorrer do estágio, foram realizadas várias atividades. Como assistente de auditoria, o trabalho resumiu-se essencialmente na recolha de informação e sua análise junto do cliente.

O suporte de um trabalho de auditoria inicia-se com a entrega do balancete da empresa auditada à empresa de auditoria. O balancete é tratado pela empresa de auditoria externa e seguidamente é feita uma análise de rubrica a rubrica. De seguida analisa-se o balanço e a demonstração de resultados.

Nas primeiras semanas de estágio, as principais tarefas desempenhadas consistiram em organizar as pastas de revisão e as pastas permanentes, arquivando alguns documentos, no sentido de facilitar o conhecimento dos métodos de trabalho. Um dos objetivos consistiu igualmente em identificar tanto na pasta permanente como na pasta de revisão alguns documentos que estivessem em falta, como por exemplo atas, certificação legal das contas, documentos de prestação de contas, contratos, etc.

Como refere Nabais (1993), a pasta permanente contém documentos e informações a serem consultados durante auditorias presentes e futuras, devendo ter um índice por assuntos de modo a permitir uma rápida consulta dos seguintes grupos de informação:

- Informações gerais: descrição da empresa e da sua evolução e atividade, organigrama, registo comercial, composição e relação dos órgãos sociais e período de mandato, participações em outras empresas, resumos das atas de Assembleia Geral, conselho fiscal e do conselho de administração, espécimen de assinaturas dos responsáveis;
- Características da sociedade mãe, das empresas associadas ou controladas, operações e processos de consolidação;
- Políticas e procedimentos contabilísticos: código de contas, sistema de controlo interno, entre outros;
- Documentos financeiros: contas de anos passados (balanço, demonstração dos resultados, relatório de gestão, entre outros);
- Documentos e contratos: apólices de seguro, contratos de *leasing* e de empréstimo, acordos com o fisco e segurança social, entre outros.

Na pasta de revisão, estão todos os dados, informações, documentos e exames praticados no processo de auditoria, contendo por exemplo os resultados e as conclusões dos testes ou procedimentos que o auditor efetuou, conforme menciona Nabais (1993).

6.1 Controlo de circularização

A circularização é uma forma bastante útil de o auditor/revisor obter prova de auditoria de uma terceira entidade no âmbito da revisão/auditoria às demonstrações financeiras.

A circularização é então uma confirmação externa para o auditor/revisor sob a forma de papel ou sob a forma eletrónica ou por outro meio. Ou seja, a circularização são as respostas a cartas ou *emails*, que são fundamentais para a equipa de auditoria, de forma a poder ser realizada a conciliação de saldos entre a contabilidade do nosso cliente e a resposta recebida através de terceiros.

O objetivo é circularizar uma amostra de clientes e fornecedores de modo a obter informação externa à empresa auditada.

Obviamente nem todos os clientes e fornecedores serão circularizados, colocando-se a questão de como fazer essa escolha. Os clientes serão selecionados de acordo com o seu saldo, mais precisamente os clientes de maior saldo. Além dos clientes serem selecionados desta forma, também deverão ser escolhidos outros clientes de forma aleatória com saldos mais antigos e saldos credos.

Relativamente aos fornecedores e aos outros devedores será feita a sua seleção da mesma forma.

Depois de seleccionados todos os clientes, fornecedores serão enviadas cartas solicitando a confirmação dos saldos.

6.2 Fornecimentos e serviços externos

A conta 62 - Fornecimentos e serviços externos (FSE's), conforme refere Costa (2010), é onde se regista as aquisições de bens e de serviços de consumo imediato, sendo que no final de cada período contabilístico deverá verificar-se se existe relação entre os gastos reconhecidos e os rendimentos que lhes estão associados.

A análise de FSE's é uma análise que se apoia principalmente em testes de revisão analítica. Visto ser uma rubrica bastante extensa, a seleção dos itens a analisar é efetuada com base na materialidade e relevância de cada subconta tendo em conta o negócio do cliente.

Como se trata de uma rubrica tão ampla, não se justifica uma análise ao pormenor a todas as subrubricas da conta. É então calculado o peso de cada subrubrica no total dos FSE's.

As subrubricas são normalmente analisadas de acordo com os valores materiais detetados e com a verificação de documentos, procurando sempre identificar a correta contabilização de custos. Os erros mais comuns nestas subrubricas consistem no registo de faturas de serviços recebidas.

Todas as subrubricas apresentam características muito próprias, sendo necessário ter sempre presente um conjunto de particularidades, associando sempre à atividade da Empresa.

Durante a análise desta conta, primeiramente tive que seleccionar dentro de cada subrubrica uma amostra de pelo menos 50% com os valores mais significativos, seguidamente analisava os documentos dos valores seleccionados confirmando por exemplo se as faturas estavam emitidas corretamente, contendo o NIF, data, nome da empresa e morada, e o tratamento do IVA, e principalmente se o valor contabilizado correspondia ao valor descrito na fatura.

Efetua-se esta análise em empresas com áreas de atividades bastante distintas, daí a necessidade de se ter conhecimento sobre o negócio da empresa para podermos dar especial atenção a certas áreas mais relevantes que outras dependendo da empresa que estamos a auditar.

Uma das situações por mim identificadas surgiu numa empresa, em que no extrato da conta 62, estava um valor em gastos com refeições elevadíssimo, o que me chamou logo à atenção, verifiquei então que o valor contabilizado não tinha sido convertido em

euros e estava noutra moeda, mais especificamente em Kwanza (KWZ). Esta situação realça a importância de combinar a análise documental com análise e correto entendimento do extrato.

Dentro desta rubrica, uma das coisas mais importantes é verificar se todos os seguros estão a ser pagos e se todas as viaturas da empresa têm seguro. Em relação a rendas e eletricidade, temos que verificar se estão a ser pagas todos os meses.

6.3 Meios financeiros líquidos

Segundo o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), a rubrica de meios financeiros líquidos subdivide-se em caixa, depósitos à ordem, outros depósitos bancários e outros instrumentos financeiros.

De acordo com Costa (2010), de todos os ativos de uma empresa, os meios financeiros líquidos são os mais vulneráveis, pois muitas vezes são objeto de utilização indevida por parte das pessoas que trabalham na empresa.

Os riscos existentes nesta área são principalmente o montante de depósitos à ordem errado registado pela Empresa, existência de montantes não reconciliados pela Empresa, existência de itens de reconciliação com erros na contabilidade e a não existência de fundo fixo de caixa.

Em geral, na conta caixa, as empresas apenas devem efetuar pequenos pagamentos em dinheiro, devendo os pagamentos normais a terceiros serem efetuados através de Bancos ou de cartões de débito e/ou de crédito. Sendo assim, dever-se-á constituir um “fundo fixo de caixa” o qual deverá ser repostado periodicamente. É importante verificar se o saldo de caixa que se encontra registado na contabilidade do cliente corresponde ao saldo da folha de caixa, assim como o registo adequado das operações, através de folha de caixa e respetivos comprovativos. Nesta análise dever-se-á ter em conta não só os meios monetários, mas também os cheques e vales em caixa. Todos os valores recebidos ou pagos devem ser registados na folha de caixa e devem ter sempre um suporte físico, quer sejam faturas de venda, ou faturas de compra. Relativamente aos valores recebidos, devem ser depositados diariamente, sendo que o talão de depósito servirá de suporte em caso de contagem da caixa e nunca devem ser utilizados como meio de pagamento.

O procedimento de auditoria mais importante a realizar na rubrica de depósitos bancários consiste na confirmação dos saldos junto das instituições de crédito relativamente aos depósitos bancários e outros ativos financeiros. A data de confirmação destes saldos deverá ser referente às demonstrações financeiras, normalmente 31 de Dezembro. Após o recebimento da carta do banco, começamos por verificar se os valores segundo o extrato bancário coincidem com os valores registados

na contabilidade da empresa. Torna-se importante também pedir as reconciliações bancárias à empresa para poder confirmar se os saldos foram reconciliados, ou seja se as diferenças encontradas entre o saldo contabilístico e o saldo bancário têm antiguidade significativa. Segundo Costa (2010), mensalmente um empregado que não pertença à área de Tesouraria e que na área de Contabilidade não tenha acesso às contas correntes, deverá realizar as reconciliações de todas as contas de depósitos à ordem.

Nos vários testes de reconciliações bancárias que tive oportunidade de realizar, quando o saldo do Banco não coincidia com o saldo da Empresa, normalmente, estava relacionado com cheques em trânsito, confirmando com extrato subsequente em como tinham sido descontados no mês seguinte. No entanto, por exemplo, numa empresa verifiquei que os saldos não coincidiam pois havia cheques por pagar desde janeiro, o que considere uma anomalia, neste caso a antiguidade do saldo era significativa pois já vinha desde janeiro. Conforme menciona Costa (2010), se ocorrer a situação de o cheque permanecer á vários meses pendente de levantamento ter-se-á que contactar o beneficiário, e se não resultar, dever-se-á avisar o Banco para não proceder ao seu pagamento.

6.4 Diferimentos

De acordo com o SNC, esta rubrica subdivide-se em gastos a reconhecer e rendimentos a reconhecer. Costa (2010) refere que as contas de gastos a reconhecer e de rendimentos a reconhecer são referentes às despesas que não são gastos do período, mas sim do período seguinte e às receitas que não são rendimentos do período mas sim do período seguinte, respetivamente.

Os principais procedimentos nesta conta visam, por um lado, verificar se os saldos estão corretamente diferidos de acordo com o princípio da periodização e a adequada divulgação em anexo e, por outro lado, comprovar as transferências para as contas de gastos.

De acordo com os vários testes que realizei, as contas mais propícias a efetuar diferimentos são as contas de seguros, rendas e alugueres, comunicação e conservação e reparação. É necessário dar especial atenção ao mês de dezembro, para determinar as estimativas a efetuar.

Para assegurar uma correta análise dos diferimentos, com a ajuda do programa de computador utilizado pela DFK conseguimos confirmar se o valor diferido se encontra corretamente contabilizado tendo em conta o período do recibo.

Do trabalho de auditoria que desempenhei ao longo do estágio, tornou-se evidente que os diferimentos eram por vezes descuidados, ao ponto de não serem feitos, ou de não serem revertidos após o devido pagamento nos períodos seguintes.

6.5 Fornecedores, compras

Na área de fornecedores e compras o auditor tem como procedimento inicial confirmar que os responsáveis pela gestão validam e controlam os principais ou mais significativos fornecedores, os pagamentos a fornecedores por caixa, os saldos de natureza devedora, os fornecimentos obtidos e ainda não faturados pelos fornecedores, devoluções para as quais não tenham sido emitidas notas de crédito pelo fornecedor, a anulação de débitos com notas de crédito recebidas, as compras e gastos com fornecimentos (totais e subtotais por rubrica, centro de custo, produto, etc.), as margens brutas (totais e por centro de custo, produto, etc.) e as especializações de gastos.

Com base no balancete de terceiros, o auditor efetua a análise ao número e montantes para cada tipo de transações (faturas; notas crédito; pagamentos por caixa; ajustamentos), ao número e montantes dos saldos de natureza devedora, os preços médios das principais componentes de custo e a natureza e frequência dos ajustamentos introduzidos e razões dos mesmos. Para a análise da composição dos fornecedores é necessário verificar o número e saldos médios, a antiguidade dos saldos, a identificação dos principais fornecedores e o prazo médio de pagamentos.

O auditor efetua no extrato de conta ou no "*audit file*" um resumo por cliente que indique como é composto o saldo de cada cliente (faturas em aberto), que tipo de bens/serviços a Empresa vende para cada entidade e confronta os movimentos a crédito com o documento que confirme a entrada do dinheiro no banco. Através da análise dos pagamentos subsequentes testa-se os saldos de fornecedores mais significativos. Também é importante, quando aplicável, confrontar saldos de fornecedores na contabilidade com gestão comercial.

Com referência a 31 de dezembro, o auditor compara os saldos de fornecedores, de forma a aferir saldos inalterados e procura esclarecer com o cliente o motivo pelo qual os maiores saldos estão inalterados.

No caso dos saldos de natureza contrária é importante a sua análise. Caso sejam adiantamentos, verifica-se se existe contrato e se os registos contabilísticos estão de acordo com os contratos. Caso não seja adiantamento, é necessário indagar com o cliente porque motivo o saldo está devedor.

Quanto ao pagamento de serviços, juros ou *royalties* a não residentes, caso existam, deve-se verificar se a empresa dispõe dos certificados RFI ou se está efetuou a respetiva retenção na fonte.

Relativamente à análise das compras é importante verificar os valores das compras de bens e de serviços, as maiores compras a fornecedores, o volume das compras processadas em cada mês e os compromissos em aberto relacionados com compras.

No que toca à área das compras, é também necessário discriminar os principais desta rubrica e analisar alguns documentos, verificando se os bens adquiridos correspondem a bens a considerar nas rubricas matérias-primas ou mercadorias, se os bens são registados ao custo de aquisição e se os bens estão suportados por faturas de compra, nota de encomenda ou outro.

No que concerne às circularizações, com base no balancete de dezembro, o auditor tenta circularizar pelo menos 70% dos saldos de fornecedores. Na análise dos saldos a circularizar seleciona-se os fornecedores com saldos acumulados mais significativos, os saldos credores eventualmente existentes e os saldos do período mais significativos. Por fim é necessário fechar as circularizações, solicitando ao cliente que reconcilie todos os saldos não reconciliados e que contacte entidades relevantes que não tenham respondido.

6.6 Clientes, vendas e prestações de serviços

Nesta área é necessário verificar se os saldos de abertura cruzam para os de encerramento do exercício anterior.

O auditor procura obter o balancete de clientes para cruzar com o balancete geral, investigando eventuais diferenças, verifica a adequacidade do seu somatório, analisa os saldos mais elevados e/ou inesperados e investiga saldos credores

O mesmo acontece quando obtém o balancete de antiguidade de saldos de clientes, o auditor cruza esse balancete com o balancete de clientes, verifica a adequacidade do seu somatório, testa a adequacidade da classificação da antiguidade dos saldos através da análise, por amostragem, de alguns documentos de suporte.

Relativamente ao suporte para o cálculo das perdas de imparidade das dívidas a receber, o auditor verifica se o montante das perdas por imparidade acumuladas cruzam com o balancete geral, verifica a adequacidade do seu somatório e discute com o cliente as bases de cálculo destas perdas de imparidade e concluindo sobre a sua razoabilidade.

É importante selecionar uma amostra, e verificar a razoabilidade das perdas de imparidade, tendo em atenção a antiguidade dos saldos em dívida à data da análise, o histórico de pagamentos, os recebimentos subsequentes e a correspondência trocada.

Em relação a uma amostra de clientes com saldos em atraso, o auditor verifica se esses saldos estão incluídos no montante das perdas por imparidade das dívidas a receber, verifica se as perdas por imparidade reconhecidas são as necessárias face ao histórico de pagamentos, aos recebimentos subsequentes, à correspondência trocada e à classificação em termos de risco de crédito. Também é necessário analisar saldos sem movimento.

Ao selecionar uma amostra de clientes, cruza-se o saldo com os recebimentos subsequentes, verificando os respetivos fluxos financeiros. Para os casos em que ainda não ocorreram recebimentos, verifica-se se existe evidência das vendas ou prestação de serviços em dívida e se esses clientes continuam a ser fornecidos/atendidos nas mesmas condições.

É essencial obter uma listagem dos recibos emitidos aos clientes para verificar a adequacidade do seu somatório e investigar itens de valor muito elevado e/ou pouco usuais. Ao selecionar uma amostra de recibos selecionados dessa listagem, cruza-se com o talão de depósito e extrato bancário, com o aviso de receção enviado ao cliente, quando aplicável, e com a conta corrente do cliente.

Com base no balancete de clientes o auditor seleciona, alguns saldos para circularização. Para as respostas recebidas, regista os saldos na folha de controlo de circularização, solicita ao cliente a preparação de reconciliações para as respostas não concordantes e investiga os itens de reconciliação antigos levando em linha de conta a necessidade de serem ajustados a 100%. Para os clientes que não responderam nos 15 dias seguintes à expedição do 1º pedido, envia-se novo pedido. Caso não haja qualquer resposta utiliza-se processos alternativos de confirmação, nomeadamente encontro de contas. De seguida encerra-se a circularização fazendo um resumo das respostas obtidas, concordantes e não concordantes.

Relativamente à conversão dos créditos em moeda estrangeira, o auditor deve testar a adequacidade da conversão dos créditos em moeda estrangeira, ao câmbio do final do ano, certificando a correta contabilização das diferenças de câmbio apuradas.

O auditor verifica se os saldos de abertura (proveitos diferidos, notas de crédito especializadas, etc.) cruzam para os de encerramento do exercício anterior. Obtém mapas de faturação mensais com listagem das faturas e notas de crédito emitidas para verificar a adequacidade do seu somatório, verifica se cruza para o balancete geral, e analisa os itens mais elevados e/ou inesperados.

Para os meses mais significativos, constantes dos mapas de faturação, seleciona as transações mais volumosas, incluindo notas de crédito, verifica a cópia da fatura, confirmando o seu preenchimento (n.º de contribuinte, descrição, numeração, etc.), cruza para o mapa de faturação, testa os cálculos, compara os preços com as tabelas em vigor, verifica a adequacidade do tratamento do IVA, confirma a descrição e quantidades dos itens faturados com a guia de remessa, recolhe os contratos de suporte à venda/prestação de serviços efetuada, verifica a contabilização na conta corrente do cliente e verifica recebimentos, depósitos e emissão de recibo.

Para as notas de crédito selecionadas, verifica se cruza com o mapa da faturação e verifica a adequacidade do seu preenchimento (nomeadamente tratamento do IVA), compara com a respetiva fatura, e procura obter explicação para a sua emissão,

verificando autorização, entrada das mercadorias e contabilização e verificando a contabilização na conta corrente do cliente.

Relativamente às notas de crédito, é essencial rever o arquivo das emitidas após o final do ano, relacionadas com vendas efetuadas no período em análise. Considera-se ainda se existe necessidade de se efetuar perdas de imparidade.

Com referência à data de fecho verifica-se a eventual existência de produtos expedidos, antes daquela data, e não faturados tendo em atenção a necessidade de incluir estes dados no trabalho de inventários e em caso contrário, verificar o motivo dos bens terem sido faturados e não expedidos e a necessidade de se proceder a regularizações.

No que concerne à valorização, é fundamental verificar se os clientes se encontram adequadamente valorizados, de acordo com os critérios definidos na NCRF 27 - Instrumentos Financeiros: pelo custo ou custo amortizado, menos qualquer perda de imparidade ou, ao justo valor com as alterações de justo valor reconhecidas na demonstração dos resultados, validando a concordância com os requisitos perante a situação em causa. Também há a necessidade de verificar se o ativo financeiro deve ou não ser desreconhecido, tendo em atenção as condições de desreconhecimento da NCRF 27.

Os diversos arquivos, tais como, encomendas dos clientes, guias de remessa, faturas, vendas a dinheiro, recibos, notas de crédito, etc., devem ser analisados relativamente à sua sequência numérica, concluindo assim sobre a forma como os referidos arquivos se encontram organizados. Através da consulta dos diferentes arquivos, é importante também confirmar que os diferentes documentos emitidos pela empresa são pré-numerados tipograficamente.

Através da consulta do arquivo de faturas, o auditor verifica se em todas elas é indicado o número da respetiva guia de remessa e efetua igualmente o teste inverso, isto é, partindo do arquivo de guias de remessa, e confirmando a inscrição do número da fatura. A partir do arquivo de notas de crédito emitidas, verifica se está inscrito o número da fatura a que diz respeito. As comissões, descontos ou outras despesas com as vendas e o orçamentado, também devem ser comparadas.

Ao rever o balancete de clientes à data de balanço é imprescindível verificar a consistência dos saldos mais significativos com os clientes mais importantes, a adequacidade dos ajustamentos constituídos para as dívidas a receber (ótica económica e ótica fiscal) e a existência de saldos credores investigando a sua natureza.

Quanto à antiguidade dos saldos, o auditor compara o balancete de antiguidade de saldos com os balancetes de períodos anteriores, e investiga as diferenças significativas, como por exemplo: alteração dos principais clientes, da representatividade dos saldos

dos principais clientes no total das dívidas a receber, na proporção dos saldos credores, etc.

Outro procedimento de auditoria é comparar a percentagem que os clientes representam das vendas líquidas no período em análise com as percentagens de períodos anteriores e considera a razoabilidade da percentagem obtida no período em análise face às presentes condições económicas do mercado, políticas de crédito, etc. No que toca às cobranças, deve-se comparar as cobranças subsequentes ao período em análise com os saldos em dívida no fim do período.

Para cada mês compara-se o saldo de clientes após o período em análise com o saldo no final do período em análise relativamente ao prazo médio de recebimentos e às alterações nos principais clientes, valores em dívida pelos principais clientes para além do prazo normal de pagamento e proporção dos saldos credores.

Relativamente às notas de crédito, o auditor compara a percentagem que as notas de crédito especializadas (ainda não emitidas) no final do período representam no total de créditos emitidos e no total de dívidas de clientes com as mesmas percentagens de períodos anteriores. Compara também as notas de crédito emitidas nos períodos subsequentes com as notas de crédito especializadas à data de reporte da nossa análise.

Nesta área os principais movimentos devem ser explicados e as variações inesperadas ou fora do normal devem ser investigadas, relativamente quer ao ano anterior, quer ao orçamento, para os saldos de clientes, os saldos de clientes por tipo de produtos/serviços, as receitas de clientes, as receitas de clientes face ao nível das vendas, as dívidas de cobrança duvidosa como percentagem das vendas, as dívidas de cobrança duvidosa como percentagem dos clientes e as despesas relacionadas com as cobranças duvidosas.

Quanto ao IVA, há o procedimento de comparar o IVA liquidado com o volume de vendas e concluir sobre a sua razoabilidade. Sendo que, também se compara o volume de vendas com a capacidade produtiva, de armazenagem ou de qualquer outra condicionante.

Nesta área também devem ser explicados os principais movimentos e investigadas as variações inesperadas ou fora do normal relativamente quer ao ano anterior, quer ao orçamento, para as vendas por produto ou localização (por ex.º: por loja, por cidade, etc.), para as margens brutas por produto ou localização (por ex.º: por loja, por cidade, etc.), para as devoluções, descontos e abatimentos em termos globais, para as devoluções, descontos e abatimentos como percentagem das vendas, para as vendas nos meses anteriores e subsequentes ao período em análise e para as devoluções, descontos e abatimentos nos meses anteriores e subsequentes ao período em análise em termos globais e como percentagem das vendas.

Relativamente às vendas mensais, estas devem ser comparadas, por natureza, com o período anterior, investigando flutuações ou tendências (eventual variação sazonal), verificando a sua consistência e discutindo com o cliente.

O auditor tem a responsabilidade de comparar as margens e a política de preços com as dos períodos anteriores e com as estatísticas de setores de atividade comparáveis, comparar as notas de encomenda do período com as respetivas vendas, comparar numa base mensal as notas de crédito com as vendas e relacionar as vendas a dinheiro com as vendas a crédito.

Relativamente a rácios devem ser explicados relativamente às variações, são eles: comissões sobre as vendas, descontos sobre as vendas, despesas com portes sobre as vendas e outras despesas relacionadas com as vendas sobre as vendas.

No que se refere à reconciliação das quantidades faturadas com as quantidades enviadas, com as quantidades encomendadas e com as quantidades registadas no custo das vendas, devem ser revistas pelo auditor.

Em geral o auditor deve verificar as vendas através da multiplicação das unidades vendidas por um preço médio de venda por produto, o *rappel* através da aplicação das taxas de *rappel* acordadas com os principais clientes às suas vendas (obter informações do departamento comercial) e verificar também as prestações de serviços associadas a contratos com prestações mensais fixas através da multiplicação do número de meses em análise pelo valor da prestação mensal.

Por fim, o auditor tem como responsabilidade testar a concordância entre os registos de duas ou mais funções independentes.

6.7 Ativos fixos tangíveis

No que toca ao trabalho de auditoria é necessário verificar a existência do ficheiro do ativo fixo tangível, e analisar a forma como se encontra organizado.

O auditor deve confirmar se existe um arquivo de aquisições de ativos fixos tangíveis, contendo toda a documentação relativa a tais aquisições, assegurando que a informação contida é adequada e suficiente e que as informações elaboradas pela Empresa satisfazem os princípios contabilísticos geralmente aceites.

É necessário rever se os movimentos nas contas estão de acordo com as políticas da administração e os orçamentos para compra de bens tangíveis.

O auditor tem que verificar a concretização dos compromissos de compra de ativos tangíveis nas notas às demonstrações financeiras do ano anterior, verificar a cobertura de seguros e concluir sobre a razoabilidade dos capitais seguros.

Através dos anos de aquisição, o auditor deve identificar, bens eventualmente obsoletos e/ou não utilizados incluídos nas contas, considerando as alterações tecnológicas e necessidades de substituição e ter em atenção também a bens não necessários à atividade.

É importante explicar os movimentos e investigar as variações significativas e/ou pouco usuais entre o período corrente e o período anterior e/ou valores orçamentados, relativamente: a aumentos por classes de ativos e a reduções por classes de ativos. Também é importante explicar os movimentos e investigar as variações significativas e/ou pouco usuais entre o período corrente e o período anterior e/ou valores orçamentados, relativamente às depreciações do exercício.

O auditor deve comparar as depreciações com o valor do ativo fixo tangível no total e por classes de ativos, assim como analisar a evolução do ativo fixo tangível em curso e a razoabilidade do mesmo se manter ou não em curso.

É essencial obter uma lista de aquisições e abates e testar se os cálculos se encontram corretos e se o suporte documental obtido de terceiros é fidedigno, fazendo o cruzamento para a contabilidade e investigar se existem variações relevantes e pouco usuais.

Durante o trabalho de auditoria o auditor seleciona uma amostra de aquisições das transações do ano para: determinar se esse ativo existe, e se existiu autorização apropriada (administração/direção); para verificar se o documento de suporte da operação é adequado; para examinar fisicamente o bem e determinar se o mesmo deve ser capitalizado ou considerado como despesa do período; para verificar se o registo daquela aquisição se adequa àquela conta; para testar as operações aritméticas daquela aquisição; para determinar se os bens são construídos pela própria empresa, verificando a correção da valorimetria utilizada (mão-de-obra, materiais e gastos gerais de fabrico) e a respetiva contabilização, nomeadamente a capitalização de juros e empréstimos; e para verificar os registos efetuados no ficheiro do imobilizado.

Em relação a vendas e/ou abates do ano seleciona-se uma amostra, onde se verifica se existem documentos de suporte adequados para suportar todas as operações e se os mesmos foram autorizados a um nível adequado. Verifica-se se a venda ou abate se encontra adequado, e se o ganho ou perda obtido foram adequadamente determinados.

É importante confirmar que as mais e menos valias obtidas, foram adequadamente registadas nas contas e que foram calculadas as respetivas valias fiscais para ajustamento (Modelo 22), bem como, averiguar se a venda foi efetuada por um valor

razoável, e se já ocorreu o pagamento. É fundamental verificar se há abates não registrados procedendo do seguinte modo: verificar se as adições serviram para substituir outro equipamento; analisar prováveis receitas de venda de imobilizado (ou eventuais menos/mais-valias); verificar se algum produto deixou de se fabricar e relacionar com abates de imobilizado; inquirir os responsáveis sobre abates; investigar prováveis reduções da cobertura de seguros de imobilizado. Deve-se também efetuar uma análise aos custos com conservação e reparações, validando o documento de suporte e comprovando que o seu registo nessa conta é adequado.

Ao longo do trabalho de auditoria, o auditor deve obter um mapa de depreciações do ativo fixo tangível, confirmando assim que todo o ativo fixo tangível se encontra incluído nesse mapa de depreciações e os seus valores estão corretamente apresentados. É necessário efetuar cálculos, investigar se existem variações relevantes e pouco usuais e confirmar que as depreciações aplicadas são as corretas, ou seja, se estão corretamente calculadas, investigando flutuações pouco usuais.

Relativamente aos bens do mapa de depreciações, seleciona-se uma amostra com o objetivo de verificar que o custo reconhecido da depreciação é correto e está de acordo com o que se adequa a esse bem, e verificar que a política de depreciações é consistente com o ano anterior e é razoável tendo em conta o valor residual do bem e vida útil do bem. Também é indispensável confirmar que as depreciações dos bens, estão apresentadas nas contas corretas e testar a exatidão aritmética do mapa comparando os totais com o razão.

Em relação ao inventário de ativos fixos é necessário testar em termos aritméticos esse inventário, cruzá-lo para a contabilidade e investigar itens pouco usuais de elevado significado. Selecionando-se uma amostra dos bens de inventário do ativo fixo, o papel do auditor é o de confirmar a existência desse ativo, verificar se a depreciação desse bem está a ser corretamente efetuada e confirmar que esse bem é propriedade da empresa. É também necessário se está registado pelo valor correto não sendo necessário efetuar nenhuma depreciação extraordinária sobre o mesmo, por perda de valor. No caso de ter sido efetuada uma reavaliação fiscal, deve-se verificar se a mesma foi corretamente elaborada, nomeadamente se a legislação aplicável foi adequadamente utilizada, se existe suporte documental devidamente elaborado relevando a forma como a reavaliação foi efetuada e rever os cálculos efetuados e os registos relativos à reavaliação, numa base de teste.

É essencial analisar a relação dos compromissos assumidos através da revisão da correspondência, atas da administração, contratos e discussão com os responsáveis e confirmar que a Empresa efetuou no exercício, testes de imparidade e registou devidamente as perdas/reversões de imparidade.

No que toca à política contabilística definida pela Empresa deve-se rever essa política relativamente ao reconhecimento dos ativos de exploração e avaliação mineral,

verificando em particular, a coerência dessa política. O auditor deve assegurar que a política aplicada é a mais adequada para proporcionar informação relevante aos utentes das demonstrações financeiras, e se se mantém as características de fiabilidade que lhes são exigíveis.

Todos os bens dos ativos fixos tangíveis devem estar cobertos de seguros contra incêndio, inundações e roubo. Deve ser revisto periodicamente o valor pelo qual os bens foram inicialmente cobertos por seguros, de modo a que o valor atual dos mesmos bens se aproxime tanto o quanto possível do valor coberto.

6.8 Ativos intangíveis

No que respeita ao trabalho de auditoria, um auditor tem a responsabilidade de rever os movimentos nas contas, verificando se estão de acordo com as políticas da administração e com a informação que possui relativamente às características da atividade da Empresa, deve rever saldos tendo em atenção eventuais indícios de imparidade dos ativos, nomeadamente por alterações tecnológicas, como também deve discutir o valor dos ativos com o cliente anotando as principais informações obtidas e a razoabilidade das mesmas.

Também é necessário explicar os movimentos de forma a investigar as variações significativas e ou pouco usuais entre o período corrente e o período anterior e/ou valores orçamentados, relativamente a aumentos por classes de ativos e a reduções por classes de ativos. E também deve explicar os movimentos de modo a investigar as variações significativas e ou pouco usuais entre o período corrente e o período anterior e/ou valores orçamentados, relativamente às amortizações do exercício.

Relativamente às amortizações, deve-se comparar a amortização com o valor dos ativos intangíveis no total e por classes de ativos, obtendo explicações para diferenças significativas ou pouco usuais, confirmando as explicações recebidas.

É importante analisar a evolução dos ativos intangíveis em curso e a razoabilidade de os mesmos se manterem ou não em curso.

Deve-se testar as amortizações do exercício, multiplicando as taxas de amortização por cada classe de ativo e assegurar que as taxas de amortização utilizadas são consistentes com os critérios definidos pela Gestão e com o período anterior. Quando a taxa de amortização tiver sido alterada, é necessário obter as devidas justificações e verificar o tratamento contabilístico dessa alteração.

O auditor tem o procedimento de questionar se as normas instituídas pela Empresa ou organização através do manual de procedimentos ou normas específicas, estão a ser cumpridas e se o sistema de controlo interno da Empresa é eficaz, no sentido de

assegurar com fiabilidade a distinção entre custos incorridos na fase de pesquisa dos incorridos na fase de desenvolvimento.

No que concerne a os saldos de abertura, verifica-se se são coincidentes com os finais do ano anterior.

As despesas classificadas como ativos intangíveis pela Empresa, devem satisfazer quer a definição de ativo intangível, quer os requisitos de reconhecimento previstos na NCRF 6. De acordo com os anteriores princípios contabilísticos, as despesas podiam ser reconhecidas como Ativos Intangíveis e, à luz da NCRF 6 deixam de poder ser reconhecidas como tal (por exemplo, o caso das despesas de constituição).

Para os ativos intangíveis gerados internamente verifica-se somente se os dispêndios incorridos na fase de desenvolvimento estão a ser capitalizados.

O auditor procura obter uma lista de aquisições e abates para testar se os cálculos se encontram corretos e se o suporte documental obtido de terceiros é fidedigno e para fazer o cruzamento para a contabilidade e investigar se existem variações relevantes ou/e pouco usuais.

Para uma amostra de aquisições das transações do ano, determina-se se esse ativo existe, verifica-se se o documento de suporte da operação é adequado, verifica-se se o registo daquela aquisição se adequa àquela conta e testam-se as operações aritméticas daquela aquisição.

Também é necessário obter um mapa de amortizações dos ativos intangíveis, para verificar cálculos, confirmar que todo o imobilizado incorpóreo se encontra incluído nesse mapa de amortizações e os seus valores estão corretamente apresentados, investigar se existem variações relevantes e pouco usuais, confirmar que as amortizações aplicadas são as corretas e estão corretamente calculadas e investigar flutuações pouco usuais.

Para uma amostra de bens do mapa de amortizações, determina-se se o custo reconhecido da amortização é correto e se está de acordo com o que se adequa a esse bem, confirma-se se as amortizações dos bens estão apresentados nas contas corretas, testa-se a exatidão aritmética do mapa e compara-se os totais com o razão e com a nota do Anexo, verifica-se se a política de amortizações é consistente com o ano anterior e se é razoável tendo em conta o valor residual do bem e a vida útil do bem.

Depois de perceber o negócio, o auditor assegura que todos os ativos intangíveis materialmente relevantes estão considerados nas demonstrações financeiras e, o seu registo se encontra de acordo com as políticas e princípios contabilísticos.

É fundamental avaliar se os ativos intangíveis foram alvo de alguma diminuição de valor extraordinária, tendo em conta vários aspetos envolventes, nomeadamente a evolução tecnológica e ponderar se essa redução de valor que ocorreu deve ser expressa nas demonstrações financeiras.

Relativamente às operações de aquisição ou venda é importante verificar se existem essas operações entre empresas do Grupo e, se os valores das transações efetuadas estão a ser efetuadas a valores de mercado, tendo em atenção o regime fiscal dos preços de transferência e, se não se tratam de operações fictícias.

Eventuais revalorizações de ativos intangíveis são examinadas, tendo em consideração os aspetos legais e os princípios de contabilidade geralmente aceites, nomeadamente a existência de um mercado ativo para o intangível revalorizado.

Os abates mais significativos ocorridos durante o período são testados, nomeadamente ao se verificar se há autorização a nível adequado para efetuar a venda e/ou o abate, se a fatura ou nota de débito da venda e a nota interna do abate foram corretamente emitidas, se o produto da venda foi integralmente recebido e depositado, se eventuais perdas ou ganhos resultantes da venda ou abate foram contabilisticamente considerados e relevados, se as amortizações acumuladas foram devidamente eliminadas das contas e se o valor das vendas foi razoável tendo em consideração o estado e antiguidade dos bens.

Os testes de imparidade efetuados pelo Cliente são verificados, na medida em que verifica-se o cálculo do valor de uso, revê-se os pressupostos utilizados no cálculo, cruza-se com a documentação de suporte correspondente, por exemplo *Business Plans*, orçamentos, previsões, etc., verifica-se também se todas as perdas de imparidade resultantes dos testes efetuados se encontram devidamente registadas.

Relativamente ao cálculo do justo valor para ativos intangíveis adquiridos numa concentração de atividades empresariais, é necessário testar o cálculo, aquando o reconhecimento inicial, do justo valor do intangível, nomeadamente assegurar que o mesmo foi mensurado com fiabilidade, verificar que os intangíveis identificáveis da adquirida foram reconhecidos separadamente do *goodwill* e assegurar que o justo valor ou variação no justo valor foram devidamente registados de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

O auditor procura obter o suporte dos testes de imparidade efetuados pela empresa ao *goodwill* reconhecido nas demonstrações financeiras e verifica se foram adequadamente registadas as eventuais perdas de imparidade.

6.9 Propriedades de investimento e ativos não correntes detidos para venda

De acordo com a NCRF 11, as propriedades de investimento são terrenos ou edifícios detidos para obter rendas ou valorizar o capital investido, que não foram adquiridos para venda no decorrer normal do negócio, ou seja, que não são equiparados a mercadorias e que não têm uso para a produção ou fornecimento de bens e serviços, nem têm fins administrativos.

Relativamente ao seu reconhecimento, as propriedades de investimento reconhecem-se quando resultam do ativo um benefício económico para a entidade e o seu custo é mensurável de forma fiável.

Segundo a NCRF 8, no que toca a ativos não correntes detidos para venda, espera-se que a sua quantia escriturada seja recuperada pela venda e não pelo uso continuado. Têm que ser colocados à venda e tem que existir um plano para tornar a venda muito provável no prazo de um ano a partir da data da sua classificação. Tais ativos não devem ser sujeitos a depreciação (ou amortização).

Em relação ao trabalho de auditoria na área das propriedades de investimento e de ativos não correntes detidos para venda, é necessário verificar a cobertura de seguros e concluir sobre a razoabilidade dos capitais seguros.

Nos custos com conservação e reparações faz-se uma análise e valida-se o documento de suporte e comprova-se se o seu registo nessa conta é adequado.

Através da revisão da correspondência de atas da administração, contratos e discussão com os responsáveis, analisa-se a relação dos compromissos assumidos.

No que toca ao tema de locações financeiras, deve-se analisar se existem propriedades de investimento adquiridas em locação financeira e se o mesmo está a ser contabilizadas de acordo com a NCRF 7, e ver se não há ALD que não estão a cair no conceito de locação financeira.

Tendo em consideração os valores de exercícios anteriores, de orçamentos, de mercado ou de outras fontes adequadas, o auditor revê os níveis dos rendimentos provenientes de propriedades de investimento, contabilizados no período. Para os movimentos significativos verificados no período, testam-se esses movimentos com base em detalhes de compras e de vendas, contratos ou outra documentação equivalente adequada, testa-se a adequada aplicação de critérios de valorimetria, testa-se também a correção aritmética de todos os cálculos efetuados e verifica-se se as perdas e os ganhos, apurados em vendas, foram corretamente calculados e contabilizados.

Através das respetivas condições contratuais testam-se os rendimentos de investimentos em imóveis.

De acordo com os critérios de valorimetria previstos no SNC verifica-se se as propriedades de investimento foram valorizadas corretamente, incluindo a quantificação de depreciações e de ajustamentos de valor.

Em ligação com os trabalhos realizados noutras áreas, como por exemplo a consulta de atas de órgãos sociais e as circularizações, verifica-se quanto à existência e o impacto de quaisquer propriedades de investimento dados em garantia ou por qualquer forma onerados.

Os saldos e os movimentos do período, relativos a ativos por impostos diferidos e a passivos por impostos diferidos, relacionados com as propriedades de investimento, são verificados pelo auditor.

O auditor procura obter elementos e conclusão sobre a razão de ser dos investimentos em propriedades de investimento, i.e.: estratégia, oportunidade, excesso de liquidez, etc.

É necessário também inquirir se a Empresa dispõe de um arquivo próprio para a documentação referente às propriedades de investimento que detém, e verificar a forma como este se encontra organizado.

Para os valores mais significativos à data do balanço é necessário verificar os documentos comprovativos da titularidade dos investimentos verificando os respetivos preços de aquisição e confirmando a existência da propriedade.

Ao longo do trabalho de auditoria é fundamental verificar se após a data do balanço foram feitos investimentos ou desinvestimentos financeiros em propriedades de investimento através de perguntas aos responsáveis da empresa, e da análise das respetivas contas e demais documentação. Nomeadamente, verificar se os investimentos registados após a data do balanço não deveriam ser registados no exercício em análise, os preços de venda, após a data do balanço, devem ser levados em linha de conta na análise dos valores constantes do balanço e se as compras de valor significativo não deveriam ser consideradas como mercadorias no anexo.

É também essencial apurar se há bens incluídos em edifícios ou em terrenos que se destinem a rendimento, ou que não tenham a ver com a atividade da empresa, devendo ser registados como propriedades de investimento.

6.10 Investimentos financeiros

Investimento financeiro designa um ativo financeiro não corrente, por exemplo, um empréstimo concedido de longa duração ou uma participação noutra entidade.

As participações financeiras são instrumentos de capital próprio de outra entidade, são participações no capital de uma associada ou de uma entidade não relacionada.

Relativamente aos procedimentos de auditoria é indispensável a revisão dos níveis dos rendimentos provenientes de investimentos financeiros, contabilizados no período, tendo em consideração os valores de exercícios anteriores, de orçamentos, de mercado ou de outras fontes adequadas.

Para os movimentos significativos verificados no período é fundamental testar esses movimentos com base em detalhes de compras e de vendas, contratos ou outra documentação equivalente adequada, testar a adequada aplicação de critérios de valorimetria, testar a correção aritmética de todos os cálculos efetuados e verificar se as perdas e os ganhos, apurados em vendas, foram corretamente calculados e contabilizados.

No que concerne aos aumentos de capital nas entidades participadas é fundamental verificar se foram adequadamente refletidos nas contas da empresa.

O auditor deve verificar se todos os rendimentos foram devidamente contabilizados, nomeadamente:

- Testar os rendimentos de partes de capital, através da consulta das demonstrações financeiras auditadas e outros elementos das participadas, de informações da bolsa, ou outras fontes adequadas;
- Testar os juros e outros rendimentos similares resultantes de obrigações, títulos de participação, empréstimos de financiamento e outras aplicações financeiras, comparando os respetivos montantes com as respetivas condições de emissão ou contratuais (considerar quantidades, valores nominais, taxas de juro, prazos, etc.);
- Testar os dividendos recebidos de instrumentos de capital próprio, registados pelo custo, comparando o montante registado na contabilidade com o montante efetivamente recebido e com a ata da assembleia geral da participada (por forma a confirmar que foram registados a totalidade dos dividendos aprovados independentemente de terem sido ou não recebidos).

Em ligação com os trabalhos realizados noutras áreas, como por exemplo a consulta de atas de órgãos sociais e as circularizações, deve-se verificar a existência e o impacto de quaisquer investimentos financeiros dados em garantia ou por qualquer forma onerados.

Os saldos e os movimentos no período relacionados com investimentos financeiros são investigados relativamente a ativos por impostos diferidos e a passivos por impostos diferidos.

O auditor deve obter detalhes dos movimentos e dos saldos finais da conta 41 e das contas relacionadas com os respectivos rendimentos, considerando a razoabilidade e a conformidade daqueles valores com as políticas estabelecidas.

É fundamental verificar se a empresa contabiliza os seus investimentos financeiros em função da percentagem de detenção de capital (subsidiárias, associadas, empreendimento conjunto ou outros investimentos financeiros).

Ao longo do trabalho de auditoria é imprescindível a obtenção de elementos e conclusão sobre a razão de ser dos Investimentos Financeiros da Empresa, i.e.: estratégia, oportunidade, excesso de liquidez, etc.

Também é da responsabilidade do auditor inquirir se a Empresa dispõe de um arquivo próprio para a documentação referente às participações financeiras que detêm, e verificar a forma com este se encontra organizado.

Ao obter e testar uma lista (mapa) das imobilizações financeiras, constantes das demonstrações financeiras, contendo saldo de abertura, compras, vendas, imparidades e saldo final, deve-se comparar com os registos contabilísticos e com o mapa do ano anterior.

Para os valores mais significativos à data do balanço, é necessário verificar os documentos comprovativos da titularidade dos investimentos verificando os respetivos preços de aquisição e confirmando a existência de títulos.

É importante verificar se após a data do balanço foram feitos investimentos ou desinvestimentos financeiros através de perguntas aos responsáveis da Empresa, e da análise das respetivas contas e demais documentação. O auditor deve verificar se os investimentos registados após a data do balanço não deveriam ser registados no exercício em análise, se os preços de venda, após a data do balanço, devem ser levados em linha de conta na análise dos valores constantes do balanço e se as compras de valor significativo não deveriam ser consideradas como mercadorias, e como tal tratadas como um derivado no balanço.

O auditor deve verificar se os investimentos financeiros (subsidiárias e associadas e em alguns casos empreendimentos conjuntos) foram valorizados de acordo com o método de equivalência patrimonial, ou se se enquadram na exceção prevista na NCRF 13 e na NCRF 15 (existência de restrições severas e duradouras que prejudiquem significativamente a capacidade de transferência de fundos para a empresa detentora).

Relativamente a perdas por imparidade é necessário verificar a necessidade de reconhecimento dessas perdas, face ao seu valor esperado de realização/valor de mercado.

Também é importante apurar se existem ativos financeiros mensurados pelo justo valor sobre os quais exista controlo, controlo conjunto ou influência significativa, devendo ser registados como investimentos financeiros e mensurados pelo método da equivalência patrimonial.

No caso de existirem empresas participadas em situação de falência técnica, verifica-se se existem obrigações legais ou construtivas que impliquem o reconhecimento de provisões para riscos e encargos, na proporção do montante do capital próprio negativo dessas empresas. Nestas circunstâncias, é essencial verificar se existem outros ativos da empresa (rubricas de empréstimos de financiamento, acionistas, clientes ou outros devedores), que influenciem o valor do capital próprio negativo das participadas e como tal o valor da provisão.

6.11 Inventários e custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas

No trabalho de auditoria, primeiramente compara-se os Inventários à data do balanço com os referentes ao ano anterior, e de seguida investiga-se quaisquer diferenças significativas anotando as justificações obtidas e verificando a razoabilidade das mesmas.

Relativamente aos *stocks*, compara-se a rotação de *stocks* entre os dois exercícios e investiga-se justificando eventuais variações e tendências. Acontece o mesmo com a margem bruta, ou seja, compara-se a margem bruta deste ano com a do ano anterior e investiga-se justificando as variações significativas.

Confirmar que são feitas regularmente contagens físicas dos Inventários é essencial, ou, no caso de se tratar de sistema de inventário permanente, se são efetuados alguns testes por amostragem ao longo do ano.

A atualização dos registos individuais dos bens em armazém é verificada pelo auditor, sendo que devem ser corrigidos sempre que são efetuadas contagens. Deve-se também verificar a forma como se encontram organizados esses registos.

Outro procedimento importante nesta área é o de assistir às contagens físicas. No caso de serem utilizados avaliadores estranhos à Empresa para fazer determinadas contagens, é preciso obter autorização para contactar com eles e avaliar a adequacidade dos seus procedimentos de contagem. É importante obter uma relação das existências mantidas em poder de terceiros que são propriedade da Empresa, então considera-se a hipótese de efetuar contagens ou de solicitar a confirmação das quantidades, diretamente da entidade que as mantém à sua guarda e considera-se as contagens a realizar nos vários locais decidindo quais os locais que devem ser visitados pelo *staff* de auditoria. Após decisão, realiza-se uma reunião com o *staff* selecionado e informa-se

sobre a hora das contagens, a localização exata das instalações, as particularidades da contagem, os itens que devem ser selecionados e a contagem propriamente dita.

Conforme o planeamento prévio realiza-se as contagens. O auditor observa a adequacidade dos procedimentos de contagem que estão a ser seguidos e conclui sobre a fiabilidade da contagem física.

Após contagem física, o auditor obtém as folhas ou mapas do resumo das contagens efetuadas testa a sua razoabilidade, verifica se as mesmas correspondem às contagens a que assistiu e se os valores indicados cruzam para os seus papéis, verifica se há adições ou eliminações subsequentes à contagem (comparar as folhas ou mapas com as fotocópias das que obteve durante a contagem), testa a sumarização da contagem física e verifica se os totais de cada conta concordam com os valores registados no balancete e nas demonstrações financeiras. As quantidades são testadas comparando-se os resumos finais com as listagens preparadas durante as contagens e efetuando-se trabalho inverso, para outros itens.

O corte de operações também é testado, e para isso seleciona-se um conjunto de guias de remessa emitidas antes do fecho e outro conjunto emitido após o fecho e verifica-se as saídas de *stock* e correspondente faturação se foram corretamente registados no período a que correspondem; seleciona-se um conjunto de guias de entrada ou documento equivalente de receção de existências, emitidos antes e depois do fecho, e efetua-se trabalho idêntico. De preferência são utilizados os documentos e elementos recolhidos durante a contagem física. O auditor tem que assegurar que os seus papéis de trabalho descrevem a valorimetria utilizada.

Relativamente às matérias-primas e mercadorias, o auditor compara os custos utilizados na valorimetria com os praticados pelos fornecedores, analisa os custos por exemplo com seguros e analisa a imputação de custos com empréstimos obtidos.

Em relação aos ativos biológicos, o auditor compara o justo-valor, considerado na valorimetria, com os preços de mercado ou outros preços de referência no setor. Caso não exista um mercado ativo nem estejam disponíveis outras referências de justo-valor, e caso as estimativas alternativas do justo valor sejam claramente pouco fiáveis, valida a valorização ao custo menos qualquer depreciação acumulada e qualquer perda por imparidade acumulada.

Com os produtos acabados e em curso de fabricação, o auditor compara os custos utilizados com os constantes das folhas de custos, obtidas da contabilidade analítica; testa a determinação do custo de conversão (de produção) dos produtos, testando o custo e seu controlo, das matérias-primas/MP, mão-de-obra direta/MOD e gastos gerais de fabrico/GGF e verificando se os gastos gerais de fabrico refletem a atividade normal da Empresa e não se encontram sobreavaliados ou subavaliados, bem como se os gastos gerais de fabrico fixos são imputados considerando a capacidade instalada.

Relativamente ao FIFO ou o LIFO, é utilizado para valorizar os *stocks*, é necessário rever as bases de cálculo e a sua consistência relativamente ao período anterior. Mas se são utilizados custos padrões, examinam-se os desvios entre os padrões e o real e justificar os desvios mais significativos, examinam-se os custos dos materiais, mão-de-obra e gastos gerais de fabrico utilizados na constituição dos padrões; assegura-se que os desvios imputados aos inventários, não contêm quaisquer custos extraordinários ou anormais (greves, subactividade, etc.); investiga-se se os métodos utilizados para imputar desvios aos inventários são corretos e compara-se os custos padrões com o preço de mercado dos itens mais significativos e verificar a sua adequacidade.

Durante a contagem física deve-se assegurar que as diferenças detetadas foram corretamente refletidas nas contas.

É importante verificar se os inventários se encontram registadas pelo menor valor entre o seu custo e o seu valor realizável líquido (VRL), tendo em atenção o custo dos produtos acabados não poder exceder o seu valor realizável líquido (preço de venda estimado, menos os custos estimados de acabamento e custos necessários para efetuar a venda). Também é necessário ter em atenção ao examinar faturas de fornecedores recebidas após o fecho e verificar se os preços de compra são inferiores aos valores utilizados na valorimetria das existências, identificar obsoletos e produtos de fraca rotação e verificar o valor potencial de realização.

Para trabalhos em curso de longa duração, o auditor verifica que os custos incorridos até à data, adicionados aos custos estimados para completar a obra, não excedem os custos contratuais, assegura que quaisquer perdas que podem ser antecipadas são registadas e assegura que qualquer lucro obtido neste tipo de contratos é consistente com os princípios definidos.

O auditor deve indagar sobre a existência de bens com reserva de propriedade e considerar testes para determinar a sua correta valorização.

O auditor ao verificar a existência de bens adquiridos a empresas do grupo com sede no estrangeiro, procura identificar problemas ao nível de preços de transferência.

É importante comparar quantidades em *stock* por produtos com as quantidades vendidas ou consumidas, comparar os preços unitários dos itens com os dos períodos anteriores e investigar variações significativas e/ou tendências pouco usuais. Também é necessário verificar se as contagens físicas realizadas cruzam com o inventário e para uma amostra do inventário verificar se as quantidades estão de acordo com a contagem física realizada.

Em relação ao método de mensuração dos custos dos inventários, o auditor procura obter uma descrição detalhada desse método, e considera a sua adequacidade, Para isso,

analisa se o custo registado está atualizado e inclui os preços do material, mão-de-obra e custos indiretos; indaga sobre alterações dos preços de materiais com o departamento de compras e sobre alterações dos preços de mão-de-obra com o departamento de pessoal e inquire o departamento de produção sobre alterações nos métodos de produção.

Além disso, também verifica se todas as alterações foram reencaminhadas para o departamento responsável, se a base de imputação dos custos indiretos é consistente com o período anterior e assegura que o tratamento do custeio é consistente e razoável.

Para uma amostra de produtos e trabalhos em curso, o auditor verifica se os registos dos produtos em curso permitem segregar as várias fases de acabamento e se estão de acordo com o constatado durante as contagens físicas. E verifica também se esses registos se encontram devidamente suportados.

Para os processos de custo, o auditor seleciona a partir da lista dos trabalhos em curso um número representativo de ordens de trabalho e procura obter análises detalhadas dos custos incorridos até à data. Seguidamente testa essas análises com registos de horas do pessoal, requisições de material, faturas de aquisição de matérias subsidiárias ou de outros materiais. Ainda dentro dos processos de custo, o auditor compara as imputações de custos indiretos com a documentação suporte, testa os cálculos e os fundamentos com análises detalhadas, determina se custos fora do normal, tais como desperdícios de materiais e horas não foram incluídas e finalmente determina se podem existir saídas de produtos em vias de fabrico, e se essas saídas são tratadas adequadamente.

Para os principais ativos biológicos é essencial verificar se os critérios de valorização utilizados privilegiam o justo valor, obtendo evidência do suporte das estimativas de justo valor para cada um dos itens do Inventário.

O auditor deve relacionar e rever a atividade de duas, ou mais, diferentes funções interligadas tendo em conta a confirmação da adequação das seguintes ligações:

- a) Total de matérias-primas entregues na produção vs total consumido pela produção;
- b) Produtos acabados produzidos vs produção recebida por terceiros/armazéns.

O auditor tem também como procedimento o de reconciliar controlos diferentes sobre quantidades idênticas justificando eventuais discrepâncias, relativamente às quantidades faturadas vs quantidades expedidas, às quantidades faturadas vs quantidades encomendadas, às quantidades faturadas vs quantidades reconhecidas como custo das vendas, quantidades faturadas vs vendas e quantidades faturadas vs produção.

Por fim deve verificar se o total das vendas corresponde ao total das quantidades vendidas tendo em consideração o preço pré determinado (quantidades vendidas * preços de venda = vendas).

6.12 Outras contas a receber e a pagar

Na área de " outras contas a receber e a pagar" o auditor tem como procedimento comparar os valores do período com os do ano anterior relacionando os saldos com as inerentes contas de réditos, analisando as diferenças verificadas e testando a razoabilidade das mesmas. Analisa os movimentos mais significativos das contas relacionadas com ativos fixos tangíveis e intangíveis, verificando a razoabilidade dos montantes envolvidos.

Deve-se rever o balancete de outras contas a receber à data de balanço, efetuando uma decomposição e comparação dos principais saldos, e verificando a adequidade das imparidades existentes sobre os referidos saldos.

Com base no balancete de contas a receber e a pagar o auditor seleciona alguns saldos para circularização. Para as respostas recebidas, regista os saldos na folha de controlo de circularização, solicita ao cliente a preparação de reconciliações para as respostas não concordantes e investiga os itens de reconciliação antigos levando em linha de conta a necessidade de serem sujeitos a testes de imparidade. Para os terceiros que não responderam nos 15 dias seguintes à expedição do 1º pedido, envia-se novo pedido. Caso não haja qualquer resposta, deve-se utilizar processos alternativos de confirmação do saldo, como por exemplo, verificar recebimentos (pagamentos) subsequentes, encontro de contas, etc. Por fim encerra-se a circularização fazendo um resumo das respostas obtidas, concordantes e discordantes.

Em relação aos testes de imparidade o auditor obtém detalhes das entidades sujeitas e testes de imparidade, verifica a base de cálculo dos ajustamentos, dotação do exercício e tratamento fiscal.

Relativamente à conta 271 - Fornecedores de investimentos o auditor procura verificar, através de notas (guias) de receção, etc., se os serviços e os bens foram efetivamente recebidos testando também os cálculos e classificação dos documentos analisados.

Os arquivos relacionados com produtos recebidos até à data de fecho e não faturados pelo fornecedor até aquela data e os arquivos referentes às faturas em receção e conferência, são verificados pelo auditor que também investiga se existem passivos omitidos.

Nesta área também é necessário rever os pagamentos mais significativos feitos até à data de fecho relacionando-os com as respetivas faturas, bem como verificar a adequacidade do saldo da conta subscritores de capital com o valor indicado na escritura de constituição ou aumento do capital social e verificar se a empresa liquidou o IVA referente aos adiantamentos por conta de vendas.

6.13 Acionistas / sócios

Na conta de "Acionistas / sócios", o auditor confirma a eventual dificuldade de cobrança de saldos destas contas, e propõe a tomada de medidas em conformidade.

Analisa também o suporte documental de todas as informações arquivando na Pasta Permanente as cópias dos contratos mais significativos.

Ao longo do trabalho de auditoria é necessário analisar os movimentos mais significativos do ano, nomeadamente, valores recebidos e pagos e compará-los com a informação disponível (contratos, atas, etc.) e verificar se as operações registadas têm substrato real.

É importante verificar se existem transações anormais, especialmente no final do exercício/período e ter em atenção a possibilidade de os valores destas transações se apresentem fora dos valores normais do mercado.

Através da análise da documentação existente, o auditor confirma se existem ou não créditos e débitos por contabilizar. Confirma também se a empresa regista a sua quota parte nos resultados das sociedades em que participa de acordo com o método da Equivalência Patrimonial e se a mesma está corretamente calculada. No caso de haver saldos a receber referentes a lucros disponíveis, o auditor analisa a sua adequacidade, assegurando, nomeadamente, que os mesmos não traduzem valores de difícil cobrança.

Nas contas de acionistas, empresas do grupo, associadas e participadas é necessário verificar se são regularmente reconciliadas e verificar se as reconciliações de saldos e os mapas de antiguidade de saldos são periodicamente analisados, com o intuito de identificar a razão para a subsistência de diferenças ou para débitos antigos não regularizados, eventualmente na sequência de divergências quanto à natureza ou valor desses débitos.

O auditor tem também a responsabilidade de verificar se existe evidência de um acompanhamento regular da atividade das empresas do grupo, associadas e participadas, por forma a identificar atempadamente situações de dificuldades financeiras que possam prejudicar a cobrança de créditos detidos sobre essas entidades.

A análise da evolução dos saldos das contas de acionistas, empresas do grupo, associadas e participadas, bem como o mapa de antiguidade de saldos é essencial. É

necessário identificar saldos em que existam indícios de dificuldades de cobrança e obter os comentários dos responsáveis pela gestão sobre as expectativas de cobrança desses valores.

Para os acionistas e para as empresas filiais que constituam um grupo com domínio comum e em que o trabalho de revisão/auditoria seja assegurado em conjunto, o auditor verifica diretamente a concordância dos saldos entre as diversas empresas auditadas e pondera qual o efeito de eventuais constatações na revisão/auditoria às contas desses acionistas e empresas do grupo, nomeadamente quanto aos saldos e transações intra-grupo.

É fundamental selecionar alguns saldos para circularização. Para as respostas recebidas, o auditor regista os saldos na folha de controlo de circularização, solicita ao cliente a preparação de reconciliações para as respostas não concordantes, analisa a reconciliação preparada pelo cliente, nomeadamente quanto à antiguidade dos itens em aberto, à existência e razoabilidade de itens não contabilizados, à data de efetivação de pagamentos ainda não contabilizados pelo acionista / empresa do grupo, etc. Para as entidades que não responderam nos 15 dias seguintes à expedição do 1º pedido, envia-se novo pedido.

Caso não haja qualquer resposta, utiliza-se processos alternativos de confirmação, nomeadamente verificando recebimentos e pagamentos subsequentes, encontro de contas, etc., e a análise dos itens em aberto (antiguidade, regularidade da faturação, prazos normais de pagamento, etc.). Seguidamente encerra-se a circularização fazendo um resumo das respostas obtidas, concordantes e não concordantes.

Deve-se analisar os movimentos mais significativos do ano, verificando se o suporte documental é adequado, verificar conformidade com disposições de contratos, acordos e atas, se aplicável, e se as operações registadas têm substrato real.

Caso se tratem de operações cujos preços sejam comparáveis com os que são habitualmente praticados por entidades externas independentes, verifica-se o suporte para a determinação dos mesmos e, se aplicável, a comparação com preços e demais condições de mercado, preparada pelo cliente, que servirá de base à elaboração do *dossier* de preços de transferência (ver *dossier* de preços de transferência do ano anterior caso tenham existido operações similares nesse exercício). Caso se tratem de imputações de custos internos de elevado montante, avalia-se a razoabilidade dos critérios de imputação, tendo também presente a justificação a incluir (ou já incluída em anos anteriores) no *dossier* de preços de transferência.

Relativamente aos valores a receber e a pagar, é fundamental verificar se estão devidamente classificados no ativo / passivo corrente ou no ativo / passivo não corrente, de acordo com os prazos de cobrança e exigibilidade estabelecidos / previstos. Também é importante verificar que os montantes referentes aos aumentos de capital por realizar,

foram devidamente abatidos ao capital próprio (capital não realizado) aquando da construção do balanço.

O auditor procura solicitar ao cliente a preparação de um mapa e cruza as informações do mapa com os registos contabilísticos e demonstrações financeiras.

Esse mapa deve conter as seguintes informações:

- a. Relação de entidades relacionadas;
- b. Financiamentos concedidos / obtidos junto dessas entidades;
- c. Taxa de juro praticadas;
- d. Condições e prazos de reembolso dos financiamentos concedidos / obtidos;
- e. Montantes registados como rendimentos ou ganhos e gastos ou perdas do exercício decorrentes dos financiamentos concedidos / obtidos;
- f. Montantes registados como rendimentos ou ganhos e gastos ou perdas do exercício decorrentes de operações com entidades relacionadas (análise contratual e comparação com exercícios anteriores);
- g. Montantes registados como rendimentos ou ganhos e gastos ou perdas do exercício decorrentes de aplicação do método de equivalência patrimonial;
- h. Discriminação dos saldos ativos e passivos com partes relacionadas;
- i. Ajustamento de dívidas de cobrança duvidosa.

6.14 Estado e outros entes públicos

Inicialmente o auditor revê os movimentos nas contas e compara com o exercício anterior. Para as rubricas com variações anormais ou sem evolução procura obter justificação junto dos responsáveis da empresa.

É importante verificar se o IVA está correto, com base nas declarações de imposto e com confronto dos dados contabilísticos.

Relativamente às dívidas, é essencial solicitar a certidão comprovativa da não existência de dívidas ao fisco e à Segurança Social em termos de impostos e contribuições. O auditor também avalia a existência de dívidas em mora e/ou não refletidas nas demonstrações financeiras, apurando e quantificando as responsabilidades envolvidas e a necessidade de constituição de provisão específica e, testa numa base de amostragem a adequacidade dos saldos apurados nas contas de IVA dedutível e IVA liquidado verificando as transações registadas num determinado período.

A recolha do Modelo 22 e a informação empresarial simplificada (IES) do exercício anterior é imprescindível, assim como verificar a autoliquidação de IRC / recebimento do IRC desse exercício e a nota de liquidação de IRC. O auditor deve certificar a adequacidade dos valores expressos na conta IRC - Pagamentos por conta, tendo em consideração o disposto nos artigos 90º nº 1, 104º nº1 a), 105º e 107º do Código do Imposto sobre o rendimento coletivo (CIRC), deve também certificar a adequacidade dos valores expressos na conta IRC - Pagamento Especial por conta, tendo em consideração o disposto nos artigos 93º e 106º do CIRC e analisar a estimativa de IRC do exercício corrente. No que se refere ao IRS/IRC-Retenção, é necessário certificar a adequacidade dos valores expressos, tendo em consideração as disposições legais do CIRS e CIRC, nomeadamente no que se refere ao trabalho dependente, trabalho independente, capitais, rendimentos prediais e outros rendimentos. Quando é aplicável deve-se também verificar a estimativa de custos com contribuição autárquica.

Relativamente aos impostos diferidos o auditor procura concluir sobre a existência de situações que possam levar ao registo desses impostos e, caso existam, verifica se todas essas situações estão refletidas contabilisticamente. Para isso obtém suporte para os cálculos efetuados pela Empresa, testa esses cálculos, verificando a sua adequacidade e cruzando para as contas respetivas (812 e 274).

O auditor também tem a responsabilidade de indagar se a empresa foi objeto de alguma fiscalização recente da administração fiscal. Caso tenha havido alguma fiscalização, solícita os relatórios da administração fiscal e confirma o devido reflexo contabilístico.

6.15 Capital próprio

O capital próprio representa as origens de fundos postos à disposição da empresa de forma definitiva, ou quase definitiva, pois os seus detentores aceitam correr todos os riscos inerentes à exploração da empresa.

O auditor deve obter os saldos iniciais, os detalhes dos movimentos no período e os saldos finais das contas de capital próprio e, ainda de outras contas que possam estar relacionadas, considerando a consistência e a razoabilidade daqueles valores.

No que concerne aos procedimentos implementados para o cumprimento das obrigações estatutárias e das deliberações evidenciadas nas atas dos órgãos sociais, devem ser analisados. Quanto aos procedimentos de preparação deve-se verificar a adequacidade desses procedimentos, manutenção e salvaguarda de livros de atas, livros de escrituração obrigatórios e outra documentação similar da empresa (escrituras, etc.).

Também é importante verificar se a empresa tem o número mínimo de detentores de capital, previsto para o respetivo tipo de sociedade, bem como verificar a adequacidade

dos procedimentos seguidos pela empresa na emissão de ações representativas do seu capital e verificar a eventual existência de acordos parassociais, analisando possíveis implicações contabilísticas, tendo em consideração as disposições do artigo 17º do Código das Sociedades Comerciais (CSC).

É fundamental analisar a existência e adequacidade das autorizações e justificações para os lançamentos contabilísticos efetuados no período, tendo em consideração as disposições do CSC sobre, entre outros, aumentos de capital, reduções de capital, prestações acessórias, prestações suplementares, amortizações de quotas e ações, subscrições públicas, utilização da reserva legal, adiantamentos sobre lucros, ações próprias e disposições penais.

No que respeita ao cumprimento do teor das respetivas deliberações da assembleia geral e no que respeita ao cumprimento das disposições legais e estatutárias, é necessário analisar a aplicação dos resultados, tendo em consideração o disposto no CSC sobre esta matéria. Relativamente à Certidão do Registo Comercial atualizada, o auditor procura obtê-la e analisá-la, tendo em consideração.

No caso de existirem entradas em dinheiro para capital cuja realização esteja diferida, verifica-se adequacidade dos respetivos saldos contabilísticos, tendo em consideração as disposições do CSC sobre obrigações de entrada dos sócios.

Tendo em conta as disposições do artigo 28º do CSC e da DRA 841, o auditor verifica quaisquer entradas em espécie para a realização de capital.

Face às rubricas específicas previstas no SNC, do valor nominal e dos descontos e prémios em ações/quotas próprias e dos prémios de emissão de ações/quotas, verifica-se a correção da contabilização e apresentação. Nomeadamente, verifica-se a correção da contabilização e apresentação dos ajustamentos em ativos financeiros relativamente a:

- Ajustamentos de transição (para a aplicação do método da equivalência patrimonial) - diferença entre os valores atribuídos às partes de capital e os respetivos valores contabilísticos;
- Lucros não atribuídos - diferença entre os lucros imputáveis à participação e os que lhe forem distribuídos;
- Outras variações nos capitais próprios (que não respeitem a resultados);
- Depreciações - diferença entre o valor contabilístico e o valor de mercado das partes de capital.

No que se refere às obrigações estatutárias e às deliberações tomadas em Assembleia Geral, analisa-se o seu cumprimento. Designadamente se existe autorização e justificação para lançamentos que possam afetar o capital próprio e se os interesses dos acionistas têm sido salvaguardados e se a política de dividendos é estável.

O auditor deve também rever o pacto social, e anotar as disposições estatutárias com possível relevância contabilística, para posterior verificação do seu cumprimento, como também deve rever as atas de todas as reuniões dos órgãos sociais até à data do termo dos trabalhos de auditoria, e anotar as deliberações com possível relevância contabilística para análise. É fundamental verificar se as deliberações tomadas nas reuniões dos órgãos sociais não violam a lei e os estatutos, nomeadamente código das sociedades comerciais e código do mercado de valores mobiliários.

Em conformidade com a NCRF 4, o auditor analisa a natureza dos movimentos ocorridos em resultados transitados, nomeadamente os respeitantes a regularizações não frequentes e de grande significado.

Outro procedimento de auditoria é o de verificar a conformidade dos movimentos em excedentes de revalorização com os diplomas legais. Também é necessário obter mapas suporte do apuramento das reservas e testar numa base de amostra. Relativamente aos resultados transitados deve-se verificar se o montante de excedentes de revalorização já realizados, foi transferido. Sendo que, testam-se também os movimentos de transferência de excedentes de reavaliação para resultados transitados, decorrentes da realização das mesmas, conforme NCRF 6.

Se for aplicável, verifica-se se as variações ocorridas no capital se encontram corretamente relevadas no mapa de fluxos de caixa.

Ao longo do trabalho de auditoria deve-se obter cópias dos documentos suporte a variações no capital social, bem como cópias de outros documentos relevantes.

No que toca à rubrica 593 – Subsídios, o auditor verifica a adequacidade do saldo desta rubrica, que deverá corresponder a montantes de subsídios a investimentos depreciáveis nos termos da NCRF 22 - Contabilização dos subsídios do Governo e divulgação de apoios do Governo. É importante também verificar se o valor dos subsídios registados numa conta 593, está a ser transferido para resultados, proporcionalmente à depreciação dos Ativos subsidiados. O auditor procura obter / preparar a reconciliação entre o montante refletido na conta 593 - Subsídios, com os ativos subsidiados, o valor já reconhecido em resultados e o total dos subsídios reconhecidos. Finalmente, verifica se o subsídio foi reconhecido após existir segurança razoável de que iria ser recebido, nos termos dos parágrafos 8 a 25 da NCRF 22.

6.16 Provisões

Uma provisão é um passivo de tempestividade (ou seja, o momento em que vai ter efeitos) e valor incerto, conforme NCRF 21.

O auditor procura obter os saldos iniciais, os detalhes dos movimentos no período e os saldos finais, das contas 29, 67 e ainda de outras contas que possam estar relacionadas, considerando a consistência e a razoabilidade daqueles valores.

No que concerne a pensões, deve-se verificar se a provisão para pensões está constituída, por um lado, para dar cobertura a obrigações presentes (de tempestividade ou quantia incerta) da empresa e, por outro, com base em adequados estudos atuariais, tendo ainda presente as disposições da NCRF 28 e na IAS 26.

Quanto a processos judiciais é fundamental verificar se a provisão está constituída, por um lado, para dar cobertura a obrigações presentes (de tempestividade ou quantia incerta) da empresa e, por outro, com base nas melhores estimativas, adequadamente calculadas, que sejam possíveis de efetuar a partir da documentação relevante disponível (comunicações de tribunais, documentos e respostas de advogados/consultores jurídicos, indagações à administração da empresa, leitura de atas, custos com assistência jurídica, etc.). O mesmo acontece com as garantias de clientes, onde se verifica se a provisão está constituída, por um lado, para dar cobertura a obrigações presentes (de tempestividade ou quantia incerta) da empresa e, por outro, com base nas melhores estimativas, adequadamente calculadas, que sejam possíveis de efetuar a partir da documentação relevante disponível (condições legais e contratuais das garantias, normas internas da empresa quanto a garantias, tendências e dados históricos, etc.). Deve-se então efetuar, com as necessárias adaptações, as verificações previstas nos pontos anteriores para quaisquer outras provisões existentes ou que se revelem necessárias.

Outros procedimentos de auditoria relevantes são quantificar eventuais excessos nas provisões que possam ser considerados reservas ocultas; verificar se, após a data do balanço, existem quaisquer acontecimentos que devessem ter determinado a constituição, reforço ou redução das provisões no final do período corrente e verificar os saldos e os movimentos no período, relativos a ativos por impostos diferidos e a passivos por impostos diferidos, relacionados com provisões.

No caso de processos de reestruturação em curso, é necessário verificar se o reconhecimento das responsabilidades foi efetuado nos termos previstos 68 a 80 da NCRF 21. O auditor também deve procurar identificar indícios da existência de contratos onerosos, nos termos dos parágrafos 64 a 67 da NCRF 21, nomeadamente nos projetos em curso no final do período (ter atenção ao âmbito da NCRF 19 - Contratos de construção) e quantificar os efeitos relacionados.

6.17 Financiamentos obtidos

No que toca à área de "financiamentos obtidos", o auditor tem como responsabilidade elaborar e analisar alguns rácios, tais como, empréstimos de curto prazo/capital próprio e juros contabilizados/saldo médio dos capitais em dívida.

Relativamente ao período anterior, deve-se comparar empréstimos com exercício anterior e com orçamento explicando as evoluções e relações anormais. Quanto às taxas de juro aplicadas, deve-se analisar a razoabilidade dessas taxas com as de períodos anteriores e com as aplicadas pelo mercado. Nomeadamente, ao investigar movimentos ocorridos após o final do exercício e ao fazer o teste global aos juros, ie , "taxa de juro *capital = juros".

O auditor tem a responsabilidade de preparar/atualizar um resumo dos empréstimos, testar cálculos e outras informações e relacioná-las com as inerentes contas de custos e analisar o suporte documental de todas as informações, arquivando as cópias dos contratos mais significativos.

No trabalho de auditoria para esta área também é fundamental obter confirmações de saldos, taxas de juro, garantias, etc. junto dos bancos e outras entidades e comparar as informações obtidas com as contidas.

Relativamente aos movimentos, é necessário analisar os movimentos mais significativos do ano, nomeadamente valores pagos e compara-los com a informação disponível (contratos, atas, etc.).

No que toca a juros suportados é essencial testar a adequacidade desses juros e respetiva especialização do exercício, bem como os custos com diferenças de câmbio de empréstimos em moeda estrangeira.

Em função do prazo de exigibilidade é necessário verificar se os valores a pagar estão devidamente classificados. O auditor deve confirmar a efetividade dos pagamentos e recebimentos decorrentes dos empréstimos (existentes ou já liquidados) de acordo com os planos de reembolso.

Quanto aos juros de empréstimos concedidos e obtidos, é importante certificar que esses juros, quando aplicável, originaram as correspondentes retenções de IRC e que o mesmo foi adequadamente contabilizado.

Em relação aos saldos, o auditor tem que verificar que os saldos credores das contas bancárias foram apropriadamente classificados no passivo - empréstimos bancários, bem como testar a adequacidade e razoabilidade do critério de imputação dos juros suportados com empréstimos dos ativos imobilizados.

Ao longo do trabalho de auditoria o auditor deve preparar / obter um mapa resumo de todas as garantias, hipotecas ou avales passados relacionados com a dívida financeira, assim como também deve obter do órgão de gestão uma relação dos empréstimos a pagar (bancários e não bancários) e cruzar com as demonstrações financeiras. Também é fundamental no trabalho de auditoria indagar se existem ou não quaisquer empréstimos cujas condições não tenham sido cumpridas e, caso tal suceda, indagar quais as ações tomadas e se foram ou não feitos os ajustamentos devidos nas demonstrações financeiras, bem como indagar se os empréstimos a pagar estão ou não garantidos.

Quanto aos juros a acrescer/diferir, é necessário testar o mapa suporte ao apuramento do montante desses juros.

No mapa de fluxos de caixa é importante verificar se as variações ocorridas em empréstimos se encontram corretamente relevadas. O auditor deve estudar o fluxo documental dos documentos bancários (nomeadamente notas de crédito e de débito) e verificar se existe segregação de funções entre quem recebe, confere e contabiliza os documentos.

Outro procedimento importante é verificar se existem contratos de cobertura de risco, de taxas de juro ou de câmbio (SWAP's) e em caso afirmativo se estão mensurados corretamente.

É importante a preparação/obtenção de um mapa resumo dos contratos de locação financeira evidenciando, nomeadamente, o ativo relacionado, o capital em dívida, os juros do período. Relativamente à separação da dívida financeira, o auditor deve verificá-la (empréstimos obtidos e locação financeira, em corrente e não corrente), como também deve verificar se não existem contratos de locação tratados como operacionais, quando deveriam ser considerados de locação financeira.

Relativamente às contas relacionadas com contratos de *leasing*, o auditor tem como responsabilidade verificar a coincidência entre os saldos finais do exercício anterior e os saldos iniciais do exercício corrente, testar os cálculos das imputações dos gastos financeiros dos contratos celebrados no exercício, verificar se os ativos tangíveis relacionados com os contratos estão incluídos nas imobilizações corpóreas, obter confirmações escritas das sociedades de locação financeira do total de prestações já pagas e a pagar à data do balanço e rever os movimentos mais significativos relacionando os montantes a pagar com a natureza e o valor dos respetivos bens.

6.18 Gastos com o pessoal

Inicialmente o auditor procura confirmar que os responsáveis pela gestão efetuam revisões e outros testes com vista a assegurar que os registos contabilísticos merecem

credibilidade, quanto a gastos com pessoal, incluindo outros benefícios sociais, por departamentos e quanto ao gasto médio por trabalhador por departamento. É fundamental também confirmar se é feito um controlo pelos responsáveis de gestão em relação a gastos com horas extraordinárias, a baixas por doença, a férias, a remunerações acima da média e a deduções.

Existem diversos aspetos relativos a gastos com o pessoal, dos quais o principais a analisar são: os movimentos do período, a relação ou rácio entre os gastos com pessoal e vendas/prestações de serviços, a média dos gastos com o pessoal em função do número de trabalhadores, o aumento médio dos gastos com o pessoal, as remunerações ou compensações de carácter excecional ou pouco usual, o nível mensal dos gastos com pessoal em relação à média habitual, os trabalhadores com compensações ou remunerações elevadas ou substanciais, a relação entre os encargos sociais e os encargos com ordenados e salários a análise aos valores orçamentados e os gastos incorridos.

O auditor deve justificar e analisar as variações anormais ou pouco usuais entre os gastos do exercício e do exercício anterior e face aos valores orçamentados em relação a trabalhadores e gastos com remunerações por departamento ou serviços, a trabalhadores e gastos com remunerações para o período objeto de análise, a pagamentos mensais, semanais ou diários, a remunerações médias por categorias profissionais, a ordenados, salários e respetivas contribuições e impostos e a comissões ou bónus atribuídos em relação às vendas.

O auditor tem como responsabilidade efetuar testes e relações, nomeadamente se os gastos com ordenados e salários processados pelo departamento de pessoal são coincidentes com os valores a pagar, se as remunerações líquidas processadas pelo departamento de pessoal são coincidentes com os valores pagos e se o total de horas de trabalho consideradas pelo departamento de pessoal cruzam com a informação produzida pelos diversos departamentos da empresa.

Para uma amostra dos benefícios atribuídos aos trabalhadores, o auditor verifica se foram atribuídos a todos os empregados que tinham o respetivo direito, verifica os documentos que suportam a atribuição dos respetivos benefícios, a contabilização na conta adequada e pelos devidos valores e os cálculos efetuados.

Para uma amostra de trabalhadores com base na folha de remunerações o auditor testa a existência física desses trabalhadores, cruza a informação entre a folha de remunerações e outra documentação base de suporte, como seja, cartões de ponto, registo e controlo de horas extraordinárias e processo de cadastro individual, confirma a consistência entre as remunerações processadas e os valores efetivamente pagos por cheque, transferência bancária ou caixa, testa cálculos e o rigor dos descontos efetuados tendo por base a lei vigente, nomeadamente documentos da segurança social, IRS, imposto do selo e outros descontos específicos consoante o tipo de entidade.

Relativamente a conflitos ou litígios judiciais que possam originar passivos contingentes é necessário confirmar a sua existência, confirmando e cruzando a informação com respostas dos advogados da Empresa obtidas no âmbito da circularização e outras informações do próprio departamento de pessoal.

No que toca aos seguros, o auditor analisar a adequacidade dos seguros de acidentes de trabalho, solicitando a respetiva apólice e confrontando-a com o valor das remunerações.

6.19 Outros rendimentos e ganhos

De início o auditor compara os saldos das diversas rubricas desta conta com os correspondentes saldos dos anos e/ou dos períodos anteriores, investigando as inconsistências e obtendo as necessárias justificações e compara os saldos das diversas rubricas desta conta com os saldos de outras contas com as quais estejam, em princípio, relacionadas. Compara também os saldos das diversas rubricas desta conta com os correspondentes montantes orçamentados, investigando os desvios e obtendo as necessárias justificações.

Durante o trabalho de auditoria é essencial selecionar uma amostra representativa de movimentos contabilísticos registados nas rubricas significativas desta conta e verificar:

- (i) Os suportes documentais e contratuais;
- (ii) Os cálculos aritméticos;
- (iii) A especialização;
- (iv) A aprovação (quando aplicável);
- (v) A contabilização;
- (vi) O fluxo financeiro;
- (vii) O tratamento fiscal (IRC, IVA ou outros);
- (viii) A razoabilidade (natureza dos registos/natureza das transações/natureza das contas e rubricas).

Em relação aos ganhos em ativos fixos tangíveis, ativos fixos intangíveis e propriedades de investimento, o auditor procura saber se estão refletidos nos mapas de abates ou de mais e menos valias e se o inventário de imobilizado foi atualizado. Quanto a alienações de ativos é essencial verificar se foram realizadas pelo justo valor.

No que concerne ao saldo de correções relativas a exercícios anteriores, o auditor verificar se esse saldo regista exclusivamente correções favoráveis derivadas de erros ou omissões na elaboração das demonstrações financeiras de ano (s) anterior (es), que não sejam de grande significado nem ajustamentos de estimativas inerentes ao processo contabilístico.

Relativamente aos ganhos reconhecidos no período referente a subsídios é fundamental verificar se os mesmos respeitam a subsídios ao investimento, destinados a apoiar a realização de investimentos e que estão associados a ativos e efetuar a leitura dos contratos e legislação em vigor, verificando o cumprimento, por parte da Empresa, das obrigações inerentes à atribuição do subsídio neles estabelecidas. Caso ainda não tenham sido atribuídos os subsídios, deve-se confirmar de que não existem dúvidas sobre a sua atribuição.

Caso já tenham sido atribuídos/aprovados os subsídios, confirmar que os subsídios já foram, ou serão efetivamente recebidos. Também é importante verificar que os subsídios estão a ser reconhecidos como ganhos durante a vida útil do ativo adquirido.

Finalmente o auditor procura identificar os saldos em moeda estrangeira, que se encontram por receber ou liquidar no final do ano e verifica se a Empresa procedeu à atualização cambial dos referidos saldos à data de fecho.

6.20 Outros gastos e perdas

Primeiramente o auditor compara os saldos das diversas rubricas desta conta com os correspondentes saldos dos anos e/ou dos períodos anteriores, investigando as inconsistências e obtendo as necessárias justificações. Seleciona-se uma amostra representativa de movimentos contabilísticos registados nas rubricas significativas desta conta e verificar:

- (i) Os suportes documentais e contratuais;
- (ii) Os cálculos aritméticos;
- (iii) A especialização;
- (iv) A aprovação (quando aplicável);
- (v) A contabilização;
- (vi) O fluxo financeiro;
- (vii) O tratamento fiscal (IRC, IVA ou outros);
- (viii) A razoabilidade (natureza dos registos/natureza das transações/natureza das contas e rubricas).

É importante verificar se o saldo de correções relativas a exercícios anteriores regista exclusivamente correções desfavoráveis derivadas de erros ou omissões na elaboração das demonstrações financeiras de ano (s) anterior (es), que não sejam de grande significado nem ajustamentos de estimativas de inerentes ao processo contabilístico.

O auditor investiga se as perdas com as dívidas incobráveis estão identificados caso a caso e a anulação dos créditos foi devidamente autorizada por responsáveis com

competência e se são fiscalmente aceites. Relativamente à anulação das dívidas incobráveis com base na sentença judicial de falência, é necessário perceber se a empresa procedeu à recuperação do IVA.

Ao longo do trabalho de auditoria o auditor procura compreender se as perdas em existências estão suportadas por autos de abate ou elementos equivalentes e investiga se os inventários foram ajustados em conformidade.

Relativamente às perdas em ativos fixos tangíveis, ativos fixos intangíveis e propriedades de investimento, é necessário perceber se estão refletidas nos mapas de abates ou de mais e menos valias e se o inventário de imobilizado foi atualizado. Também é importante perceber se todas as alienações de ativos foram realizadas pelo justo valor.

Caso tenham sido identificados gastos com despesas confidenciais é necessário verificar se estas estão autorizadas por responsável com poderes para o efeito.

6.21 Juros, dividendos e outros rendimentos similares

O auditor deve comparar os saldos das diversas rubricas desta conta com os correspondentes saldos dos anos e/ou dos períodos anteriores, investigando as inconsistências e obtendo as necessárias justificações. O auditor deve selecionar uma amostra representativa de movimentos contabilísticos registados nas rubricas significativas desta conta e verificar:

- (i) Os suportes documentais e contratuais;
- (ii) Os cálculos aritméticos;
- (iii) A especialização;
- (iv) A aprovação (quando aplicável);
- (v) A contabilização;
- (vi) O fluxo financeiro;
- (vii) O tratamento fiscal (IRC, IVA ou outros);
- (viii) A razoabilidade (natureza dos registos/natureza das transações/natureza das contas e rubricas.

PARTE III – ESTUDO DE CASO

CAPÍTULO 7 – EMPRESA XPTO

7.1 A questão

A Empresa XPTO, seguidamente apresentada como empresa, tem como atividade compra, venda e revenda dos adquiridos para esse fim, de bens imóveis, sua recuperação bem como todas as atividades conexas. Supondo um pedido de auditoria às suas demonstrações financeiras, relativamente ao período de 2012, e que o trabalho será feito por uma equipa de auditores, o presente caso de estudo reporta-se à função relativa às áreas de auditoria no balanço. De acordo com as informações obtidas pela empresa e pela análise documental foram efetuados comentários e recomendações no que diz respeito às áreas do balanço.

Quadro 1: Balanço da empresa XPTO

Rubrica	31-Dez-12	% Ativo Final	% Variação (31.12.11 - 31.12.12)	31-Dez-11
Ativo corrente				
Inventários	17.245.607,01	98%	28%	11.760.288,15
Estado e outros entes públicos	3.054,30	0%	48%	2.065,74
Acionistas/sócios	50.000,00	0%	0%	50.000,00
Outras contas a receber	116.570,62	1%	0%	116.570,62
Caixa e depósitos bancários	173.747,35	1%	7712%	2.224,25
	17.588.979,28	100%	29%	11.931.148,76
Total do ativo	17.588.979,28	100%	29%	11.931.148,76
CAPITAL PRÓPRIO E PASSIVO				
Capital próprio				
Capital realizado	50.000,00	0%	0%	50.000,00
Resultados transitados	(60.648,83)	0%	0%	(36.195,48)
Resultado líquido do período	(39.616,68)	0%	0%	(24.447,23)
Total do capital próprio	(50.265,51)	0%	0%	(10.642,71)
Passivo				
Passivo não corrente				
Financiamentos obtidos	10.369.300,00	67%	31%	7.920.000,00
	10.369.300,00	67%	31%	7.920.000,00
Passivo corrente				
Fornecedores	273.702,68	2%	388%	56.086,67
Estado e outros entes públicos	16,65	0%	-92%	214,50
Financiamentos obtidos	6.444.844,18	28%	48%	2.874.844,18
Outras contas a pagar	551.381,28	4%	-49%	1.090.646,12
	7.269.944,79	33%	26%	4.021.791,47
Total do passivo	17.639.244,79	100%	29%	11.941.791,47
Total do capital próprio e do passivo	17.588.979,28	100%	29%	11.931.148,76

7.2 Tratamento

7.2.1 Ativo corrente

7.2.1.1 Inventários

Da análise efetuada à rubrica 36 - "Produtos e trabalhos em curso", verificou-se uma variação face a 2011 no montante de 3.285.318,86 euros, referente essencialmente a:

- 60.109 euros de taxas de ocupação via pública - materiais e vedações e de conservação de esgotos;
- 10.980 euros da elaboração de projeto de engenharia;
- 1.590.861 euros de trabalhos realizados de acabamento de instalações;
- 442.906 euros de juros;
- 180.000 euros referente à cedência de espaço mensal;

De referir que o inventário é constituído pelo prédio sito na Av. Lourenço da Vitória n.ºs 17 a 21, em Lisboa cujo custo de aquisição é de 8.400.000 euros e os restantes 6.645.607,01 euros são relativos a gastos diretamente atribuíveis à aquisição, nomeadamente, obras, IMT, gastos com a escritura, licenças, projetos, juros, vigilância e seguros.

De acordo com a listagem patrimonial, a Empresa é detentora de um imóvel sito em São Mamede, sendo este constituído por 21 frações (ver quadro abaixo).

Quadro 2: Imóvel de S. Mamede

Imóvel	Artigo	Valor Patrimonial
Frações	U-1472-1 DT	119.690,00 €
	U-1472-1 ES	119.690,00 €
	U-1472-18CVD	119.690,00 €
	U-1472-18CVE	119.690,00 €
	U-1472-2 DT	119.690,00 €
	U- 1472-2 ES	119.690,00 €
	U-1472-3 DT	119.690,00 €
	U-1472-3 ES	119.690,00 €
	U-1472-4 ES	119.690,00 €
	U-1472-RC DT	119.690,00 €
	U-1472-RC ES	119.690,00 €
	U-1473-1 DT	119.690,00 €
	U-1473-1 ES	119.690,00 €
	U- 1473-18CVD	119.690,00 €
	U-1473-18CVE	119.690,00 €
	U-1473-2-DT	119.690,00 €
	U-1473-2 ES	119.690,00 €
	U-1473-5 DT	119.690,00 €
	U-1473-3 ES	119.690,00 €
	U-1473-4 DT	80.180,00 €
	U-1473-4 ES	80.180,00 €

O princípio da prudência impõe que seja adotado o menor valor para o ativo e o maior valor para o passivo. Verificou-se que houve o não cumprimento do princípio da prudência propositadamente, visto que o custo de aquisição do prédio deveria ser no valor de 8.400.000 euros, e foram contabilizados 10.600.00 euros. De acordo com a NCRF 18, os inventários devem ser reconhecidos pelo custo ou valor realizável líquido, o mais baixo dos dois. Acontece que o seu custo é de 8.400.000 euros e o seu valor realizável líquido é de 10.600.000. O inventário foi contabilizado erradamente pelo valor realizável líquido. Estamos então perante uma situação de manipulação de resultados.

7.2.1.2 Estado e entes públicos

Da análise efetuada à rubrica, verificou-se que o saldo em aberto é referente a PEC's de 2010, 2011 e 2012.

Quadro 3: Imposto sobre o rendimento 1

241 - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas			X-Ref		
<u>Pagamento por conta</u>					
Modelo 22 n-1	-	Pag. Conta	-	Empresa	Diferença
Volume de negócios n-1	-	(Julho) 1ª prestação	-		-
		(Setembro) 2ª prestação	-		-
		(Dezembro) 3ª prestação	-		-
<u>Pagamento especial por conta</u>					
Total dos Volume de Negócios n-1	-	PEC total	-	Empresa	Diferença
1% Do V.N. n-1	-	(Março) 1ª prestação	500,0	500,00	-
PEC (nº2, Art.º 98)	1.000	(Outubro)2ª prestação	500,0	500,00	-
Pagamentos por conta n-1	1.000				
Resultado:		1) Pagamentos por conta: Da análise efetuada, verificou-se que a empresa não é obrigada a efetuar pagamentos por conta. 2) Pagamentos especiais por conta: De acordo com os cálculos efetuados a empresa é obrigada a efetuar dois pagamentos especiais por conta no montante de total de 1.000 euros, verificando-se que à data da auditoria estes já se encontravam pagos.			

7.2.1.3 Acionistas / sócios

Saldo inalterado, encontra-se aqui registado o empréstimo efetuado pelos acionistas da Empresa.

Alerta-se para o facto que nos termos do artigo 63º do Código do IRC, as operações comerciais, bem como as operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em relações especiais, devem ser contratadas, aceites e praticadas em termos ou condições substancialmente idênticas às que normalmente seriam contratadas, aceites e praticadas entre entidades independentes em operações comparáveis

7.2.1.4 Outras contas a receber

Saldo inalterado, encontram-se aqui registados adiantamentos efetuados ao fornecedor GFP datados de 31-07-2011 a 31-12-2011.

De referir que a Empresa procedeu em 2011 ao registo de uma perda por imparidade, no montante de 116.570,62 euros, decorrente do facto da Empresa GFPA se encontrar em insolvência.

7.2.1.5 Caixa e depósitos à ordem

Da análise efetuada à rubrica de depósitos à ordem, verificou-se que o saldo é referente aos saldos das subrubricas:

- 12101 - Banif no montante de 172. 042,05 euros;
- 12102 - Montepio no montante de 349,30 euros.

De referir que da análise efetuada a 31 de dezembro de 2012, verificou-se que os saldos contabilísticos se encontram concordantes com o saldos bancários.

Verificou-se a existência de um saldo de 1.356 euros na conta de caixa, sendo que a empresa não utiliza fundo fixo de caixa. Não existem conferências físicas do saldo de caixa por parte do Diretor financeiro ou de alguém que seja independente do responsável pelo manuseio e guarda dos valores de caixa. Através da análise da folha de caixa constatou-se que foram apresentados diversos documentos de despesa por um funcionário da empresa e que estes documentos já se encontravam pagos. Chegou-se à conclusão que houve uma tentativa de receber novamente estas despesas.

Para evitar que situações destas ocorram a Empresa deve inutilizar os documentos, colocando um carimbo de "pago" e a data do pagamento. A falta de conferência do saldo de caixa pode influenciar na utilização indevida do dinheiro. Para além disso deve também adotar um fundo fixo de caixa cujas regras e movimentação devem ser definidas.

7.2.2 Capital próprio

7.2.2.1 Capital realizado

Capital realizado, conforme certidão permanente.

7.2.2.2 Resultados transitados

Variação decorrente da integração do resultado líquido de 2011, conforme relatório de gestão. De referir que os documentos de prestação de contas e a declaração do órgão de gestão não se encontram assinados, e encontra-se em falta atas do exercício 2008 a 2012. Recomenda-se que a Empresa analise e regularize esta situação.

7.2.3 Passivo não corrente

7.2.3.1 Financiamentos obtidos

Da análise efetuada à rubrica, verificou-se que se encontra aqui registado o empréstimo de médio e longo prazo que a Empresa detém no Montepio, apresentando-se o saldo, a 31 de dezembro de 2012, concordante com o saldo bancário.

7.2.4 Passivo corrente

7.2.4.1 Fornecedores

Da análise efetuada à rubrica, verificou-se que o saldo em aberto é essencialmente composto pelo saldo da:

- GHCM - Construções, S.A. no montante de 153.858,34 euros, referentes essencialmente a trabalhos de acabamento e instalações no edifício da Empresa sito na AV^a. Lourenço da Vitória; e
- GFP no montante de 116.570,62 euros referente a adiantamentos efetuados em 2011, e que a Empresa reconheceu como perda de imparidade, uma vez que a empresa se encontra em insolvência.

7.2.4.2 Financiamentos obtidos

Da análise efetuada à rubrica, verificou-se que o saldo é referente a suprimentos realizados pela:

- Intetion S.A. no montante de 2.540.844 euros;
- Ormet S.A. no montante de 2.752.500 euros;
- Satira Limited no montante de 1.151.500 euros.

Alerta-se para o facto que nos termos do artigo 63º do Código do IRC, as operações comerciais, bem como as operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em relações especiais, devem ser contratadas, aceites e praticadas em termos ou condições substancialmente idênticas às que normalmente seriam contratadas, aceites e praticadas entre entidades independentes em operações comparáveis.

Decorrente da situação anterior, refira-se que a Empresa não liquidou qualquer montante a título de Imposto do Selo (IS), sobre os empréstimos concedidos. Não sendo aplicável qualquer isenção em sede do IS, a Empresa deveria estar a proceder à entrega mensal do mesmo à taxa de 0,04% sobre o saldo médio mensal dos empréstimos concedidos.

7.2.4.3 Outras contas a pagar

Da análise efetuada à rubrica, verificou-se que o saldo em aberto é composto pela rubrica de "Outros Credores", nomeadamente:

- Intetion (120.053,70 euros);
- Satira Limited (120.053,70 euros);
- Tades (120.053,70 euros);
- Pate, S.A. (180.000 euros).

A rubrica de "credores por acréscimo de gastos", apresenta a eletricidade (2.034 euros), água (32,50), contribuição autárquica (7.988,67 euros) e taxa de conservação de esgotos (1.165 euros).

Alerta-se para o facto que nos termos do artigo 63º do Código do IRC, as operações comerciais, bem como as operações financeiras, efetuadas entre um sujeito passivo e qualquer outra entidade, sujeita ou não a IRC, com a qual esteja em relações especiais, devem ser contratadas, aceites e praticadas em termos ou condições substancialmente idênticas às que normalmente seriam contratadas, aceites e praticadas entre entidades independentes em operações comparáveis.

7.3 Conclusões e lições aprendidas

A ética e os negócios de cada pessoa devem andar de mãos dadas, com o objetivo de garantir o sucesso futuro de qualquer organização. Quando essa relação não existe, então ocorre o desequilíbrio em como enfrentar os dilemas de negócios de todos os dias.

A conclusão que tiro deste estudo, é que o pensamento sobre a moral e a ética estão a dissolver-se, pois cada vez mais são descobertos atos fraudulentos, falsificações, etc.,

o que se acaba por descobrir e que no final traduzem-se em problemas legais e na deterioração da imagem global dos negócios na sociedade. A falta de regulação dos mercados financeiros ameaça a economia global e reflete a volatilidade dos mesmos.

Uma das principais lições sobre a tomada de decisão da política da empresa é garantir e certificar a sua objetividade e independência.

Através deste caso, podemos perceber o risco inerente no mercado financeiro, em que a fraude interna pode levar à falência de investidores.

CONCLUSÕES LIMITAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES

A atividade de revisor oficial de contas é uma atividade cada vez mais necessária.

No entanto a importância do trabalho dos revisores oficiais de contas tende a ser desvalorizado, devido ao facto de muitas empresas pensarem que só é relevante o trabalho dos revisores quando são detetados problemas ou quando existem divergências nas contas das empresas.

Com os escândalos passados, apareceram diretivas e leis que contribuem e dão força à certificação das contas.

A crise atual, acarreta grandes dificuldades para as empresas, e por isso é cada vez mais necessário o trabalho dos revisores oficiais de contas.

A nossa economia precisa de revisores oficiais de contas exigentes e credíveis, com o objetivo de se obterem contas transparentes e empresas mais sólidas.

O papel de um revisor oficial de contas passa por dar credibilidade à informação financeira disponibilizada pelas empresas. Estes profissionais podem ser úteis para evitar más decisões que possam agravar os problemas já existentes.

O bom ROC informa, aconselha e recomenda as melhores práticas de gestão, o que pode fazer toda a diferença.

De acordo com o estudo da PWC a auditoria interna continua a ser a “chave” para a deteção da fraude.

No entanto, os controlos “anti-fraude” como a gestão dos riscos têm aumentado a sua importância na deteção de fraude.

Relativamente às contribuições do nosso estudo, de salientar a importância em passar a mensagem de que se a relação de ética e os negócios não existe, então ocorre o desequilíbrio em como enfrentar os problemas, e de que a melhor maneira de evitar a fraude é a sua prevenção. Daí que o presente estágio e estudo tenha sido relevante para uma vez mais evidenciar a importância da auditoria na deteção da fraude.

No que toca a limitações, considero que é muito difícil encontrar um modelo que possa identificar “com certezas absolutas” quando há ou não manipulação de resultados: estamos habitualmente perante situações que dependem de elevado número de fatores que influenciam a “postura” do auditor, nomeadamente ao ser crítico, ético e independente e focado no risco.

REFERÊNCIAS

Artigos:

- Bartov, Eli. (1993). The Timing of Asset Sales and Earnings Manipulation. *The accounting review*, 840-855.
- Chen, Chia-hui. (2007). Earnings Management, Earnings Manipulation: Evidence from Taiwanese Corporations. *Providence University*, 1-47.
- McKee, T. E., & Eilifsen, A. (2000). Current materiality guidance for auditors. *Foundation for research in economic and business administration* . 1-9.
- Rosner, Beccal. (2003). Earnings manipulation in failing firms. *Contemporary Accounting Research*, 361-408.

Livros:

- Barata, A. S. (1996). *Contabilidade, auditoria e ética nos negócios*. 1ª ed. Lisboa: Editorial Notícias.
- Boynton, W., & Johnson, R. (2006). *Modern auditing*. 8ª ed. Hoboken: Wiley.
- Costa, C. B. (2010). *Auditoria financeira: Teoria e prática*. 9ª ed. Lisboa: Rei dos Livros.
- Costa, C. B. (1998). *Auditoria financeira: Teoria e prática*. 6ª ed. Lisboa: Rei dos Livros.
- Eilifsen, A., Messier Jr, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2010). *Auditing and assurance services*. 2ª ed. London: McGraw-Hill.
- Gramling, A., Johnstone, K. M., & Rittenberg, L. E. (2010). *Auditing*. 7ª ed. Mason: South-Western.
- Nabais, Carlos (1993) *Noções Práticas de Auditoria*, Lisboa, Editorial Presença Lda.
- Kell, W. G. Boynton, W. C., & Ziegler, R. E. (1986). *Modern auditing*. 3ª ed. New York: John Wiley 3
- Taborda, D. M. (2006). *Auditoria : Revisão legal das contas e outras funções do revisor oficial de contas*. Lisboa: Sílabo.

Tribunal de Contas. *Manual de auditoria e procedimentos*, Vol 1. Disponível em www.tcontas.pt/pt/atos/manual/Manual.pdf, [consultado em 24 de Outubro de 2012]

Whittington, O. R. Pany, K. (2004). *Principles of auditing and other assurance services*. (14th ed.). Boston: McGraw-Hill/Irwin

Sites:

Carlsson, R. H. (2011). *Case studies: Corporations in crisis*. Disponível em <http://www.google.pt/url?sa=t&rct=j&q=case%20studies%20corporation%20in%20crisis&source=web&cd=1&ved=0CC8QFjAA&url=http%3A%2F%2Fhigheredbcs.wiley.com%2Flegacy%2Fcollege%2Fmonks%2F0470972599%2Fsupport%2Fcasestudies.pdf&ei=x1ScUKrxMtGShgf9oICADQ&usg=AFQjCNF0FXCWILOMOSIfHf2I7ny7cXXdAA>, [consultado em 7 Novembro de 2012]

DFK & Associados. *A empresa*. Disponível em <http://www.dfk.pt/a-empresa/a-dfk.html>, [consultado em 7 Novembro de 2012]

Institute of Internal Auditors (2009). *Model Internal Audit Activity Charter*. Disponível em [https://na.theiia.org/services/quality/Public_Documents/Model Internal Audit Activity Charter.doc](https://na.theiia.org/services/quality/Public_Documents/Model%20Internal%20Audit%20Activity%20Charter.doc), [consultado em 24 de Outubro de 2012]

International Accounting Standards Committee Foundation (2006). *Framework for the preparation and presentation of financial statements*. Disponível em http://www.tim.ethz.ch/education/courses/courses_fs_2009/course_copfi_fs_2009/IFRS_Framework.pdf, [consultado em 24 de Outubro de 2012]

International Federation of Accountants. *History*. Disponível em <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>, [consultado em 24 de Outubro de 2012]

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. *Normas técnicas de revisão/auditoria*. Disponível em <http://www.oroc.pt/gca/?id=279>, [consultado em 24 de Outubro de 2012]

PriceWaterHouseCoopers (2009). *The Global Economic Crime Survey*. Disponível em <http://www.pwc.com/gx/en/economic-crime-survey/assets/global-economic-crime-survey-2009.pdf>, [consultado em 20 de Novembro de 2012]

ISA's:

International Federation of Accountants (2009). *International standard on auditing 200: Overall objectives of the independent auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing*. Disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A009%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20200.pdf>, [consultado em 24 de Outubro de 2012]

International Federation of Accountants (2009). *International standard on auditing 210: Agreeing the terms of audit engagements*. Disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a009-2010-iaasb-handbook-isa210.pdf>, [consultado em 24 de Outubro de 2012]

International Federation of Accountants (2009). *International standard on auditing 240: The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*. Disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A013%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20240.pdf>, [consultado em 8 Novembro de 2012]

International Federation of Accountants (2009). *International standard on auditing 315: Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment*. Disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A018%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20315.pdf>, [consultado em 25 de Outubro de 2012]

International Federation of Accountants (2009). *International standard on auditing 330: The auditor's responses to assessed risks*. Disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A020%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20330.pdf>, [consultado em 25 de Outubro de 2012]

International Federation of Accountants (2009). *International standard on auditing 500: Audit evidence*. Disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A023%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20500.pdf>, [consultado em 25 de Outubro de 2012]

DRA's:

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (1998). *Diretriz de revisão/auditoria 230: Papéis de trabalho*. Disponível em www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA230.pdf, [consultado em 27 de Outubro de 2012]

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (1999). *Diretriz de revisão/auditoria 310: Conhecimento do negócio*. Disponível em www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA310.pdf, [consultado em 27 de Outubro de 2012]

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (1999). *Diretriz de revisão/auditoria 320: Materialidade de revisão/auditoria*. Disponível em www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA320.pdf, [consultado em 27 de Outubro de 2012]

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2000). *Diretriz de revisão/auditoria 400: Avaliação do risco de revisão/auditoria*. Disponível em www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA400.pdf, [consultado em 27 de Outubro de 2012]

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2000). *Diretriz de revisão/auditoria 410: Controlo interno*. Disponível em www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA410.pdf, [consultado em 28 de Outubro de 2012]

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (1998). *Diretriz de revisão/auditoria 510: Prova de revisão/auditoria*. Disponível em www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA510.pdf, [consultado em 28 de Outubro de 2012]

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2001). *Diretriz de revisão/auditoria 700: Relatório de revisão/auditoria*. Disponível em www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA700.pdf, [consultado em 28 de Outubro de 2012]

NCRF's:

Comissão de Normalização contabilística. *Norma contabilística e de relato financeiro 1: Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras*. Disponível em http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/SNC_projecto/NCRF_01_estrutura_dem_financ.pdf, [consultado em 20 de Fevereiro de 2013]

Comissão de Normalização contabilística. *Norma contabilística e de relato financeiro 4: Políticas Contabilísticas, Alterações nas Estimativas contabilísticas e erros*. Disponível em http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/SNC_projecto/NCRF_04_pol_cont_erros.pdf, [consultado em 20 de Fevereiro de 2013]

Comissão de Normalização contabilística. *Norma contabilística e de relato financeiro 6: Activos Intangíveis*. Disponível em http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/SNC_projecto/NCRF_06_activos_intangiveis.pdf, [consultado em 20 de Fevereiro de 2013]

Comissão de Normalização contabilística. *Norma contabilística e de relato financeiro 7: Activos fixos tangíveis*. Disponível em http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/SNC_projecto/NCRF_07_activos_fixos_tangiveis.pdf, [consultado em 20 de Fevereiro de 2013]

Comissão de Normalização contabilística. *Norma contabilística e de relato financeiro 8: Activos não correntes detidos para venda e unidades operacionais descontinuadas*. Disponível em http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/SNC_projecto/NCRF_08_act_n_corr_e_descontin.pdf, [consultado em 20 de Fevereiro de 2013]

Comissão de Normalização contabilística. *Norma contabilística e de relato financeiro 11: Propriedades de investimento*. Disponível em <http://www.dfk.pt/snc/NCRF%2011.pdf>, [consultado em 20 de Fevereiro de 2013]

Comissão de Normalização contabilística. *Norma contabilística e de relato financeiro 13: Interesses em empreendimentos conjuntos e investimentos em associadas*. Disponível em <http://www.cnc.min->

financas.pt/_siteantigo/SNC_projecto/NCRF_13_invest_assoc_emp_conj.pdf,
[consultado em 20 de Fevereiro de 2013]

Comissão de Normalização contabilística. *Norma contabilística e de relato financeiro 15: Investimentos em subsidiárias e consolidação*. Disponível em http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/SNC_projecto/NCRF_15_invest_subsidiarias_consolidacao.pdf, [consultado em 20 de Fevereiro de 2013]

Comissão de Normalização contabilística. *Norma contabilística e de relato financeiro 18: Inventários*. Disponível em <http://www.dfk.pt/snc/NCRF%2018.pdf>, [consultado em 20 de Fevereiro de 2013]

Comissão de Normalização contabilística. *Norma contabilística e de relato financeiro 19: Contratos de construção*. Disponível em <http://www.dfk.pt/snc/NCRF%2019.pdf>, [consultado em 20 de Fevereiro de 2013]

Comissão de Normalização contabilística. *Norma contabilística e de relato financeiro 21: Provisões, passivos contingentes e activos contingentes*. Disponível em <http://www.dfk.pt/snc/NCRF%2021.pdf>, [consultado em 20 de Fevereiro de 2013]

Comissão de Normalização contabilística. *Norma contabilística e de relato financeiro 22: Contabilização dos subsídios do governo e divulgação de apoios do governo*. Disponível em http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/SNC_projecto/NCRF_22_subsidios_apoios_governo.pdf, [consultado em 20 de Fevereiro de 2013]

Comissão de Normalização contabilística. *Norma contabilística e de relato financeiro 27: Instrumentos Financeiros*. Disponível em <http://www.dfk.pt/snc/NCRF%2027.pdf>, [consultado em 20 de Fevereiro de 2013]

Comissão de Normalização contabilística. *Norma contabilística e de relato financeiro 28: Benefícios dos empregados*. Disponível em http://www.cnc.min-financas.pt/_siteantigo/SNC_projecto/NCRF_28_beneficios_empregados.pdf, [consultado em 20 de Fevereiro de 2013]