

**FACULDADE DE ECONOMIA DA
UNIVERSIDADE DE COIMBRA**

MESTRADO EM GESTÃO



**RELATÓRIO DE ESTÁGIO
AUDITORIA FINANCEIRA**



Grant Thornton & Associados – SROC, Lda.

LARA SANTOS DUARTE

ABRIL DE 2010

Ficha de Identificação

Nome: Lara Raquel Santos Duarte

Nº de Estudante: 20040523

Curso: Gestão (2º Ciclo)

Entidade de Estágio: Grant Thornton & Associados, SROC, Lda.

Orientador na Entidade: Dr. Carlos Lisboa Nunes

Orientador de Estágio na Faculdade: Professor Doutor José Vaz Ferreira

Data de Início do Estágio: 21 de Setembro de 2009

Data de Conclusão do Estágio: 8 de Fevereiro de 2010

ÍNDICE	Pág.
Agradecimentos	5
Introdução.....	6
PARTE I – ENQUADRAMENTO TEÓRICO	8
I.1 Definição de Auditoria Financeira	9
I.2 Evolução Histórica da Auditoria	10
I.3 O papel dos Revisores Oficiais de Contas / Auditores	12
I.4 Auditoria em Portugal	12
I.5 Código de Ética da OROC	14
I.6 Princípios, Normas e Directivas de Auditoria	16
I.7 Controlo Interno	18
I.8 Planeamento de uma Auditoria	20
I.9 Procedimentos de Auditoria	23
I.10 Certificação Legal de Contas	28
I.11 Papéis de Trabalho	29
I.12 Os reflexos do SNC na Auditoria	30
PARTE II – APRESENTAÇÃO DA EMPRESA	32
II.1 Grant Thornton Internacional	33
II.2 Grant Thornton & Associados SROC, Lda.....	34
II.3 Serviços Prestados.....	36
II.4 Estrutura Organizacional.....	36
PARTE III – ACTIVIDADES DESENVOLVIDAS	40
III.1 Actividades de Formação e Adaptação	41
III.2 Trabalho Especial	42
III.3 Trabalhos Interino de Auditoria.....	43
III.4 Trabalhos Final de Auditoria	55
III.5 Grant Thornton Voyager	62
PARTE IV – CONSIDERAÇÕES FINAIS	67
IV.1 Análise Crítica de Competências.....	68
IV.2 Contribuição dos Conhecimentos Adquiridos para o Estágio.....	69
Conclusão	72
Bibliografia	74
Anexos	76

ÍNDICE DE FIGURAS

	Pág.
Figura 1 – Firmas Membro da Grant Thornton Internacional	33
Figura 2 – Organograma Grant Thornton SROC, Lda.	37
Figura 3 – Caixa de Diálogo inicial <i>Voyager</i>	63
Figura 4 – Barra de Navegação <i>Voyager</i>	64
Figura 5 – Caixa <i>Risk Assessment</i>	64
Figura 6 – Caixa <i>Responses to Assessed Risk</i>	64
Figura 7 – Caixa de Programa de Trabalho do ciclo <i>Revenue</i>	66

ÍNDICE DE ANEXOS

	Pág.
Anexo 1 – Normas Técnicas e Directrizes de Revisão / Auditoria, Interpretações e Recomendações Técnicas	I
Anexo 2 – <i>International Standards for Auditing</i>	IX
Anexo 3 – Modelo de CLC	XII
Anexo 4 – Índice do <i>Permanent File</i>	XV
Anexo 5 – Índice do <i>Main Current File</i>	XX
Anexo 6 – Índice do <i>Supporting Current File</i>	XXII
Anexo 7 – TB - <i>Trial Balance</i>	XXIV
Anexo 8 – D/2 - Revisão Analítica	XXVIII
Anexo 9 – <i>Lead's Schedules</i>	XXXII
Anexo 10 – <i>Walkthrough</i> ao Sistema de Vendas	XLVI
Anexo 11 – <i>Sub-lead</i> Depósitos à Ordem	XLVIII

AGRADECIMENTOS

Durante o estágio, não só adquiri experiência técnica e profissional, como também tive oportunidade de conhecer pessoas que, em poucos meses, conquistaram a minha admiração e me transmitiram os seus conhecimentos, tratando-me com respeito e amizade.

Assim, os meus mais sinceros agradecimentos:

Ao meu orientador da Faculdade de Economia da universidade de Coimbra, Professor Doutor José Vaz Ferreira e a todos os de mais docentes que contribuíram para a minha formação académica.

A toda a “família” GT. Sem eles não era possível! Agradeço, acima de tudo, a todos os colegas, a paciência, dedicação, partilha de conhecimento, disponibilidade, força e compreensão numa etapa tão importante da minha vida.

Aos sócios responsáveis da GT, que, de imediato, aceitaram a minha proposta de estágio e me proporcionou a grande oportunidade para alcançar o meu grau de mestre.

À família pelo apoio e confiança!

Aos amigos, pelo carinho e força!

Um bem-haja!

INTRODUÇÃO

Este trabalho é a etapa final de um longo percurso académico orientado para a obtenção do grau de mestre em Gestão. No âmbito de tal percurso e para o concluir, a minha opção foi a realização de um estágio curricular. Deste modo, procurei encontrar um estágio que oferecesse a oportunidade de enriquecer e desenvolver a aprendizagem acumulada em sala, surgindo uma organização na área da auditoria a proporcionar-me este desejo. Assim, este trabalho pretende expor tudo o que pude aprender durante o meu estágio curricular com a duração de cinco meses na Grant Thornton & Associados, SROC, Lda.

Existem diversos tipos de auditoria, nomeadamente auditoria interna, auditoria operacional, auditoria de gestão, auditoria informática, auditoria social, entre outras. No âmbito do estágio realizado, este trabalho foca apenas a auditoria externa.

A auditoria externa é um exame independente, objectivo e competente de um conjunto de demonstrações financeiras de uma entidade, sendo conduzido com o objectivo de exprimir uma opinião sobre se as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa. Ao longo do trabalho utilizar-se-á o termo revisor/auditor para designar tanto os ROC/SROC como ainda os auditores externos e o termo revisão/auditoria para designar tanto a revisão legal como a auditoria.

A auditoria deixa cada vez mais de ser uma actividade somente com o objectivo de fiscalização, para ser mais participativa no desempenho empresarial, tendo um papel importante de apoio em toda a cadeia produtiva, financeira, contabilística e de processos. Assim, assiste-se à mudança do conceito de gasto para investimento, na contratação deste serviço.

Na Parte I será apresentada a componente teórica do trabalho, onde serão expostos alguns fundamentos teóricos de Auditoria, baseados sobretudo nas Normas Internacionais de Auditoria. Na Parte II será feita a apresentação da empresa de acolhimento do estágio, caracterizando-a e fazendo uma breve resenha histórica desde a sua fundação até aos dias de hoje e referindo a sua estrutura organizacional. A Parte III aborda a componente prática, consequência da aprendizagem obtida em

tempo de estágio, relatando as várias actividades desenvolvidas como auditor assistente. Para finalizar, na Parte IV, desenvolver-se-ão algumas considerações finais, ao nível de competências adquiridas, enquadramento teórico com a componente prática e da aprendizagem, terminando com a conclusão do trabalho e com as referências bibliográficas em que me baseei para o desenvolvimento deste relatório.

PARTE I

ENQUADRAMENTO TEÓRICO

I.1 DEFINIÇÃO DE AUDITORIA FINANCEIRA

A tarefa de definir auditoria não é fácil, especialmente em face das possibilidades da aplicação dessa técnica em muitas áreas do conhecimento humano. O presente trabalho debruça-se, apenas, sobre a auditoria financeira, também conhecida como auditoria externa, âmbito em que esteve inserido este estágio.

A Auditoria Financeira é definida como um serviço que se caracteriza pela expressão de uma opinião objectiva sobre as demonstrações financeiras de uma entidade, fazendo referência a um conjunto de normas que têm natureza de interesse público e que contribuem para o aumento da credibilidade da informação financeira. Para tal, o conhecimento aprofundado acerca das empresas auditadas, nomeadamente, quanto às suas actividades e às suas estruturas, proporcionam ao auditor uma tomada de decisão consciente no domínio da gestão.

O conjunto de serviços prestados na área da auditoria é diversificado, recaindo, substancialmente, nas seguintes competências: consultoria de gestão no que respeita a aconselhamento em matérias de informática, controlo interno, procedimentos e organização da empresa; aconselhamento relativamente a investimentos, nomeadamente àqueles que se ajustam às condições específicas das empresas; intervenção do Revisor Oficial de Contas como fiscal único; fundamentação objectiva acerca do valor das entradas em espécie pelos detentores de capital à sociedade; intervenção ao nível dos serviços relacionados com a Revisão Legal de Contas; questões de insolvência; entre outros.

Os auditores são profissionais qualificados e necessariamente externos à empresa, com o propósito de garantir a independência e fiabilidade dos resultados das actividades das empresas e da sua posição financeira, bem como garantir que as suas demonstrações financeiras sejam apresentadas de acordo com as normas jurídicas em vigor.

I.2 EVOLUÇÃO HISTÓRIA DA AUDITORIA

A auditoria externa surgiu como um foco da evolução do capitalismo, sendo que no princípio as empresas eram exclusivamente fechadas e a participação no seu capital era exclusiva de um grupo familiar. A Revolução Industrial, operada na segunda metade do Século XVIII, imprimiu novas directrizes às técnicas contabilísticas e especialmente às de auditoria, visando atender às necessidades criadas com o aparecimento de grandes empresas. Como consequência, as demonstrações contabilísticas passaram a ter uma grande importância para os futuros investidores, como medida de segurança contra a possibilidade de manipulação de informações. Estes passaram a exigir que as demonstrações financeiras fossem examinadas por um profissional independente da empresa, surgindo então a profissão do auditor.

Recuando no tempo, já em 200 a. C., na República Romana, as contas governamentais eram apresentadas na forma de lucros e perdas e eram constantemente fiscalizadas pelos magistrados encarregues das finanças, os quais eram denominados *questores*. Com efeito, uma actividade similar à auditoria foi realizada durante o Império Romano, já que era comum os imperadores encarregarem funcionários de inspecionarem a contabilidade das diversas províncias.

A primeira menção de uma auditoria realizada foi em Inglaterra, no ano de 1314, a pedido da Rainha Elizabeth. Inglaterra designou o Auditor do Tesouro para instalar um sistema de controlo e marcas sobre os gastos do governo.

Já ao alcançar um maior grau de evolução, a auditoria de empresas começou com a legislação britânica, promulgada durante a Revolução Industrial. Assim, a auditoria nos moldes que se conhece nos dias actuais, desenvolveu-se no Reino Unido e foi difundida para outros países, principalmente Canadá e Estados Unidos, que, devido ao desenvolvimento económico, aprimoraram significativamente esta nova técnica.

Até esta data, a auditoria era utilizada pelos indivíduos mais ricos e com grande dispersão dos seus activos, que necessitavam saber se estes eram adequadamente mantidos e utilizados e não negligenciados pelas pessoas a quem eram confiados.

Assim, na sua primeira fase, a auditoria dava especial ênfase à detecção de fraudes, modelo que prevaleceu até aos primeiros anos de 1900.

Foi a partir desta altura, em consequência do grande desenvolvimento das sociedades anónimas como forma jurídica de empresa, que surgiu a necessidade de se saber se a informação fornecida aos accionistas e aos credores correspondia realmente à situação económica e patrimonial da empresa. O grande desenvolvimento dos mercados de capitais, bem como a repartição do capital das grandes empresas por investidores, alterou o comportamento e originou uma mudança nas linhas de orientação da auditoria. Por esta altura, os investidores estavam mais preocupados com os lucros futuros do que com a posse de determinados activos. Assim, o lucro converteu-se na base do estabelecimento e previsão dos valores das acções, sendo a medição e verificação das demonstrações financeiras considerada como a principal preocupação dos auditores.

Nos anos 80 e 90, a credibilidade dos auditores foi abalada com o conhecimento público da existência de actividades fraudulentas que afectaram o sector empresarial. O governo americano interveio, tendo como preocupação a qualidade das auditorias e a independência do auditor. A crescente complexidade da economia e os problemas com que os profissionais de auditoria se viram confrontados, forçou-os a procurar um novo e mais recompensador paradigma para os seus serviços.

Assim, a auditoria começou a focar-se na confirmação e no controlo dos riscos que afectam a organização, nova problemática que está no desenvolvimento da profissão. Os investidores deixam de estar só interessados no retorno do seu investimento, centrando também as suas preocupações em indicadores que demonstrem qual o rumo que a empresa está a tomar no curto e longo prazo. Esta atitude coloca as prioridades da auditoria na área de riscos futuros e na capacidade da organização diminuir os riscos, através de um adequado planeamento e controlo, sem, no entanto, substituir as questões da propriedade e do lucro.

I.3 O PAPEL DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS /AUDITORES

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

Tal facto obriga-os a ter um leque de conhecimentos muito vasto, forçando-os a dominar matérias relacionadas com a contabilidade, a gestão, a fiscalidade, a informática e sistemas de informação, as finanças e as leis e regulamentos aplicáveis à gestão corrente das entidades e à sua prestação de contas. Necessitam também de conhecer profundamente as Normas de Auditoria, emitidas pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, que são de aplicação obrigatória no desempenho das suas funções, bem como as Normas Internacionais de Auditoria (ISA), com forte tendência de aplicação face à globalização das actividades e à necessidade de harmonização internacional das formas de prestação de contas e das exigências de transparência e fiabilidade.

A revisão/auditoria às contas e a outros elementos financeiros é fundamental para melhorar a transparência e garantir a credibilidade da informação financeira prestada pelas entidades, possibilitando, desta forma, aos utilizadores dessa informação tomarem decisões mais sustentadas, minorando o risco.

Com o crescimento económico e a globalização das actividades emergem novas exigências de transparência e fiabilidade da informação financeira e dos actos praticados sendo, por conseguinte, maior a responsabilidade dos decisores, pelo que tende a crescer o nível de solicitação à intervenção deste tipo de profissionais.

I.4 AUDITORIA EM PORTUGAL

A organização deste sector em Portugal tem por pilar fundamental a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC). Em 1999, o Decreto-lei nº 487/99, de 16 de

Novembro, instituiu o novo regime jurídico dos Revisores Oficiais de Contas, reformulando o anterior Decreto-Lei 422-A/93, face à necessidade de acompanhar a evolução e de proceder a alguns ajustamentos decorrentes da experiência da sua aplicação. Foi alterado o enquadramento institucional, alterando-se a designação de Câmara para Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Todas as matérias de revisão legal de contas, auditoria às contas e serviços relacionados de empresas ou outras entidades estão sujeitas à disciplina normativa e ao controlo da Ordem.

A nível internacional, a Ordem é membro da International Federation of Accountants (IFAC) e mantém relações de grande proximidade com os organismos congéneres de outros países. É fundamental, para a profissão, a ligação em rede a organizações internacionais para que o desenvolvimento e difusão dos aspectos técnicos concorram para a sua credibilidade. A ligação a estes organismos internacionais constitui-se como um factor de acumulação de conhecimento.

A prestação de serviços de Auditoria está fortemente regulamentada, quer ao nível dos serviços (regras como estes devem ser executados), quer ao nível da regulamentação profissional dos seus membros. Quanto à regulamentação dos serviços definem-se factores como: o tipo de trabalho a executar, as condições a respeitar e as pessoas passíveis de executar este tipo de trabalho. Quanto à regulamentação profissional dos membros, a profissão é organizada pelas autoridades públicas ou pela Lei. A regulamentação define inúmeros requisitos, nomeadamente, a adesão às organizações profissionais, aos níveis mínimos de formação e de experiência, às normas deontológicas, à formação contínua e às regras de constituição das sociedades de profissionais do sector em questão. Existe, assim, um conjunto de normas gerais a que os seus profissionais terão de obedecer (*Normas Gerais das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria* – vide Anexo 1).

Em Portugal, o exercício da auditoria está organizado em dois vectores básicos: *auditoria de fonte legal*, imposta por lei a diversos tipos de sociedades a qual apenas pode ser praticada por profissionais denominados ROC e inscritos na respectiva Ordem; e *auditoria de fonte convencional*, contratada por iniciativa das entidades interessadas e realizadas por empresas especializadas, nacionais e multinacionais.

O controlo de qualidade é o elemento central em qualquer estrutura empresarial, contudo, nas empresas de prestação de serviços é fulcral; no sector de actividade em análise, é imprescindível. É neste sentido que as empresas implementam e monitorizam sistemas de controlo interno. Ao nível externo, o elemento de referência é a supervisão da Ordem Profissional e outras entidades como sejam a CMVM e o Banco de Portugal.

Em 2008 foi aprovada a criação do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) – Decreto-Lei n.º 224/2008, tendo sido aprovado os respectivos Estatutos, procedendo à transposição parcial da Directiva n.º 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio de 2006, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, visando regular o exercício da actividade de auditoria para a promoção da qualidade e a confiança dos mercados nas funções de auditoria. Deste modo, foi introduzido um novo modelo de supervisão da profissão, com a criação do CNSA, ao qual é atribuída a responsabilidade final pela supervisão do exercício da actividade. O sistema de supervisão pública caracteriza-se por uma gestão independente, atribuída ao Banco de Portugal, à Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, ao Instituto de Seguros de Portugal, à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e à Inspeção-Geral de Finanças. No cerne das atribuições do CNSA encontram-se a emissão de parecer prévio relativamente às normas do sistema de controlo de qualidade, deontológicas e de auditoria e a avaliação do plano anual de controlo de qualidade proposto pela OROC, bem como o acompanhamento da sua execução.

I.5 CÓDIGO DE ÉTICA DA OROC

Em Portugal, o Código de Ética e Deontologia Profissional (CEDP) dos ROC estabelece que o ROC deve exercer a sua actividade profissional com independência, responsabilidade, competência e urbanidade, respeitando a legalidade, o sigilo profissional, as regras sobre publicidade pessoal e profissional e os seus deveres para com os colegas, os clientes, a OROC e outras entidades, acautelando legitimamente os seus direitos.

O CEDP, que se encontra actualmente em vigor, foi aprovado e publicado em 2001 e refere como objectivos da profissão de ROC a credibilidade, o profissionalismo, a qualidade dos serviços e a confiança, sendo composto por sete capítulos, a saber, “Do âmbito à aplicação”, “Dos Princípios”, “Da publicidade e da informação”, “Dos deveres”, “Das outras normas a observar no exercício da profissão”, “Da responsabilidade disciplinar” e “Das disposições finais”. Os requisitos do Auditor/Revisor prendem-se com:

Independência: a profissão deve ser exercida com independência e objectividade, sem que o profissional nunca se coloque numa posição que diminua a sua livre capacidade de formular uma opinião justa e desinteressada;

Competência: O trabalho deve ser planeado, executado, revisto e documentado, de forma a constituir fundamentação adequada dos relatórios e pareceres emitidos;

Sigilo Profissional: Os profissionais não podem aproveitar-se, pessoalmente ou em benefício de terceiros, de segredos comerciais de que venham a tomar conhecimento no decorrer do seu trabalho. Devem ainda conservar a documentação e as informações, qualquer que seja o seu suporte ou forma sob que se apresentem, e protegê-las adequadamente.

Publicidade: É vedado qualquer tipo de publicidade pessoal, directa ou indirecta, e por quaisquer meios.

Deveres para com os Colegas: Os profissionais devem proceder com a maior correcção e urbanidade, não se pronunciar publicamente sobre funções confiadas a outros, salvo com o seu acordo prévio, e actuar com a maior lealdade em todas as situações e circunstâncias.

Deveres para com os Clientes: Baseiam-se na lealdade, independência, imparcialidade e satisfação do interesse público e implicam consciência, saber, iniciativa, liberdade de acção e respeito pelo segredo profissional.

Deveres para com a OROC e outras Entidades: Os profissionais deverão proceder com urbanidade, correcção e cortesia em todas as suas relações com entidades públicas ou privadas e com a comunidade em geral. Devem colaborar com a OROC nos fins legais e estatutários, no seu prestígio e na prossecução das suas atribuições. Devem ainda

exercer os cargos para que tenha sido eleito ou nomeado e desempenhar, em geral, os mandatos que lhes forem conferidos.

I.6 PRINCÍPIOS, NORMAS E DIRECTIVAS DE AUDITORIA

Há um conjunto de princípios, normas e directivas que devem ser tidas em conta no exercício da actividade de auditoria.

Merecem desde logo destaque os designados “Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites”, constituídos por um conjunto de normas, regras e convenções que devem ser observados na prática contabilística em geral e na elaboração das demonstrações financeiras em particular.

De entre as entidades com competências reconhecidas para a emissão de normas, directivas e recomendações com reflexo no exercício da actividade da auditoria, podem mencionar-se, de entre outras, as seguintes:

AICPA – *American Institute of Certified Public Accountants*, que foi o primeiro organismo profissional a publicar normas de auditoria;

IFAC – *International Federation of Accountants*, organismo representativo da profissão contabilística a nível mundial, criado em 1977;

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

No caso Português, dispõe-se do Manual do Revisor Oficial de Contas, publicado em Dezembro de 1985, periodicamente actualizado, que contém a caracterização, institucionalização e universalização das normas gerais e específicas emitidas ou adoptadas no país, com base em normativo emitido por diversas entidades internacionais. As normas, directrizes e recomendações nele contidas pretendem regulamentar a profissão e as funções do auditor externo em geral e do revisor oficial de contas em particular e incidem fundamentalmente sobre aspectos relacionados com as demonstrações financeiras.

Assim, actualmente, a estrutura normativa profissional da OROC compõe-se, além do Código de Ética e Deontologia Profissional anteriormente referido, de:

- Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTR/A)
- Directrizes de Revisão/Auditoria (DRA)
- Recomendações Técnicas (RT)
- Interpretações Técnicas (IT).

As NTR/A são de aplicação obrigatória e constituem os princípios básicos e os procedimentos essenciais a cumprir pelos ROC/Audidores no desenvolvimento dos trabalhos por elas abrangidos, enquanto as DRA complementam e desenvolvem assuntos constantes nas NTR/A. Com a divulgação das RT pretende-se fundamentalmente contribuir para a progressiva e generalizada harmonização da interpretação dos conceitos e da aplicação dos procedimentos genéricos e específicos relacionados com a revisão legal. Embora sejam de observância facultativa, a sua não adopção pode colocar em causa o cumprimento das NTR/A. As IT destinam-se a orientar os ROC/Audidores na aplicação dos normativos anteriores e a promover a boa prática profissional, tendo muitas vezes como base consultas de carácter técnico colocadas pelos profissionais.

Apresentam-se, em anexo, os tópicos mais importantes sobre o normativo técnico vigente, extraído da versão 38 do Manual do ROC, de 2009 (Anexo 1).

A internacionalização dos negócios e a necessidade de dispor de informações sobre as empresas que possam ser entendidas pelos utilizadores, qualquer que seja a sua localização geográfica, impulsionou a harmonização contabilística entre os diferentes países e, paralelamente, a adopção de princípios e práticas de auditoria comuns.

A principal organização internacional no domínio da auditoria é a, já referida anteriormente, *International Federation of Accountants* (IFAC). A sua missão, tal como consta nos seus estatutos, é “o desenvolvimento e aperfeiçoamento de uma profissão de contabilista e auditor capaz de prestar serviços de interesse público da mais alta qualidade”, o que conduziu à criação de comissões técnicas das quais se destaca a *International Auditing Practices Committee* (IAPC). Esta comissão tem por objectivo

essencial a emissão de normas – *International Standards on Auditing (ISA)* – e recomendações, em matéria de auditoria (Anexo 2).

Em Portugal, as ISA's não são directamente aplicáveis, contudo, o artigo 2.º das Normas Técnicas recomenda a sua utilização supletiva.

I.7 O CONTROLO INTERNO

A ISA 315 – “Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material por meio da compreensão da entidade e do seu ambiente”, apresenta uma definição de controlo interno:

“*Controlo interno* é o processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, pela gerência e por outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objectivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações, e conformidade com leis e regulamentos aplicáveis.”.

Assim, o controlo interno consiste: no plano da organização que proporciona uma apropriada segregação de responsabilidades funcionais; num sistema de autorizações e procedimentos de registos a fim de proporcionar um controlo contabilístico razoável sobre os activos, passivos, proveitos e custos; práticas a serem seguidas no desempenho dos deveres e das funções de cada um dos departamentos de uma empresa; e em existir pessoal de qualidade compatível com as respectivas responsabilidades.

Após obter uma compreensão dos controlos que são relevantes para a auditoria, o auditor deve avaliar a concepção desses controlos e determinar se foram apropriadamente implementados. A ISA 315 menciona ainda cinco componentes do Controlo Interno:

- Ambiente de controlo (cumprimento de valores éticos, filosofia de gestão e estilo operacional, estrutura organizacional, definição de autoridade e de responsabilidade, etc.);

- O processo de avaliação do risco pela entidade (alterações no meio envolvente operacional, nova tecnologia, reestruturação da empresa, etc.);
- O sistema de informação, incluindo os respectivos processos negociais, relevantes para o relato financeiro, e comunicação (métodos e registos das transacções válidas);
- Actividades de controlo relevantes para a auditoria (políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as directivas da gestão são cumpridas);
- Monitorização de controlos (verificar se os controlos estão a operar como se previa e se os mesmos são modificados apropriadamente face às alterações das condições).

Outro procedimento de controlo interno de extrema relevância, é a numeração sequencial de todos os documentos produzidos – nota de encomenda, nota de crédito, nota de débito, factura, recibo, guias de entrada em armazém, etc. Mesmo os documentos anulados não devem ser destruídos, de modo a persistir evidência da sua não utilização.

Contudo, o facto de existir um sistema de controlo interno, e por muito bom que este seja, não significa que a empresa esteja completamente imune a situações tão diversas como as de ocorrência de erros, irregularidades ou fraudes. De entre os factores que limitam o controlo interno, podem mencionar-se os seguintes: não interesse por parte do órgão de gestão na manutenção de um bom sistema de controlo; dimensão da empresa (é mais difícil implementar um sistema de controlo interno numa empresa de menor dimensão); relação custo/benefício; existência de erros humanos, conluíus e fraudes; transacções pouco usuais e utilização de informática.

Apesar do objectivo principal de uma auditoria ser a emissão de do relatório sobre as demonstrações financeiras, torna-se também necessário que os auditores externos procedam ao levantamento dos sistemas contabilísticos e de controlo interno, que além de serem analisados, devem igualmente ficar registados, através de questionários padronizados, narrativas, fluxogramas, entre outros.

I.8 PLANEAMENTO DE UMA AUDITORIA

O planeamento de um trabalho de auditoria define a estratégia geral dos trabalhos a serem executados na entidade auditada, pressupõe um adequado nível de conhecimento sobre as actividades, factores económicos, legislação aplicável e práticas operacionais da entidade, além do nível geral de competência da sua administração.

Planear um Trabalho de Auditoria

A ISA 300 – “Planear uma Auditoria de Demonstrações Financeiras” refere que “planear uma auditoria envolve estabelecer a estratégia global para a auditoria e desenvolver um plano de auditoria, a fim de reduzir o risco da auditoria a um nível baixo aceitável”.

É fundamental que seja feito um bom planeamento antes de dar início a uma auditoria, para garantir que cada área vai ser adequadamente tratada, que os problemas potenciais serão identificados e resolvidos e que o trabalho se realize de forma eficaz e eficiente.

Na fase de planeamento existem dois aspectos a ter em atenção, nomeadamente, a natureza, extensão e tempestividade das actividades e dos procedimentos de auditoria a realizar e a direcção, supervisão e revisão do trabalho de auditoria.

A ISA refere que a natureza e extensão das actividades de planeamento variarão de acordo com a dimensão e complexidade da entidade, com as experiências anteriores dos membros da equipa de trabalho com a entidade, e das alterações relevantes que ocorram durante o trabalho de auditoria.

Relativamente à tempestividade, ou seja, ao período em que devem ser realizadas certas actividades de planeamento e efectuados testes e procedimentos de auditoria, usualmente definem-se dois períodos para um trabalho de auditoria: uma primeira fase e uma fase final. Numa primeira fase anterior ao trabalho final podem ser realizados trabalhos relacionados com procedimentos analíticos a serem aplicados como procedimentos de avaliação do risco, com a compreensão dos regulamentos

aplicáveis à entidade e de como estão a ser seguidos, determinação da materialidade, procedimentos adicionais a nível das asserções para classes de transacções, saldos de contas e divulgações que correspondam a tais riscos, entre outros.

No início do trabalho de uma auditoria deve-se ainda averiguar acerca da continuação das relações com o cliente, do trabalho em si, do cumprimento com os requisitos éticos e da compreensão das condições de trabalho. Deve-se ainda determinar as características do próprio trabalho, verificar os objectivos do relato de trabalho, distribuir o trabalho pelos membros da equipa, de modo a facilitar a direcção, supervisão e revisão do mesmo, definir o trabalho de campo e prazos para os relatórios.

No planeamento de uma auditoria deve-se sempre prever a hipótese de se fazerem ajustamentos ao longo da execução do trabalho, especialmente no caso de primeiras auditorias, tendo em conta o desconhecimento das realidades concretas por parte do auditor.

Na fase preliminar do trabalho, o conhecimento da entidade e do seu meio envolvente é deveras importante, assunto que é tratado na ISA 315. O conhecimento do negócio da empresa permite ao auditor identificar e compreender os acontecimentos, as transacções e as práticas que poderão afectar as demonstrações financeiras, a auditoria ou o relatório da auditoria – Certificação Legal de Contas, de modo a determinar os procedimentos de auditoria. Este processo é contínuo e cumulativo, sendo que uma primeira auditoria obriga a um dispêndio de um número de horas significativo. Esta ISA refere ainda que o auditor deve ter um detalhado conhecimento dos sistemas de informação: dos procedimentos, em sistema manual ou tecnológico pelos quais as transacções são iniciadas, registadas, processadas e relatadas, dos registos contabilísticos relacionados e do processo de relato financeiro utilizado para preparar as demonstrações financeiras da entidade, incluindo estimativas e divulgações significativas.

A compreensão do controlo interno é igualmente fulcral nesta fase preliminar da auditoria: um bom controlo interno, apesar de não eliminar a necessidade de testes, diminui essa necessidade substancialmente.

De acordo com a ISA 520 – “Procedimentos Analíticos”, estes significam avaliações da informação financeira elaboradas através do estudo de relações entre os

dados financeiros e não financeiros, da investigação de flutuações identificáveis e de relações que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou afastada significativamente de quantias anteriormente previstas. Estes procedimentos são de extrema utilidade na determinação do risco do trabalho, podendo despoletar aspectos da entidade dos quais o auditor não estivesse consciente e ajudá-lo na determinação de distorções materiais a fim de definir a natureza, tempestividade e extensão de outros procedimentos de auditoria.

A Materialidade e o Risco

O julgamento da materialidade deve ser utilizado para estabelecer um limite para os elementos individualmente significativos, determinar o tamanho das amostras e avaliar as asserções obtidas num trabalho. Nenhuma das normas de auditoria dos diferentes organismos explícita a quantificação requerida para um julgamento preliminar acerca da materialidade, nem tão pouco fornece qualquer orientação quantitativa, sendo que a aferição da materialidade depende do julgamento profissional do auditor. O *guideline* mais utilizado no cálculo da materialidade é de 5% a 10% do EBIT ou 1% do maior entre o total das vendas/receitas ou vendas/total dos activos.

De acordo com a ISA 320 – Materialidade em Auditoria, a materialidade deve ser considerada, para além da natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos contabilísticos, também no efeito ao nível das distorções. Ou seja, importa que se veja o efeito cumulativo de pequenas quantias que, no seu conjunto, possam afectar materialmente as demonstrações financeiras.

Há uma relação imediata entre o risco de auditoria e a materialidade. Geralmente, quanto maior o nível de materialidade, menor o risco de auditoria; e vice-versa. Isto é, quanto maior a necessidade de realização de testes e recolha de evidências devido ao nível de materialidade alto, menor é o respectivo risco de auditoria.

A materialidade no planeamento da auditoria difere muitas vezes da materialidade na avaliação da conclusão da auditoria. Se a materialidade é significativamente diminuta na conclusão da auditoria, ou seja, se o seu impacto é

reduzido na conclusão, o auditor deve reavaliar os procedimentos de auditoria que fez baseado no plano da materialidade para assegurar que foram de facto suficientes para detectar qualquer erro de relato material.

I.9 PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

Os procedimentos de auditoria são os mecanismos utilizados pelo auditor para a obtenção de evidências ou provas que fundamentarão o relatório de auditoria. Representam o conjunto de técnicas ou métodos que permitem ao auditor obter elementos comprovativos, de forma suficiente e adequada, para fundamentar os seus comentários, opiniões e recomendações aquando da elaboração do seu relatório. Os procedimentos de auditoria podem ser classificados em:

TESTES DE OBSERVÂNCIA – relacionados com a validação da existência, efectividade e continuidade dos controlos internos;

TESTES SUBSTANTIVOS – relacionados com os exames de saldos de Balanços, tendo como finalidade a obtenção de evidências quanto à suficiência, exactidão e validade das informações contabilísticas da entidade.

A ISA 500 – “Prova de Auditoria” refere que “são necessários testes de controlos em duas circunstâncias. Quando a avaliação do risco do auditor incluir uma expectativa da eficácia operacional de controlos, é exigido ao auditor que teste esses controlos para suportar a avaliação do risco. Além disso, quando os procedimentos substantivos só por si não proporcionam prova de auditoria apropriada suficiente, é exigido ao auditor que execute testes de controlos para obter prova de auditoria acerca da sua eficácia operacional”. Esta ISA expõe os seguintes procedimentos de auditoria utilizados pelos auditores:

Inspeção de Registos ou Documentos e de Activos Tangíveis

A inspeção consiste no exame de registos, como é o caso da verificação dos lançamentos nos Livros Diário e Razão; no exame de documentos, tais como facturas e extractos bancários que tenham servido como base para os lançamentos; e no exame de activos tangíveis (corpóreos), como a verificação da existência física de máquinas, equipamentos, mobiliário e utensílios, etc. Também são objecto de inspeção os

activos intangíveis ou incorpóreos, pelo exame dos documentos que comprovem os direitos sobre o bem. O auditor é também responsável pelo acompanhamento do levantamento físico das existências. A contagem física é da responsabilidade do pessoal da entidade, cabendo ao auditor apenas acompanhar o inventário e executar contagens em base de testes.

Observação

“A observação consiste em olhar para um processo ou procedimento que está a ser desempenhado por outros. Os exemplos incluem observação de contagem de inventários pelo pessoal da entidade e observação da execução de actividades de controlo. A observação proporciona prova de auditoria acerca da execução de um processo ou procedimento, mas é limitada ao momento no qual a observação tem lugar e pelo facto de que o acto de ser observado pode afectar como o processo ou procedimento é executado”.

Indagação

“A indagação consiste em procurar informação com a finalidade de obter os esclarecimentos necessários à realização do trabalho. As indagações podem ir de indagações formais escritas até indagações orais informais, e são dirigidas a qualquer trabalhador da empresa, consoante a área que esteja a ser examinada. Por vezes este procedimento toma um aspecto mais formal, acabando por se tornar numa entrevista, como é o caso de levantamentos de procedimentos contabilísticos e de controlo interno existentes”. Em ambos os casos, as perguntas devem ser adequadas e previamente preparadas pelo auditor. Durante o diálogo há que haver bastante flexibilidade perante as respostas, que poderão influenciar o rumo da conversa ou levantar questões para as quais não se estava preparado à priori.

Confirmação

“A confirmação é o processo de obter uma declaração de informação ou de uma condição existente directamente de uma terceira parte. Por exemplo, o auditor pode procurar confirmação directa de dívidas a receber ao comunicar com devedores. (...)”

Quando o valor das transacções for expressivo em relação à posição financeira e ao resultado das operações da empresa, o auditor deve confirmar os valores das contas a receber e a pagar, por meio de comunicação formal com os terceiros envolvidos, através da circularização. Também os Bancos, Seguradoras, Advogados e quaisquer outras entidades financeiras devem ser circularizados.

A circularização é, assim, a confirmação de saldos e informações da entidade, solicitada pelo auditor. As minutas das cartas de circularização são preparadas pelo auditor, sendo posteriormente elaboradas pela entidade auditada. Deve ser o auditor a colocar todas as cartas no correio e as respostas devem ser também recepcionadas directamente pelo próprio auditor. Hoje em dia, com a disseminação do uso da internet, muitas correspondências de circularização são feitas por correio electrónico. A circularização pode ser efectuada de forma positiva ou negativa. Numa circularização positiva solicita-se à entidade circularizada uma resposta com a confirmação da informação; na circularização negativa não é necessário que a entidade responda se houver concordância com a informação constante na carta. A circularização positiva proporciona, evidentemente, muito mais garantias do que a negativa.

A circularização aos advogados é uma forma do auditor obter confirmação independente das informações fornecidas pela administração referentes a situações relacionadas a litígios, pedidos de indemnização ou questões tributárias.

Recálculo

“O recálculo consiste na verificação do rigor matemático de documentos ou de registos”.

Reexecução

“A reexecução é a execução independente de procedimentos ou controlos pelo auditor, que foram originariamente executados como parte do controlo interno da entidade”.

Procedimentos Analíticos

“Os procedimentos analíticos consistem em avaliações de informação financeira feita por um estudo dos relacionamentos plausíveis entre quer dados

financeiros quer não financeiros. Os procedimentos analíticos também englobam a investigação de flutuações e relacionamentos que sejam inconsistentes com outra informação relevante ou se desviem significativamente de quantias previsíveis”.

A ISA 500 refere ainda que “Estes Procedimentos de Auditoria, ou combinação deles, podem ser usados como procedimentos de avaliação de risco, testes de controlos ou procedimentos substantivos, dependendo do contexto em que sejam aplicados pelo auditor. Em certas circunstâncias, a prova de auditoria obtida de anteriores auditorias pode proporcionar prova de auditoria sempre que o auditor executar procedimentos de auditoria para estabelecer a sua relevância continuada”.

TESTES AOS CONTROLOS

Os testes aos controlos são os testes que se realizam para obter prova da auditoria acerca da adequada concepção e da eficaz operacionalidade do sistema de controlo interno. Após o levantamento e o registo dos sistemas de controlo interno há que os testar, de modo a perceber se estão efectivamente em funcionamento. Para tal realizam-se, geralmente, testes às vendas e às dívidas de clientes; teste às compras e às dívidas a fornecedores; e testes aos custos com pessoal. Os testes são realizados numa base de amostragem, e deve ter-se em conta que a amostra deve ser representativa do total do universo e que os testes incidam sobre vários períodos do ano.

Cada um dos testes só pode ser escrito depois de se efectuar o levantamento do sistema de controlo interno em causa. Perante isto conclui-se que não existem testes padronizados e que se apliquem integralmente a duas empresas distintas. No entanto, existem procedimentos que são básicos e de aplicação geral que devem posteriormente ser complementados face a cada situação específica. Não serão aqui expostos os testes para cada área de trabalho, uma vez que serão contemplados no conteúdo das actividades desenvolvidas ao longo do estágio, descritas na parte III do relatório.

PROCEDIMENTOS SUBSTANTIVOS

Procedimentos substantivos são os procedimentos de auditoria realizados com o objectivo de se detectarem distorções materiais ao nível das asserções. Estes procedimentos incluem testes de detalhes de classe de transacções, saldos de contas e divulgações e procedimentos analíticos substantivos. Os primeiros, testes de detalhe de transacções e saldos, estão relacionados com a análise dos movimentos e saldos das contas e de outros registos contabilísticos com o propósito de se averiguar a credibilidade da informação das demonstrações financeiras. Muitas vezes, e especialmente nas contas bancárias e de terceiros, torna-se necessário, após efectuar a respectiva análise, proceder à reconciliação do saldo apresentado com o referido pela outra entidade, isto é, justificar as diferenças existentes entre o saldo apresentado por uma empresa numa determinada data e o saldo apresentado pelos registos contabilísticos da outra entidade, com referência à mesma data. Os procedimentos analíticos, como foi referido anteriormente, passam por tomar considerações acerca da comparação da informação financeira da entidade com informação comparável de exercícios anteriores, orçamentos e previsões, informação similar dentro do mesmo sector de actividade, etc.

PARTES RELACIONADAS

A ISA 550 – “Partes Relacionadas” abrange este tema que se traduz de extrema importância. A ISA refere que “Devido às limitações inerentes de uma auditoria, existe um risco inevitável de que algumas distorções materiais das demonstrações financeiras possam não ser detectadas, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as ISA’s. No contexto de partes relacionadas, os potenciais efeitos de limitações inerentes sobre a capacidade do auditor detectar distorções materiais são maiores pelas razões seguintes:

-A gerência pode não ter conhecimento da existência de todos os relacionamentos e de todas as transacções com partes relacionadas, particularmente se a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável não estabelecer requisitos de partes relacionadas.

-Os relacionamentos de partes relacionadas podem apresentar uma maior oportunidade para conluio, encobrimento ou manipulação pela gerência”.

Assim, no decurso do trabalho de auditoria, o auditor deve realizar todos os procedimentos necessários à identificação da existência de transacções com partes relacionadas.

ACONTECIMENTOS SUBSEQUENTES

A ISA 560 – “Acontecimentos Subsequentes” diz-nos que “O auditor deve tomar em consideração o efeito de acontecimentos subsequentes nas demonstrações financeiras e no relatório do auditor”.

Eventos subsequentes são transacções ocorridas entre a data do balanço e a data de emissão do parecer do auditor, que podem modificar, se não forem correctamente divulgadas, a opinião emitida. São exemplos dessas situações perdas em contas a receber decorrente da falência do devedor; perdas relevantes a investimentos; ocorrência de sinistros (e.g. incêndios, etc.); alterações significativas na legislação; pagamento ou sentença judicial, entre outros.

Quando o auditor tomar conhecimento de eventos que afectam de maneira relevante as demonstrações contabilísticas, ocorridos entre a data do término do exercício e a data de emissão do parecer, deve verificar se eles foram, apropriadamente, contabilizados e, de forma adequada, divulgados nas demonstrações.

I.10 CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

A principal função do revisor/auditor é a de, após a realização do exame das contas de uma empresa, emitir um documento sobre as demonstrações financeiras que expresse uma opinião sobre as mesmas.

Em Portugal este documento toma o nome de “Certificação Legal das Contas”(CLC) e tornou-se obrigatório a partir de 1983, ano em que foram aprovadas as primeiras Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

No final de 1993, em sequência da aprovação do novo regime jurídico dos ROC, foram introduzidas algumas alterações ao modelo da CLC. Actualmente e desde 1997, a CLC tem os cinco modelos a seguir descritos:

- CLC com opinião sem reservas: não existem situações que levem à modificação da certificação legal das contas;
- CLC com opinião sem reservas mas com ênfases: existem situações que levem à modificação da certificação legal das contas, porém, que não afectam a opinião (e.g. alterações de políticas contabilísticas, acontecimentos subsequentes, inexistência/ineficácia do sistema de controlo interno, etc.);
- CLC com opinião com reservas (por limitação do âmbito da auditoria e /ou desacordo)
- CLC com escusa de opinião: opinião com reservas por limitação de âmbito da revisão/auditoria;
- CLC com opinião adversa: opinião com reserva por desacordo com o órgão de gestão quanto a asserções em que se baseiam as DF's.

Em casos excepcionais o revisor/auditor pode ser levado a emitir uma declaração de impossibilidade de CLC.

Uma CLC compõe-se de quatro partes, sendo elas a Introdução, as Responsabilidades, o Âmbito e a Opinião (exemplo de uma CLC da Grant Thornton no Anexo 3). De salientar que a Opinião pode ser expressa de uma forma positiva, quando se trata de um trabalho de *audit*, declarando-se que “as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada...” ou expressão equivalente; e no caso dos trabalhos de *review* – exame simplificado, a opinião é expressa de forma negativa, declarando-se que “nada chegou ao conhecimento que leve a concluir que as demonstrações financeiras não apresentam...” ou expressão equivalente.

I.11 PAPÉIS DE TRABALHO

O revisor/auditor deve documentar, através de papéis de trabalho, todos os elementos significativos dos exames realizados e que evidenciam que a auditoria tenha sido executada de acordo com as normas aplicáveis.

Os papéis de trabalho são o conjunto de documentos e apontamentos com informações e provas reunidas pelo auditor, preparados de forma manual ou por meios electrónicos, que constituem a evidência do trabalho executado e o fundamento da sua opinião.

Os papéis de trabalho facilitam a supervisão do trabalho de auditoria, o desenvolvimento profissional do auditor e ainda o planeamento e execução das auditorias posteriores na mesma entidade ou em outras semelhantes. Os papéis de trabalho devem, assim, permitir que um auditor sem prévio envolvimento na auditoria, chegue às mesmas conclusões das produzidas no relatório.

Por conterem documentos e informações obtidas sobre a entidade auditada, que não podem, em hipótese alguma, ser utilizados em benefício próprio ou de outrem, os papéis de trabalho são de natureza estritamente confidencial.

Cada papel de trabalho elaborado deve ainda ser adequadamente identificado, contendo identificação dos auditores, da entidade auditada, da área auditada, referência para indexação (para fins de arquivo e organização, possibilitando a rápida localização de informações), data da realização do trabalho, e assinatura dos responsáveis pela elaboração e revisão.

Os papéis de trabalho, segundo as informações que contêm, devem ser arquivados em pastas, do seguinte modo: o Arquivo Permanente contendo informações sobre a empresa e informações de natureza permanente, isto é, documentos utilizados em diversas auditorias, em determinada entidade; e o Arquivo Corrente onde são arquivados os papéis de trabalho utilizados num dado exercício de auditoria.

I.12 OS REFLEXOS DO SNC NA AUDITORIA

Na linha de modernização contabilística ocorrida na União Europeia, em Portugal procedeu-se à revogação do POC – Plano Oficial de Contas e legislação complementar, criando-se o SNC Sistema de Normalização Contabilística, em vigor desde o dia 1 de Janeiro de 2010, de acordo com o Decreto-Lei n.º 158/2009.

O SNC trata-se de um corpo de normas coerente com as Normas Internacionais de Relato Financeiro (NIRF), em vigor na União Europeia, sendo um importante passo na modernização da informação financeira e contabilística. Nesta fase de implementação, em que as auditorias realizadas em 2010 são, ainda, referentes às contas de 2009, o auditor lida com as contas POC, sendo a sua prestação, em termos

de SNC, importante ao nível de ajudar as empresas a promoverem a implementação do novo sistema.

A mudança de paradigma e de forma acarreta acrescidos riscos de auditoria, uma vez que não se trata apenas de alterar modelos formais, mas de adoptar novas posturas por todos os intervenientes. Há a necessidade de alterar a forma e conteúdo da informação financeira emitida pelas entidades e também de rever e actualizar conceitos, implicando novos esforços em termos de formação profissional.

Assim, apesar do papel do revisor/auditor ser já importante nesta fase, esta mudança terá um verdadeiro impacto ao nível do seu trabalho propriamente dito apenas nos trabalhos de auditoria às contas de 2010, ou seja, em geral, apenas no ano civil de 2011. A mudança de paradigma consistirá num verdadeiro desafio para todos os intervenientes na informação financeira.

PARTE II

APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

II.1 GRANT THORNTON INTERNACIONAL

Em 1924, Alexander Richardson Grant fundou a Alexander Grant & Co., em Chicago. Grant tinha desempenhado funções como auditor senior na empresa Ernst & Ernst (actual Ernst & Young), a qual abandonou para criar o seu próprio negócio. Quando Grant faleceu, em 1938, a firma sobreviveu à mudança e continuou a crescer. Nos anos 60, a firma expandiu internacionalmente, nomeadamente, para Austrália, Canada e Reino Unido. Alexander Grant & Co. tornou-se na nona maior firma de auditoria em 1985, atrás das firmas da era das *Big Eight*. Em 1986 a firma mudou o nome para Grant Thornton, reflectindo a sua ligação no Reino Unido com a firma Thornton Baker.

A Grant Thornton International é uma entidade sem fins lucrativos, não prestando serviços junto dos clientes. É a entidade líder da rede a nível mundial, encontrando-se estruturada juridicamente como uma *private company limited by guarantee*, sem capital social, registada em Inglaterra e Gales.

Assim, a Grant Thornton Internacional é uma organização mundial que presta serviços a nível de auditoria, fiscalidade e assessoria, constituída por firmas independentes ao nível da sua estrutura societária e de gestão, prestando esses serviços a entidades de interesse público, empresas privadas e outros. Actua em sectores diversos, nomeadamente, construção, empresas comerciais, serviços financeiros, sector público, saúde, organizações sem fins lucrativos, empresas tecnológicas, entre outras. Cada firma membro é independente, tendo, contudo, que obedecer aos standards e valores representados pela marca GT International.



Figura 1: Firms Membro da Grant Thornton International
Fonte: Site GT Internacional

II.2 GRANT THORNTON & ASSOCIADOS SROC, LDA [PORTUGAL]

A Grant Thornton & Associados SROC, Lda. (GT SROC) é uma firma membro da Grant Thornton Internacional e está presente em Lisboa e no Funchal, contando com uma equipa de cerca de 40 profissionais e uma carteira de clientes diversificada em diferentes sectores da actividade económica, nomeadamente, navegação, construção civil, imobiliário, turismo, educação e ensino, sector público (e.g. autarquias locais e hospitais), produtos de consumo e industriais, lazer e qualidade de vida, tecnologia, e concessões e parcerias público/privadas, no segmento de empresas e grupos económicos de média dimensão.

Os sócios responsáveis pela Auditoria/Revisão Legal de Contas são Carlos Lisboa Nunes e Victor Seabra Franco e ambos possuem uma vasta experiência de cerca de 30 anos na área em questão. Em Setembro de 1989 ambos constituíram a Sociedade de Revisores Oficiais de Contas, Victor Franco e Lisboa Nunes, a qual, em Dezembro de 2004, foi transformada na actual sociedade Grant Thornton & Associados, SROC, Lda.

A 22/12/2004 houve então uma alteração dos estatutos relativamente à transformação de sociedade civil em sociedade civil sob a forma comercial por quotas. Procedeu-se também à alteração da denominação social, ao aumento do capital social, efectuado na modalidade de entrada em numerário e entraram as sócias Grant Thornton e Maria do Rosário Albertino. A sociedade alterou a sua denominação por transformação da sua forma jurídica, passando a Grant Thornton & Associados, SROC, Lda. A Grant Thornton e Associados, SROC, Lda., é uma sociedade por quotas, registada na Conservatória do Registo Comercial de Cascais, sob o n.º 502286784. Em Janeiro de 2010 a estrutura societária da empresa registou uma nova alteração, estando, actualmente, o capital social distribuído da seguinte forma: Carlos Lisboa Nunes com 48 % do capital; Victor Seabra Franco com 48 % do capital; Pedro Lisboa Nunes com 3,6 % do capital; e Grant Thornton International, sociedade registada em Inglaterra com 0,4 % do capital.

Esta empresa encontra-se registada na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas com o n.º 67, e na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários com o n.º 314 (desde Maio de 1992), sendo um requisito indispensável para a realização de auditorias

externas a empresas com acções e obrigações cotadas em Bolsa, de acordo com o previsto no Código de Valores Mobiliários.

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

Até às alterações introduzidas pelo Decreto-Lei 224/08, era da exclusiva competência da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas o desenho, concepção e implementação do sistema de controlo de qualidade da profissão. No âmbito das suas competências, a Comissão de Controlo de Qualidade, no sorteio público realizado em 2008, seleccionou a GT SROC para ser objecto de verificação no âmbito dos controlos regulares e programados. Os resultados foram positivos, não tendo sido identificada qualquer situação de excepção ou recomendação.

Em Outubro de 2008, a GT SROC foi também objecto de verificação do seu sistema de controlo de qualidade por parte de uma equipa de profissionais que integram a rede, sendo a equipa supervisionada por um membro da Grant Thornton International. Foram identificadas algumas recomendações, de menor dimensão e expressão, no sentido de garantir um melhor alinhamento dos procedimentos adoptados com os da rede, nas áreas da independência e desenvolvimento profissional.

Por último, no que diz respeito à situação financeira da empresa, os últimos dados disponíveis são relativos ao volume de negócios do exercício de 2008, tendo-se verificado a seguinte distribuição:

Revisão Legal de Contas e Auditoria Financeira:	1.660.150 €
Outros Serviços de garantia de fiabilidade:	470.180 €

Apesar da crise económica internacional relacionada com os mercados financeiros, que se agravou substancialmente no período de 2008, tem sido possível obter um crescimento do volume de actividade, o que vem confirmar a consolidação

da Sociedade, em termos de mercado. É de salientar a boa estrutura financeira da empresa, para o qual tem contribuído o facto de não se proceder, tanto quanto possível, à distribuição dos lucros. (*Relatório de Transparência 2008*).

II.3 SERVIÇOS PRESTADOS

Os diversos tipos de serviços prestados pela GT SROC enquadram-se nos seguintes:

Ω AUDITOR EXTERNO: A GT SROC encontra-se inscrita na comissão de Mercado de Valores Mobiliários como auditor Externo, desde 1991. Este registo traduz o reconhecimento das suas qualificações e competências, permitindo prestar serviços de auditoria em entidades com títulos admitidos à cotação em Portugal.

Ω AUDITORIA DE PROGRAMAS COMUNITÁRIOS: A GT possui uma vasta experiência na realização de auditorias a programas comunitários desenvolvendo de forma regular serviços nesta área.

Ω SERVIÇOS RELACIONADOS: Em virtude da sua abordagem e metodologia de auditoria, privilegiando o adequado conhecimento do negócio dos seus clientes, a organização reconhece ter competências para a prestação de outros serviços relacionados com a auditoria, nomeadamente, auditorias financeiras em processos de aquisição ou no âmbito de due diligence; avaliação de entradas em espécie para a realização de capital social, de acordo com o art.º 28.º do CSC; e emissão de pareceres relacionados com processos de transformações e fusões / cisões de empresas.

II.4 ESTRUTURA ORGANIZACIONAL

A equipa GT está estruturada de acordo com o organograma da figura 2. No nível superior da cadeia hierárquica estão os dois partners (sócios). Os dois partners

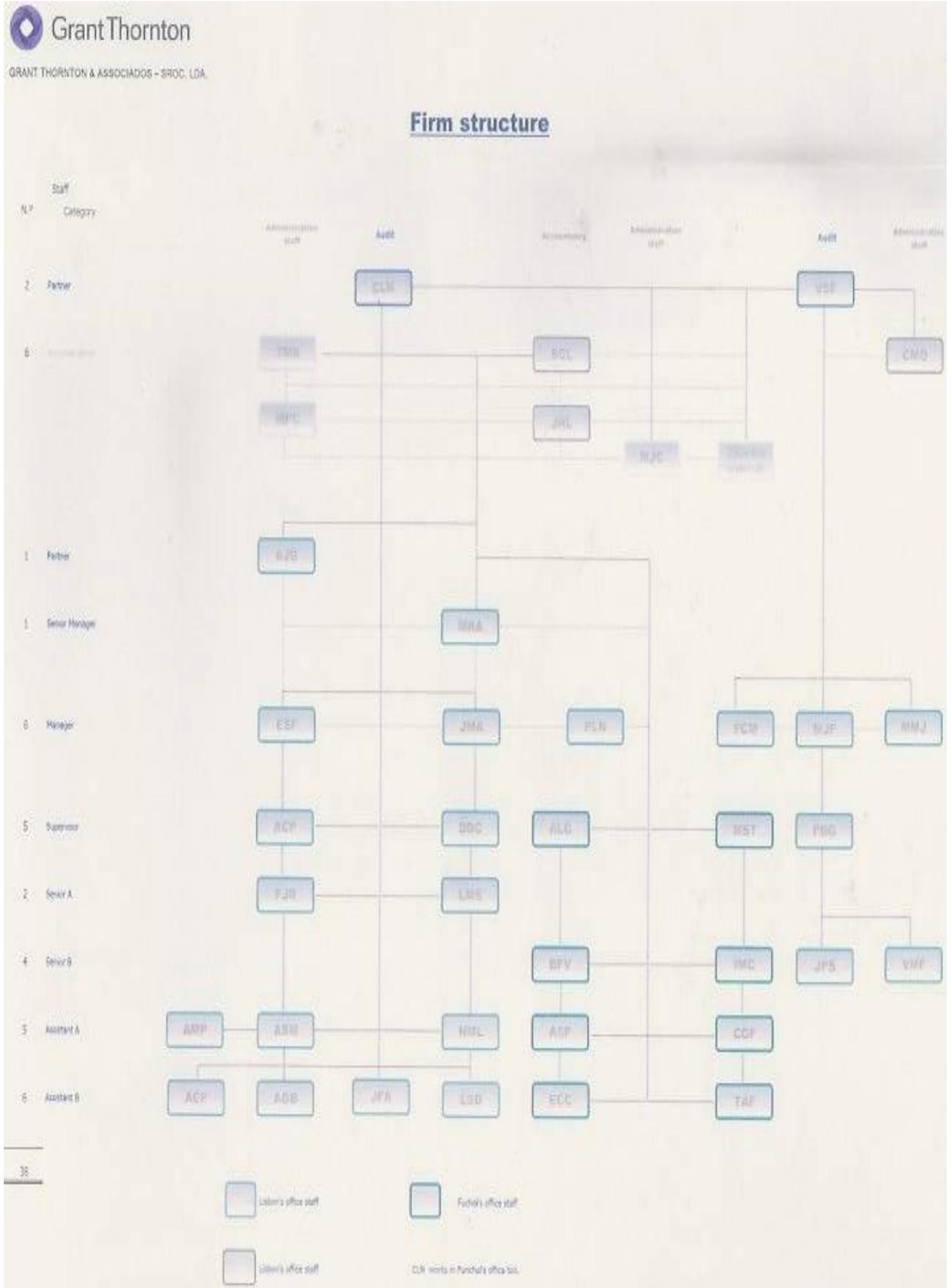


Figura 2: Organograma Grant Thornton SROC, Lda.
Fonte: Grant Thornton SROC, Lda.

têm a seu cargo a administração da empresa e o principal contacto com os clientes, especialmente ao nível dos seus órgãos sociais. Apenas estes têm a competência de assinar as propostas e os contratos de prestação de serviço, bem como os relatórios e pareceres.

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

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

Os assistentes são os responsáveis pela execução do trabalho de campo, especialmente a nível da abertura dos mapas de trabalho, inspecções físicas e documentais, preparação de pedidos de confirmações externas, análises dos movimentos e dos saldos das contas, entre outros. Estas tarefas são desempenhadas sob a orientação directa dos seniores e com base nos programas de trabalho.

Ao pessoal do sector administrativo compete a realização de tarefas de auxílio e necessárias ao funcionamento da empresa, tais como, facturação de clientes, imputação de despesas aos clientes, conferência das facturas de fornecedores, pagamentos, contabilidade, tesouraria e questões relacionadas com pessoal (departamento de contabilidade); arquivo, agenda, reprografia, questões relacionadas com o sistema informático (secretárias); e telefone, fax e economato (repcionista).

Não existindo um departamento de recursos humanos na empresa, as actividades relacionadas com este sector são desenvolvidas pela sénior manager, tais como processos de recrutamento, envio de planeamento a todo o pessoal depois de ser elaborado em conjunto com os outros managers (existe uma reunião semanal para o efeito), controlo dos tempos, etc. A sénior manager desempenha ainda a função de responsável pelo departamento administrativo/financeiro da empresa.

PARTE III

ATIVIDADES DESENVOLVIDAS

III.1 ACTIVIDADES DE FORMAÇÃO E ADAPTAÇÃO

Após a recepção na empresa pela sénior manager, da apresentação das instalações e dos colegas de trabalho, das formalizações e das considerações a nível de funcionamento da empresa, a primeira semana na empresa foi passada com actividades de formação e de adaptação, acompanhada de duas colegas seniores.

Assim, os primeiros dias foram reservados à leitura de documentos importantes, nomeadamente, o Manual de Auditoria, o Manual do ROC, Programas de Trabalho genéricos, Manual de Gestão de Risco, POC, SNC e Pastas de Clientes. Esta fase revelou-se deveras importante a nível da ambientação à profissão e ao trabalho a desenvolver e também para uma assimilação das responsabilidades, regras e normas a cumprir.

Durante os restantes dias da primeira semana a tarefa realizada foi a abertura de pastas do ano de diversos clientes. Para cada cliente existem dois arquivos: o dossier permanente, que se mantém de ano para ano, sendo apenas actualizado; e o dossier corrente de cada ano. Esta tarefa proporcionou um primeiro contacto com as peças documentais que integram as pastas dos clientes e um conhecimento dos mesmos, uma vez que foram abertas pastas para uma grande parte das entidades que constituem a carteira de clientes da Grant Thornton, SROC.

O *Permanent File* (PF) ou Dossier Permanente contém informação sobre matérias com interesse permanente e deve ser revisto cada ano, de forma a certificar que o mesmo apenas contém documentos de interesse futuro. Os documentos sem interesse futuro são retirados e arquivados num dossier, o *Dead File*. O primeiro item do PF é um índice com as referências e respectivas descrições dos documentos que o compõe, relacionados com informações gerais da empresa, informações do pessoal da empresa e consultores, sistema contabilístico e sistema de controlo interno, contratos e acordos e outros (Anexo 4).

O Dossier Corrente é composto por duas partes: o *Main Current File* (MCF) e o *Supporting Current File* (SCF). Tal como no PF, o primeiro item constante no MCF é o índice com as referências e descrições dos documentos que o compõe, estando

dividido em quatro secções: A – Demonstrações Financeiras, que inclui demonstrações financeiras, relatórios, contas fiscais e *package*¹; B – Revisão, que inclui formulários e memos, avaliação da continuidade da empresa, revisão dos eventos subsequentes e mapa de ajustamentos; C – Planeamento, incluindo o planeamento do trabalho (APM – *Audit Planning Memorandum*) e a materialidade, entre outros; e D – Outros, que contempla a revisão analítica, notas, carta de advogados, balancetes, circularização, entre outros (Anexo 5).

O SCF é integrado igualmente por um índice, seguido dos diversos ciclos de trabalho, onde se arquivam os papéis de trabalho e suportes documentais relacionados com cada um. Os ciclos de trabalho GT estão divididos da seguinte forma: E – Imobilizações Incorpóreas; F – Imobilizações Corpóreas; G – Investimentos Financeiros; H – Existências, Compras, Contas a Pagar e Outros Acréscimos e Diferimentos; I – Vendas, Prestação de Serviços, Clientes, Contas a receber e Outros Acréscimos e Diferimentos; J – Intragrupos; K – Disponibilidades; L – Financiamentos; M – Impostos IRC; N – Capital Próprio; O – Custos com Pessoal; P – Impostos IVA; Q – Outros Custos e Proveitos; R – Derivados; S – Imparidade; T – Consolidação; e U – *Rollforward Procedures* (Anexo 6).

III.2 TRABALHO ESPECIAL

Após a primeira semana, o primeiro mês do estágio foi passado no escritório da empresa, em colaboração num trabalho especial que estava a ser desenvolvido. Este trabalho surgiu no seguimento de um trabalho de auditoria da empresa e consistia na conferência das contas correntes de clientes, dos últimos quatro anos, de uma instituição de ensino. Para o efeito, existiam ficheiros da tesouraria com o histórico dos itens pagos e não pagos de cada cliente e extractos da contabilidade, os quais eram cruzados e confrontados com tabelas de preços da instituição, de modo a detectar eventuais erros ou reclassificações a efectuar. O *output* do trabalho é um ficheiro Excel com o resumo de todas as situações.

¹ O *Package* é um conjunto de documentos necessário na realização de trabalhos com reporte internacional.

III.3 TRABALHOS INTERINO DE AUDITORIA

Num trabalho de auditoria, para a maioria dos clientes existem duas fases do trabalho: uma fase preliminar, antes do final do exercício, a que se dá o nome de “Trabalho Interino” e o “Trabalho Final”, após o fecho das contas do exercício a auditar. O trabalho interino incide principalmente nas questões de controlo interno, sendo realizadas também análises a contas do período do exercício decorrido até à data em que se realiza o trabalho, sendo necessário depois completar estas análises no trabalho final.

Ao longo dos primeiros meses de estágio, na fase de trabalhos interino (até Dezembro de 2009), tive oportunidade de colaborar em cinco projectos distintos, nomeadamente, numa empresa comercial, de matérias-primas do sector farmacêutico, alimentação humana e veterinária; num grupo de empresas integrado por um empreendimento turístico, uma empresa imobiliária e uma empresa de construção; numa empresa comercial do sector automóvel (representante/distribuidor da marca em Portugal); numa unidade hoteleira e numa empresa de transporte marítimo.

De seguida descreverei as actividades/tarefas realizadas por mim, sendo que, face ao curto período de duração de estágio, à abrangência de todo o trabalho de auditoria e à complexidade de algum dos ciclos, a minha colaboração incidiu, apenas, em alguns dos ciclos: I, K, M, O, P e Q, não tendo tido tempo de desenvolver conhecimentos relativamente às áreas de imobilizado, investimentos financeiros, existências e contas a pagar, intragrupos, financiamento e capital próprio, dada a complexidade destas áreas. Nesta fase de trabalho interino as minhas funções foram essencialmente de apoio a outros colegas.

Tanto nos trabalhos interino como nos trabalhos finais existem programas de trabalho a serem seguidos. Contudo, dada a especificidade de cada cliente e a confidencialidade de dados, os programas de trabalho, bem como os papéis de trabalho não farão parte do conteúdo deste relatório. Figurará em anexo apenas um documento de um teste e de uma sub-lead a título exemplificativo.

PREPARAÇÃO DOS PAPÉIS DE TRABALHO

Aquando da chegada ao cliente, a primeira tarefa passa pela elaboração de um documento ‘elementos a solicitar’ que é entregue aos responsáveis do departamento financeiro. À medida que os documentos são recebidos coloca-se um tique (✓) com uma legenda evidenciando a recepção dos mesmos. São solicitados também, de imediato, os balancetes do razão, de terceiros e de abertura para que se proceda à sua introdução nos papéis de trabalho: uma tarefa imprescindível no início de qualquer trabalho para uma visão global das contas e para organização do dossier SCF. Estes papéis de trabalho são um conjunto de *sheets* de vários documentos do Excel. O documento principal contém a “TB” – *Trial Balance*, onde são inseridos os valores constantes no balancete do exercício em análise e onde permanecem também os valores inseridos no exercício anterior, de modo a obter balancetes comparativos (Anexo 7). Ainda no ficheiro principal existem outras *sheets*, nomeadamente, o “Activo”, “Passivo” e “Demonstração de Resultados” (Anexo 8), que compõe a revisão analítica na secção D/2 no MCF. A par deste ficheiro principal, existem mais 13 ficheiros, cada um referente a cada um dos ciclos de trabalho mencionados anteriormente, com excepção dos ciclos R, S, t e U do SCF (Anexo 9). Estes ficheiros formam assim as *Lead Schedule* de cada um dos ciclos, sendo que a cada um dos ciclos estão alocadas as rubricas do balancete a eles pertencentes (e.g. a conta 64 - custos com pessoal e a conta 24.5 – segurança social estão alocadas à *Lead Schedule* do ciclo “Custos com Pessoal”). Na TB, seguida da descrição da rubrica, existe uma coluna “referência GT” que menciona a letra do ciclo a que a conta está alocada. Cada *Lead Schedule*, bem como a TB e todos os restantes papéis de trabalho são identificados com o nome de quem realiza e revê o trabalho, a data em que é efectuado, o nome do cliente auditado e a referenciação do papel de trabalho.

Todas as *sheets* contidas nesta pasta de papéis de trabalho estão ligadas à TB e recebem dela os respectivos valores de cada conta após o balancete ser carregado. Os documentos estão formatados de modo a que se possa confirmar que o balancete está balanceado e bem introduzido e se todas as ligações entre as diversas *sheets* estão bem efectuadas – a linha “Totais” da TB e as linhas abaixo dos quadros nas *sheets* de revisão analítica devem evidenciar zeros.

Ainda relacionado com esta tarefa, há que ter em atenção que no balancete as rubricas de terceiros (clientes, fornecedores e outros devedores e credores) apresentam o saldo pelo valor líquido, pelo que se torna necessário a obtenção dos balancetes de terceiros para que se consiga desdobrar o saldo líquido em saldo devedor e credor.

Outro procedimento inicial num trabalho de auditoria, a par da introdução do balancete é a conferência do balancete de abertura do exercício a auditar com as demonstrações financeiras do exercício anterior assinadas, de modo a salvaguardar alterações às mesmas. O balancete de abertura é também conferido com o último balancete introduzido no trabalho do exercício anterior (caso seja um trabalho recorrente), de modo a prevenir alguma alteração que tenha existido e não esteja ainda evidenciada nos papéis de trabalho.

Para terminar a preparação dos papéis de trabalho, imprimem-se todos estes documentos e arquivam-se no dossier corrente, sendo que cada *Lead Schedule* será o rosto de cada área de trabalho, que se vai completando com a introdução de referências, na respectiva coluna para o efeito, nas rubricas analisadas, à medida que o trabalho se desenvolve.

A referenciação dos papéis de trabalho é também um aspecto muito importante, na medida que permite uma fácil e rápida localização dos documentos nas pastas de trabalho. Todos os papéis de trabalho são referenciados, existindo referências externas, para correlacionar as informações de um papel de trabalho para outro; e referências internas, dentro de um mesmo papel de trabalho. As referências são alfanuméricas e evidenciadas em vermelho. Cada papel de trabalho é referenciado com a letra do respectivo ciclo a que se refere, seguida de um número, com uma numeração sequencial, De salientar ainda que os ficheiros preparados em suporte digital contêm um “x” antes da numeração normal (e.g. **xK/21** – papel de trabalho do ciclo disponibilidades em formato digital; **K/22** – papel de trabalho do ciclo disponibilidades em suporte de papel).

LEVANTAMENTO DE PROCEDIMENTOS DA ÁREA DE VENDAS

Uma das tarefas realizadas num dos projectos em que colaborei prendeu-se com a actualização do levantamento de procedimentos da área de vendas já elaborado no trabalho de anos transactos.

O levantamento de procedimentos da área das vendas consiste num levantamento exaustivo de todo o processo de uma venda, desde a encomenda efectuada pelo cliente até ao pagamento, incluindo o registo contabilístico da transacção. Este levantamento é efectuado através de entrevistas com as pessoas envolvidas directamente no processo. Com este trabalho pretende-se observar quais os princípios base aplicados ao nível do sistema de controlo interno, relacionados com autorizações, delegações de competências e segregação de funções de concessão de crédito, armazenagem, expedição, facturação, cobranças, aprovação e emissão de notas de crédito e aprovação de anulações de créditos incobráveis; aprovação formal de cada encomenda quanto ao *plafon* de crédito, disponibilidade do produto, preços e condições de vendas, existência de mecanismos de confirmação da efectiva entrega de cada encomenda ao seu destinatário e análise de antiguidade de saldos de clientes e outros devedores.

Assim, após a leitura do levantamento já existente e análise de todo o processo foi desenvolvida uma entrevista com o responsável da área e actualizado o documento. A par desta tarefa foi também realizado um *Walkthrough* ao sistema de vendas, isto é, partindo de uma encomenda de um cliente, seleccionada aleatoriamente, foi percorrido todo o processo inerente a uma venda, averiguando se todos os passos tinham sido cumpridos, de modo a detectar a existência de falhas a nível de controlo interno, deixando uma cópia de todos os documentos relacionados com essa venda apenas ao levantamento de procedimentos (Anexo 10).

TESTE ÀS VENDAS

Após a realização e análise do levantamento de procedimentos da área das vendas, os pontos de controlo são identificados, de modo a preparar um teste ao

sistema de controlo interno da área. Para a realização do teste selecciona-se, aleatoriamente, um processo de ponto de partida, determina-se o número de elementos a analisar e calcula-se o intervalo a considerar entre cada processo, por exemplo, com base no total de facturas emitidas até à data de realização do trabalho e do número de elementos a analisar, para um determinado período temporal. Definem-se igualmente critérios para situações anómalas que se verifiquem, como por exemplo, a ausência de processos. No final do teste analisam-se os resultados, referindo nas notas e conclusões as situações anómalas e fazem-se as recomendações necessárias para eventuais melhorias no sistema de controlo interno. De salientar que a preparação do teste e definição dos critérios foram realizados pelo sénior presente no trabalho, tendo a minha contribuição sido ao nível de execução do teste propriamente dito.

TESTE ÀS COMPRAS

A nível do sistema de controlo interno da área de compras, a realização dos testes nesta área é em tudo semelhante à realização dos testes na área das vendas descritos no ponto anterior. Nesta tarefa foi igualmente o sénior do trabalho quem preparou o teste a efectuar e definiu os critérios, tendo eu seguidamente realizado o teste.

PAGAMENTOS AO ESTADO: IVA, Retenções na Fonte, Taxa Social Única

Outra das tarefas que realizei na maioria dos projectos em que participei, nos trabalhos interino, foi a verificação de pagamentos ao Estado, nomeadamente, pagamentos de IVA, Retenções na Fonte e Taxa Social Única. O procedimento passa por solicitar as declarações de IVA, mensais ou trimestrais consoante cada caso específico de cada cliente, as declarações mensais de Retenções na Fonte e as de Taxa Social Única. O objectivo é testar os cálculos, de modo a averiguar se os montantes a entregar/receber ao Estado foram os devidos e se foram cumpridos os prazos legalmente em vigor para o efeito, existindo papéis de trabalho preparados para o

efeito. São solicitados também os comprovativos de pagamento. Relativamente ao IVA, quando existe lugar a imposto a recuperar e caso a entidade tenha solicitado o reembolso do montante há também que averiguar se o mesmo já foi entregue pelo Estado. Existe também um papel de trabalho onde se compõe um histórico, registando-se os reembolsos pedidos e as datas de recebimento, ao longo dos anos em que se realize trabalho.

No teste aos pagamentos da Taxa Social Única há que ter em conta as diversas categorias de pessoal, distinguindo entre órgãos sociais, pessoal, pensionistas, pessoal com deficiências, situação de primeiro emprego, residentes no estrangeiro, etc., de modo a verificar a aplicação correcta das taxas em vigor.

Na análise de pagamentos ao Estado, faz-se também o confronto dos saldos na contabilidade das respectivas rubricas com os valores constantes nas últimas declarações entregues e nos valores de reembolso de IVA solicitados e ainda não recebidos e, quando existam, as diferenças são apuradas.

Este trabalho realizado no interino é efectuado, apenas, para os períodos do exercício que já decorreram até à data do trabalho, sendo depois completada a análise dos restantes meses no trabalho final.

PAGAMENTOS AO ESTADO: PEC E PC

Em algum dos projectos tive a meu cargo o teste do cálculo do Pagamento Especial por Conta e do Pagamento por Conta. Existe um ficheiro modelo já preparado para o Cálculo do PEC e PC, onde se introduzem os elementos necessários ao cálculo, nomeadamente o volume de negócios, o montante da colecta, os pagamentos por conta devidos e as retenções na fonte suportadas no ano anterior, com base no “modelo 22” do ano anterior. Após a realização deste cálculo, caso haja lugar a algum dos pagamentos, é solicitado o comprovativo dos mesmos, de modo a verificar o pagamento pelos montantes devidos e nos prazos estabelecidos por lei. Nos casos em que há data do trabalho ainda não se tenha vencido alguma data de pagamento, no trabalho final os restantes pagamentos são verificados. É igualmente feito um

confronto com o saldo da respectiva rubrica na contabilidade e averiguadas as diferenças, caso existam.

RESUMO DE ACTAS

Esta tarefa consiste em rever as actas de todas as reuniões ocorridas durante o ano (Conselho de Administração, Assembleia Geral, Comissão Executiva, etc.), efectuar o resumo das mesmas e fazer o cruzamento para outras áreas de trabalho. Seguidamente discute-se com o sénior questões que possam ter impacto potencial no trabalho de auditoria.

ANÁLISE DAS CONTAS DE BANCOS – DEPÓSITOS À ORDEM

O primeiro passo desta tarefa é preparar a *Sub-Lead* de depósitos à ordem (Anexo 11), de modo a ter uma percepção das variações ocorridas face ao período homólogo e verificar se existem novas contas em bancos ou se alguma foi encerrada.

Posteriormente solicitam-se as reconciliações bancárias de todas as contas de bancos e os extractos bancários do último mês, de modo a cruzar os valores presentes nas reconciliações com os saldos da contabilidade e com os saldos dos extractos bancários.

As reconciliações bancárias são elaboradas no sentido da harmonização entre os movimentos bancários e a sua reflexão na contabilidade e vice-versa, sendo a execução destas de extrema importância no âmbito do tratamento contabilístico. Na prática, pretende-se obter a justificação da diferença existente entre o saldo apresentado no extracto bancário e o saldo constante na rubrica de bancos no balancete da empresa. Assim, é frequente encontrarem-se situações em que temos movimentos contabilizados pela empresa mas não debitados ainda pelo banco (pagamentos e recebimentos através de cheque, por exemplo). Acontece por vezes também o banco creditar a conta do cliente sem que, ao mesmo tempo, exista na contabilidade a evidência de tal movimento (extravio de um aviso de lançamento

referente a depósito de juros, por exemplo). As diferenças podem ainda advir de erros na contabilização.

A exactidão aritmética das reconciliações bancárias é verificada, é averiguado com que se frequência são realizadas (em princípio devem ser efectuadas numa base mensal) e se estas estão devidamente rubricadas por quem as efectua e por quem as confere (evidenciando segregação de funções).

Caso haja movimentos em aberto nas reconciliações bancárias averigua-se se estes foram regularizados no mês posterior: para os movimentos em aberto no banco verifica-se se já foi efectuado o desconto, para os movimentos em aberto na contabilidade verifica-se se já foi efectuado o respectivo lançamento e para as situações de erros de contabilização verifica-se se já foram efectuados os lançamentos rectificativos.

É necessário dar especial atenção às datas dos movimentos em aberto para verificar a antiguidade dos mesmos e questionar o responsável da contabilidade por quaisquer itens excepcionais, como por exemplo, cheques em trânsito emitidos há bastante tempo.

Todas as questões analisadas são evidenciadas nos papéis de trabalho, neste caso directamente nas fotocópias das reconciliações bancárias obtidas junto do cliente com tiques e as respectivas legendas, como de seguida se exemplifica:

- ✓ Conforme balancete geral a dd-mm-aaaa
- Ω Conforme extracto bancário/resposta do banco a dd-mm-aaaa
- ✓ Verificado desconto no banco (dd-mm-aaaa)
- ^ Cálculos verificados.

ANÁLISE DE CONTAS DE CUSTOS

Na fase de trabalho interino efectua-se, também, testes e análise documental das contas de custos, os quais se completam no trabalho final do exercício. O primeiro passo consta em proceder a uma revisão analítica com base numa *sub-lead* construída,

de forma a identificar as principais variações ocorridas e as rubricas que apresentam os saldos mais significativos. Devem também identificar-se eventuais encargos que deverão ser periodizados, mediante a revisão das contas de resultados e experiência de anos anteriores. Selecionam-se assim as contas para as quais se deve realizar análise documental ou simplesmente indagar junto do responsável financeiro justificação para a variação, dependendo da situação específica e do conhecimento da empresa. Para as rubricas que são objecto de análise documental solicitam-se os respectivos extractos, define-se um critério de selecção da amostra, com base na materialidade por exemplo, e constrói-se um papel de trabalho onde se registam os elementos dos documentos verificados, nomeadamente o tipo, número e data do documento, a entidade fornecedora, o descritivo do documento e o valor. Verifica-se ainda a existência de contratos que suportem os custos e para os casos em que existam, solicitam-se os mesmos e arquivam-se no PF. Quando estamos perante custos mensais há que verificar se estão contabilizados todos os meses do exercício e quando existam formas de cálculo associadas aos valores há também que testá-las (e.g. custo com comissões = x% de vendas). Deve ainda verificar-se a correcta contabilização e especialização dos custos, analisando os valores registados no início do ano, identificando eventuais custos relativos ao exercício anterior que apenas tenham sido registados no ano em análise e que possam estar a sobreavaliar os custos. Na fase de trabalho final devem também analisar-se os custos do final do ano, identificando eventuais custos por registar do exercício, podendo estar os custos subavaliados, e completar a análise através das respectivas contas de acréscimos/diferimentos. O objectivo do teste passa assim por identificar a natureza da conta, verificar a documentação suporte e a correcta especialização e testar a razoabilidade dos seus montantes. Os papéis de trabalho referentes a análise documental devem ainda reflectir o total da rubrica, cruzado a *sub-lead* (que por sua vez estará cruzada com a *Lead Schedule* do ciclo, onde figura o valor do balancete), e a percentagem dos valores analisados, assim como notas e conclusões do trabalho.

PREPARAÇÃO DA CIRCULARIZAÇÃO

Geralmente, as confirmações junto de terceiros são efectuadas antes do final do exercício, de modo a que não se verifique a impossibilidade de receber as respostas em tempo oportuno para a realização do trabalho de auditoria e posterior emissão do parecer. Todos os bancos, advogados, seguradoras, locadoras e empresas do grupo são circularizados. No que respeita aos restantes devedores e credores da empresa – clientes, fornecedores e outros devedores e credores –, estes são seleccionados após a análise dos seus saldos constantes nos balancetes de terceiros a determinada data, consoante critérios pré definidos, como por exemplo, saldos de valor superior à materialidade apurada para o cliente e saldos contra-natura, entre outros. Aquando da selecção de todas as entidades a circularizar é elaborado um mapa de circularização que posteriormente será picado, à medida que se enviem as cartas, e serve também de controlo à recepção das respostas, na fase do trabalho final. Após a selecção das entidades a circularizar, o mapa de circularização é enviado ao cliente, bem como as minutas das cartas de circularização. O cliente procede à redacção das cartas em papel timbrado da empresa e à sua assinatura, e reenvia-nos todas as cartas conjuntamente com igual número de envelopes já selados e endereçados a cada cliente e ainda um envelope selado e endereçado aos auditores para seguir também dentro do envelope com a carta de circularização a enviar a cada entidade. Quando recebemos todo este material, o procedimento é verificar se existem cartas para todas as entidades seleccionadas e picar o mapa de circularização, identificando quem efectuou, e em que data, o envio das cartas. As cartas e os envelopes vazios são colocados nos envelopes já endereçados às entidades e remetidas por correio.

De salientar que as cartas dirigidas a clientes/outras devedores contém os respectivos saldos de cada um à data do balancete fonte de circularização, de modo a que estes confirmem o saldo constante nos registos da empresa. Já as cartas enviadas aos fornecedores/outras credores não mencionam o saldo, sendo-lhes solicitado apenas a informação do saldo nos seus livros à data do balancete fonte de circularização. Quando a circularização é efectuada a uma data preliminar à data do balanço, tal data nunca deve ser anterior a dois/três meses em relação à data do

balanço e nestes casos é indispensável que posteriormente se realize uma análise aos movimentos que ocorram durante esse período de intervalo.

CONTAGENS FÍSICAS

Uma das experiências que o estágio me proporcionou foi a de participar em contagens físicas. Particpei em 5 processos de contagens físicas, acompanhada de um colega.

No final de cada exercício, de modo a apurar/verificar as quantidades físicas das existências, as empresas realizam contagens físicas nos armazéns para um correcto apuramento de stocks. Algumas empresas têm um plano de contagens cíclicas regulares ao longo do exercício, enquanto outras apenas realizam uma contagem no final de cada exercício.

O papel do auditor passa por acompanhar as contagens, na íntegra ou não, consoante as situações, ou fazer a recontagem de um conjunto de itens seleccionados, de modo a validar a quantificação dos stocks, para que numa fase posterior, ao fazer o trabalho relacionado com existências se consiga averiguar se as quantidades de stock contabilizadas estão correctas, bem como para validar que as últimas entradas e as últimas saídas foram adequadamente contabilizadas e se as mercadorias em trânsito foram efectivamente contabilizadas. É deveras importante verificar os registos dos stocks nos primeiros dias do ano subsequente ao auditado para se certificar a existência ou não de manipulações com o fim de alterar resultados ou encobrir fraudes. A actividade desenvolvida, no que respeita às contagens físicas, consiste em observar os procedimentos seguidos pela empresa na contagem e registo das quantidades, em fazer testes apropriados para determinar se os procedimentos estão a ser devidamente seguidos e se estão a obter contagens físicas satisfatórias.

A situação ideal seria efectuar as contagens à data do balanço, contudo, na prática isto revela-se impossível. Se já para as empresas é difícil concentrarem as suas contagens no último dia do ano, ainda mais difícil se revela para as empresas de auditoria fazerem um acompanhamento das contagens de todos os seus clientes a

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

Todas as contagens por mim presenciadas foram acompanhadas na íntegra, uma vez que se tratava de armazéns de reduzida dimensão, com uma reduzida quantidade de itens. Aquando da chegada ao cliente (num dos casos, as contagens não foram realizadas nas instalações do cliente mas sim numa empresa de logística, onde estavam armazenados os seus stocks), os procedimentos passam por indagar acerca da existência de instruções de contagem, e em caso afirmativo, obter uma cópia. Solicita-se também a listagem com descrição dos itens que vão ser alvo de contagem. De seguida acompanha-se o pessoal da empresa enquanto estes efectuem as contagens, tendo em atenção, durante as mesmas, à arrumação dos armazéns, aos procedimentos de contagem, à constituição das equipas de contagem e à data de validade dos produtos, quando aplicável. À medida que se vão realizando os testes, caso nas folhas de contagem esteja mencionada a quantidade do produto em stock, devem comparar-se estes valores com o resultado da contagem e esclarecer de imediato quaisquer diferenças encontradas. Se as folhas de contagem não mencionam as quantidades, este exercício é realizado no final das contagens, comparando os resultados com os valores de stock no sistema. Também no decurso das contagens são obtidas informações respeitantes à situação do inventário quanto à existência de stocks excessivos, obsoletos, defeituosos, etc., que deverão estar devidamente identificados e em local apropriado. Ao cliente são ainda solicitados elementos de corte de operações à data das contagens físicas, isto é, são solicitadas cópias dos últimos documentos de entradas e saídas dos armazéns. É posteriormente efectuado um memo sobre as contagens físicas que se fornece em conjunto com as listagens obtidas ao sénior do trabalho.

III.4 TRABALHOS FINAL DE AUDITORIA

No último mês e meio de estágio, após 31 de Dezembro, na fase de trabalhos finais, tive oportunidade de colaborar em três projectos, nomeadamente, numa empresa comercial, de matérias-primas do sector farmacêutico, alimentação humana e veterinária, na qual já tinha participado no trabalho interino; numa empresa de prestação de serviços (reboques marítimos) e numa empresa industrial de componentes de automóvel.

Alguns dos procedimentos que sejam repetidos ou apenas completados face ao trabalho interino não serão descritos novamente tão exaustivamente. Neste tópico do trabalho abordarei as actividades desenvolvidas por ciclos, uma vez que nesta fase de trabalhos finais já me foram alocados alguns ciclos de trabalho na íntegra. Os ciclos não serão apresentados pela ordem pela qual constam no índice, mas sim pela ordem pela qual fui executando as tarefas ao longo do tempo.

CICLO K – BANK & CASH

Os procedimentos a realizar relativamente ao ciclo K – *Bank & Cash* ou Disponibilidades, que compreendem as rubricas caixa e bancos tem como base o programa de trabalho deste ciclo. Nos projectos em que participei, algumas empresas possuíam saldo na rubrica caixa. Para estes casos foram elaboradas *sub-leads* desta rubrica e analisadas as contas com valores mais significativos. Foram também solicitadas as folhas de caixa e os valores nelas contidos foram cruzados com o saldo da contabilidade. Foi igualmente verificada a assinatura do responsável financeiro nas folhas de caixa.

Relativamente às rubricas de bancos foi efectuada a *sub-lead* de depósitos à ordem, solicitadas as reconciliações bancárias e realizados os mesmos procedimentos que no trabalho de interino, já descritos anteriormente. Uma vez que no trabalho final temos as respostas de circularização de bancos, a confirmação dos saldos nas reconciliações bancárias elaboradas pelo cliente é feita com a resposta destes. É também verificado se todos os valores e contas referidas nas cartas dos bancos estão

devidamente justificadas, assim como todas as restantes informações constantes das respostas, tal como se as listas de assinaturas actualizadas são consistentes com as informações obtidas junto do cliente.

Nos casos em que os bancos não respondam à circularização deve ser enviada uma 2ª via da carta, acompanhada de uma insistência telefónica junto do banco, por parte da direcção financeira ou da própria administração.

CICLO P – VAT

Neste ciclo foi seguido o programa de trabalho, sendo os procedimentos a efectuar os mesmos que foram descritos anteriormente. Há que ter em atenção se no final do ano existe IVA a pagar e em caso afirmativo verificar o seu pagamento no ano seguinte (se o trabalho for realizado em data posterior à data limite). Os prazos legalmente em vigor para pagamento são o dia 10 de Janeiro e o dia 10 de Fevereiro para os montantes das declarações do mês de Novembro e Dezembro, respectivamente, quando se trata de IVA mensal; para o IVA trimestral, a data limite de pagamento é o dia 15 de Fevereiro, para pagamento do montante da declaração do 4º trimestre. Os valores em aberto nas rubricas de IVA são cruzados com os valores constantes nas últimas declarações do exercício e com o mapa de IVA reembolsos pedidos, se aplicável.

CICLO I – REVENUE

Para este ciclo foi igualmente seguido o programa de trabalho fornecido para cada cliente. As tarefas por mim realizadas relativas a este ciclo prenderam-se com a circularização de clientes e análise de custos associados a este ciclo, nomeadamente, custos com transporte de mercadorias ou *royalties*.

Na circularização de clientes/outros devedores, a primeira tarefa passa por efectuar um controlo às respostas recebidas. Para as respostas não obtidas solicita-se ao cliente que envie uma 2ª via e, quando necessário, uma insistência por telefone,

por parte do responsável financeiro da empresa. É também preenchido um ficheiro de circularização do qual existe já um modelo padronizado e este vai sendo preenchido à medida que se vão recebendo as respostas, de modo a obtermos um resumo da circularização – o resultado da cobertura da circularização, dos saldos confirmados, dos saldos reconciliados e dos saldos validados por outros meios, quando não exista resposta.

Para as respostas de circularização obtidas em que o saldo constante na resposta do cliente seja concordante com os registos dos livros da empresa escreve-se “Concordante” na folha da carta de resposta, evidenciando o saldo e cruza-se o mesmo, através da referência, para o ficheiro de circularização de clientes. Verifica-se também se as respostas estão assinadas e carimbadas.

Para as respostas de circularização obtidas com saldos divergentes dos saldos constantes nos livros da empresa, o procedimento é entregar uma cópia da resposta em causa ao responsável para que seja preparada a respectiva reconciliação entre os dois saldos. Depois de obtidas as reconciliações há que testar as mesmas, verificando que os saldos evidenciados na conciliação são concordantes com os saldos dos registos da empresa e da resposta de circularização e verificando também a exactidão aritmética. Geralmente as diferenças advêm de cobranças e mercadorias em trânsito; de modo a testar os pagamentos em trânsito verifica-se que os respectivos cheques foram movimentados na conta do respectivo banco após a data de circularização e dentro de um prazo razoável; quanto às mercadorias em trânsito há que examinar a correspondente factura e guia de remessa, que devem conter data anterior à circularização, e a confirmação da recepção por parte do cliente em data posterior à da circularização. Concluído este processo escreve-se “Conciliado” na folha da carta de resposta, evidenciando o saldo e cruza-se o mesmo, através da referência, para o ficheiro de circularização de clientes. Verifica-se também se as respostas estão assinadas e carimbadas.

Para as entidades que não respondam à circularização definem-se os procedimentos alternativos a realizar. Nos casos concretos, os procedimentos alternativos passaram por verificar as liquidações subsequentes a 31 de Dezembro

referentes a facturas do exercício anterior, comprovando os talões de depósito ou transferência bancária nos extractos do banco, e se os pagamentos das facturas estão a ser realizados por ordem sequencial, ou seja, se estão a ser pagas as mais antigas em primeiro lugar. Completa-se o mapa de circularização também com os montantes verificados por procedimentos alternativos.

No final do trabalho de circularização, com base no ficheiro de resumo circularização, conclui-se acerca da razoabilidade dos resultados.

Ainda relativamente à circularização de clientes, houve dois casos em que a circularização foi realizada a uma data anterior à data do balanço, no caso concreto, a 31 de Outubro. Para este caso é realizado ainda um procedimento adicional: são analisadas as variações mais significativas dos saldos de clientes entre 31 de Outubro e 31 de Dezembro, nomeadamente, a natureza das transacções.

Quando existem despesas associadas a vendas, estando directamente relacionados com o ciclo *revenue* (e.g. transportes de mercadoria, royalties, etc.), estes custos são analisados neste ciclo. Assim, são analisadas as rubricas de custos procedendo de igual forma à descrita na análise de custos, no trabalho interino, verificando os documentos de suporte dos itens de maior valor, concluindo sobre a validade legal da documentação, razoabilidade, especialização e contabilização e verificar eventuais contratos de suporte existentes. Há que comparar também a variação destes custos com a variação das vendas e se for apurada uma grande discrepância, esta deve ser justificada.

CICLO M – INCOME TAX

Neste ciclo, as minhas tarefas consistiram em obter a certidão de (não) dívida aos Serviços de Finanças, obter a cópia da declaração “modelo 22” do exercício anterior e a respectiva nota de liquidação, preparar a *sub-lead* da conta 24.1 – Imposto sobre o Rendimento e analisar os movimentos ocorridos durante o exercício. Testei também o cálculo do PEC e PC, de forma a verificar se havia lugar a estes pagamentos

no exercício e se tinham sido efectuados pelos montantes devidos e nas datas legalmente em vigor para proceder à sua liquidação.

O teste do cálculo do PEC e PC é efectuado de igual modo ao descrito nas tarefas de trabalho interino; quando já tenha sido efectuado esse procedimento, no trabalho final é necessário apenas completá-lo, verificando os pagamentos ainda não validados.

Para a análise da rubrica #24.1, efectua-se a *sub-lead* da rubrica e cada uma das sub-rubricas é analisada numa base de decomposição, partindo do saldo do exercício anterior e verificando os movimentos ocorridos, de modo a obter o saldo do exercício em análise. Solicitam-se os extractos necessários para o efeito. Na rubrica do PEC é necessário tomar especial atenção à antiguidade do saldo da conta, uma vez que existem prazos legais para reaver os montantes.

Neste ciclo há ainda que verificar a nota de liquidação da declaração “modelo 22” do exercício anterior e, se tiver sido apurado imposto a pagar, verificar o respectivo pagamento; se tiver sido apurado imposto a receber, verificar o seu recebimento. Ambas as situações, bem como os pagamentos de PEC e PC, caso tenha havido lugar a elas durante o ano, devem ser cruzadas com a *sub-lead* da conta 24.1.

CICLO Q – OPERATING EXPENSES

Este ciclo compreende análise de custos e também de proveitos, bem como das rubricas de proveitos e custos diferidos e de acréscimos de custos e proveitos. De salientar que algumas rubricas de custos se encontram alocadas a outros ciclos consoante ao que estejam relacionadas, como é exemplo a, já referida, situação do custo de transporte de mercadorias e *royalties* no ciclo *revenue* ou os custos de conservação e reparação no ciclo de imobilizações corpóreas.

A análise destas contas passa por rever as contas de fornecimentos e serviços externos no período do exercício em análise e proceder à sua análise conforme os procedimentos já descritos anteriormente. Há que ter especial atenção ao “corte” de

operações tanto no início como no final do exercício de modo a perceber se os custos do período não estão sobre nem subavaliados. Deve também verificar-se a relação da natureza da despesa com a actividade da empresa.

Relativamente às contas de acréscimos e diferimentos, os procedimentos a seguir deverão passar pela comparação de saldos actuais com os existentes no final do exercício anterior e verificar se a empresa aplicou, no exercício em análise, políticas contabilísticas consistentes com as do exercício anterior. Há que dar especial atenção à conta 27.3 Acréscimo de Custos, de modo a verificar se nesta conta estão reflectidas todas as responsabilidades certas ou prováveis correspondentes a custos imputáveis ao exercício ou a exercícios anteriores ainda não suportados por documentação externa vinculativa. Contudo, há que ter também sensibilidade para verificar se os custos desta rubrica são de facto necessários e reais. Por outro lado há que averiguar se não existem responsabilidades significativas não contabilizadas, incorridas à data do balanço ou posteriormente, que devessem ser reflectidas no balanço, de acordo com o princípio de especialização dos exercícios. Dentro da medida do possível, deve também testar-se a base de cálculo para tais custos. Na análise que efectuei à conta 27.3 construí um mapa de decomposição do saldo, partindo do saldo do ano anterior, verifiquei a anulação dos acréscimos de custo do exercício anterior e a contabilização dos acréscimos do ano em análise.

CICLO O – EMPLOYEE COMPENSATION

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

O teste de razoabilidade dos salários faz-se com base no processamento salarial de um dos meses (solicitado ao cliente), fazendo-se uma extrapolação para os 12 meses do ano, de modo a averiguar se existem diferenças significativas entre o valor encontrado e o valor contabilizado. Quando estas diferenças surgem e são significativas há que apurar ao que se devem através dos extractos das contas e/ou junto do responsável. Analisa-se igualmente a variação face ao exercício anterior.

Outra tarefa a realizar neste ciclo são os, já referidos na parte do trabalho interino, testes aos encargos sociais. Há que averiguar se o IRS e a TSU retidos aos trabalhadores relativos ao mês de Dezembro estão registados como passivos e se os mesmos foram liquidados até à data limite de pagamento, o dia 20 e 15 de Janeiro do ano seguinte, respectivamente. Os procedimentos são os mesmos que foram elaborados na fase interino, sendo que, caso já se tenha elaborado o trabalho nessa fase, no final do ano é necessário apenas concluir o preenchimento dos mapas, fazer as respectivas ligações com a *lead* de custos com pessoal e cruzar os saldos das declarações do último mês do ano com os saldos em aberto no balancete. Há ainda que solicitar a declaração de não dívida à Segurança Social.

Outro teste a ser realizado é o teste de razoabilidade da estimativa para férias e subsídio de férias a pagar no exercício seguinte, saldo que figura na conta 27.32 – remunerações a liquidar. Para realização deste teste é necessário obter o processamento salarial do mês de Dezembro e efectuar o cálculo, que se traduz pela soma dos vencimentos, multiplicada por 2, acrescida dos encargos sociais. O valor encontrado é cruzado com a conta 27.32 e as diferenças encontradas, se significativas, carecem de justificação por parte do responsável. Há que ter em atenção que o pessoal da empresa pode ter diferentes taxas de descontos aplicadas. Verificam-se também as variações face ao ano anterior.

Por último, é importante averiguar se a empresa necessita de alguma provisão para processos judiciais em curso.

REVISÃO DE EVENTOS SUBSEQUENTES

A revisão de eventos subsequentes é a última tarefa a ser realizada num trabalho de auditoria e os procedimentos a seguir passam pela revisão das transacções e acontecimentos ocorridos após a data das Demonstrações Financeiras, cujo impacto seja significativo, para essas demonstrações. Para tal, solicitam-se as pastas do ano posterior ao ano em análise e examinam-se os documentos (facturas recebidas e emitidas, pagamentos e recebimentos e notas de débito e crédito) para o período decorrido desde 31 de Dezembro até ao último dia de trabalho de campo no cliente. O objectivo passa por encontrar documentos relativos ao exercício em análise apenas contabilizados no exercício posterior ou ainda por contabilizar, sem que se tenha constituído um acréscimo de custos para os mesmos. Existe um mapa a preencher na realização desta etapa e prepara-se seguidamente um *memorandum* documentando o trabalho realizado, de modo a concluir relativamente a potenciais acontecimentos ocorridos após a data do balanço com potencial impacto nas DF's da empresa.

III.5 GRANT THORNTON VOYAGER

A ferramenta informática Grant Thornton Voyager (doravante designada *Voyager*) é uma aplicação de *software* desenvolvida pela Grant Thornton Internacional. Esta aplicação providencia uma plataforma eficiente e estável no processo de auditoria, sendo o suporte das metodologias de auditoria GTI que os profissionais GT podem utilizar nos trabalhos de auditoria, revisão e compilação, incluindo as seguintes funcionalidades: a criação de programas específicos de auditoria, que podem ser adaptados para riscos e situações específicas de cada cliente e/ou circunstâncias; avaliação, teste e documentação de controlo interno; vinculação directa dos riscos identificados para os procedimentos de auditoria; execução da auditoria num fluxo lógico (pré actividades auditoria, compreensão da entidade e do negócio, avaliação do risco, resposta à avaliação do risco, etc.); e documentação melhorada.

Na GT SROC esta ferramenta é utilizada para os clientes de maior dimensão. Para os clientes de menor dimensão a sua utilização não é compensatória face ao custo -benefício daí retirado. Um trabalho de auditoria realizado com esta ferramenta é em tudo semelhante a um trabalho desenvolvido sem ela, com a diferença de que deixam de existir os ‘tradicionais’ programas de trabalho, uma vez que o programa os gera automaticamente face às informações da entidade a auditar inseridas, numa fase inicial. Contudo, podem sempre acrescentar-se pontos aos programas de trabalho gerados. À medida que o trabalho se vai desenrolando vão-se anexando os ficheiros de suporte e respondendo às questões directamente no sistema. No último projecto em que colaborei tive a oportunidade de trabalhar directamente com a ferramenta, respondendo às questões dos ciclos por mim trabalhados. Apresentarei de seguida apenas algumas considerações acerca da ferramenta, de acordo como o reduzido conhecimento que tenho da mesma.

No início do trabalho de um dado cliente, a primeira tarefa a realizar é criar um ficheiro *Voyager* para esse mesmo cliente. Após abrir a ferramenta *Voyager*, cria-se um novo trabalho e completa-se a caixa de diálogo (Figura 3) inserindo o nome do cliente – “Empresa ABC” – e definindo a data e tipo (auditoria, revisão ou compilação) do trabalho. Selecciona-se ainda a indústria em que a empresa a auditar está inserida. Se o cliente for uma empresa pública cotada ou se for o primeiro ano de auditoria à

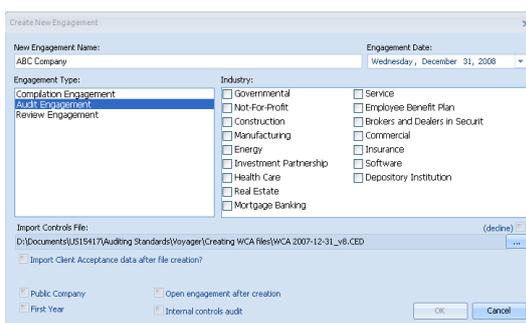


Figura 3: Caixa de diálogo inicial Voyager

mesma, há que definir estas indicações em local apropriado, na caixa de diálogo.

No *Voyager*, em cada trabalho, está definida a equipa de trabalho e as respectivas funções.



Figura 4: Barra de Navegação do Voyager

A barra de navegação do *Voyager* (Figura 4) permite aos utilizadores um fácil acesso a todas as secções do ficheiro do trabalho. As secções, a seguir apresentadas, estão organizadas de modo a seguir o fluxo lógico de um trabalho de auditoria.

O **Voyager Today** contém informação acerca da fase de conclusão do trabalho e ferramentas úteis para a sua gestão; o **Preaudit Activities** contém os procedimentos preliminares de uma auditoria, tais como a aceitação/renovação do cliente; o **Risk Assessment** (Figura 5) contém os procedimentos para identificar e avaliar os riscos da auditoria e desenvolver respostas apropriadas para esses mesmos riscos.

Completar esta secção de forma apropriada é fundamental para a execução efectiva do trabalho;

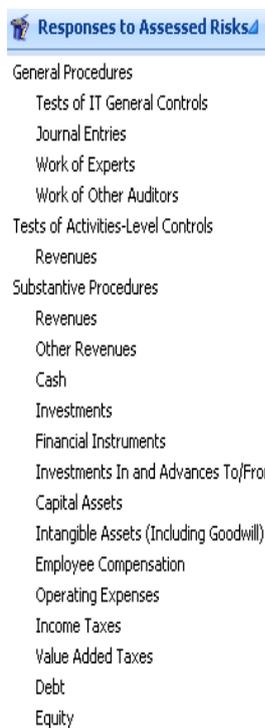


Figura 6: Caixa 'Responses to Assessed Risk' do risco.

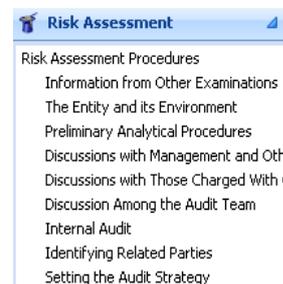


Figura 5: Caixa 'Risk Assessment'

o **Responses to Assessed Risks** (Figura 6) contém os testes de controlo interno e procedimentos de auditoria substantivos organizados por ciclos; o **Concluding Activities e Reporting & Communications** contém procedimentos para relatar o trabalho; o **Quality Control** contém o sinal de final do trabalho; o **Engagement Management** contém a equipa de trabalho, ferramentas de orçamento e tempo, bem como o resumo dos *check in/out* efectuados; o **File Cabinet** contém todos os papéis de trabalho e documentos adicionados ao ficheiro; e o **Toolbox** contém todas as ferramentas que têm *hiperlinks* em todo o ficheiro, incluindo as que são utilizadas no processo de avaliação do risco.

FERRAMENTAS DE AVALIAÇÃO DE RISCO

O registo de informações relacionadas com a compreensão da entidade e o seu contolo interno é feito na secção *Toolbox* da barra de navegação. É fundamental que estes segmentos sejam apropriadamente preenchidos, pois o *Voyager* utiliza as informações aqui contidas para adequar os programas de trabalho e para configurar os níveis de controlo da entidade. A título exemplificativo, um dos menus da *toolbox* é *Organization Structure*, uma secção onde se documentam informações gerais sobre a entidade e o próprio trabalho de auditoria.

RESPONSES TO ASSESSED RISKS

Ao clicar num dos ciclos da barra de navegação *Responses to Assessed Risks* surge um painel com a designação da secção e os diversos pontos do respectivo programa de trabalho (Figura 7). Clicando sobre cada um dos pontos do programa são apresentadas as várias funcionalidades existentes, tais como, adicionar/remover um ponto de trabalho, um memo ou um papel de trabalho; abrir um papel de trabalho para revisão ou modificação; guardar alterações após modificação de um papel de trabalho; adicionar as iniciais do utilizador na respectiva coluna de assinatura *done by*; entre outras. É aqui que, além de se anexarem os papéis de trabalho, se responde às questões do ciclo, através da inserção de memos e assinaturas.

Existem ainda outras opções, como por exemplo, *Guidance*, que exhibe guiões para determinados pontos de trabalho; *Risk*, que exhibe riscos financeiros associados ao procedimento e *Sources*, que exhibe standards de auditoria ou referências do manual de auditoria GTI relacionadas com o ponto em questão, etc.

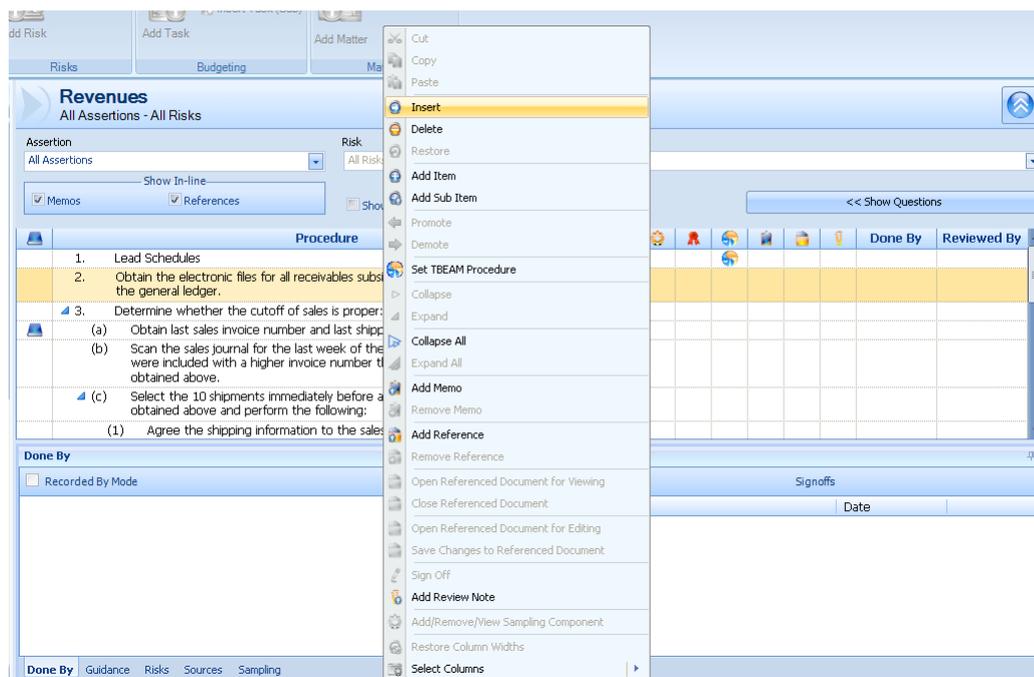


Figura 7: Caixa de Programa de Trabalho do ciclo Revenue

PARTE IV

CONSIDERAÇÕES FINAIS

IV. 1 ANÁLISE CRÍTICA DAS COMPETÊNCIAS

Um estágio é uma forma de um aluno ter um primeiro contacto com o mercado de trabalho e revela-se uma forte ajuda na definição de escolhas futuras e na fase inicial do desenvolvimento profissional.

As competências, ou aptidões, são adquiridas com a prática, factor pelo qual o estágio se revela uma experiência bastante enriquecedora após o término da parte lectiva de um ciclo de estudos. Cada organização tem as suas próprias características, que determinam as variadas competências necessárias à execução das respectivas tarefas, de um indivíduo.

Durante o período de estágio tive oportunidade de desenvolver algumas competências, nomeadamente, a capacidade de comunicação e interpretação, a capacidade de adaptação a novos ambientes, a gestão de conflitos, a organização e flexibilidade, a metodologia de trabalho e de aprendizagem, o espírito de equipa e cooperação, a responsabilidade, a gestão do tempo e a resistência ao trabalho sob pressão, bem como a utilização de variadas ferramentas informáticas.

Em auditoria existe uma grande movimentação entre espaços, de cliente para cliente, e como tal um contacto com variadíssimos tipos de pessoas, com as quais se tem que estar em contacto constante para solicitar documentos ou pedir esclarecimentos. Deste modo torna-se essencial ter uma boa capacidade de comunicação, interpretação e de adaptação a novos ambientes, dada a mudança constante. Assim, como a capacidade de comunicação com o cliente é imperativa, também a capacidade de comunicação escrita/oral, aquando do registo de evidência do trabalho efectuado/discussão de ideias com colegas, é essencial, devendo tomar uma forma estruturada, clara, objectiva e concisa. A capacidade de gestão de conflitos é também uma mais valia pois não se sabe, à priori, como será a relação com os clientes, sendo que a sua posição perante o auditor possa ser da maior abertura e entreadjuada possível como do menos facilitador ao trabalho, dependendo de cada individuo e da forma como cada Organização encara a função de auditoria.

A organização e a metodologia de trabalho e de aprendizagem, a responsabilidade, a gestão do tempo e a resistência ao trabalho sob pressão revelaram-se competências cruciais devido aos *timings* e prazos dos trabalhos a

cumprir e ao impacto/relevância que o trabalho de campo tem num processo de auditoria. Por outro lado, sendo a auditoria uma área tão abrangente e tendo que obedecer a normas específicas é também necessário que se possuam conhecimentos muito diversificados em variadas áreas, e conseqüentemente, uma grande flexibilidade.

O espírito de equipa e cooperação é também fundamental nesta actividade uma vez que os trabalhos se realizam em equipas de vários elementos e a troca de ideias e conhecimentos é uma constante.

Por último, a utilização de variadas ferramentas informáticas foi uma constante ao longo do período de estágio, tendo aprofundado conhecimentos em relação ao *Microsoft Office Excel* – ferramenta de trabalho mais utilizada, e tendo adquirido novas competências a nível de programas com os quais nunca havia tido contacto, como o *software* de auditoria GT – *Voyager*, programas de tratamento de dados – *Idea*, e outputs de *softwares* de contabilidade como o Primavera e SAP, entre outros.

Uma outra competência adquirida, da qual menos consciência alguma vez tenha tomado anteriormente, prendeu-se com a adopção de normas deontológicas e profissionais, uma vez que em auditoria a questão do sigilo profissional, entre tantas outras questões éticas, são elementares.

IV. 2 CONTRIBUIÇÃO DOS CONHECIMENTOS ADQUIRIDOS NA FORMAÇÃO ACADÉMICA PARA O ESTÁGIO

Neste momento, ao contrário daquilo que seria de esperar, de acordo com o senso comum, tenho mais dúvidas que certezas. Isto, essencialmente, devido ao natural “desvio” que existe entre um qualquer plano programático de curso superior e a realidade, cada vez mais alterada e sofisticada, das empresas. Por um lado, esta incerteza está associada à dinâmica e volumosa quantidade de matérias, técnicas e legislativas, a que o ROC/Auditor se encontra obrigado a dominar, de forma a organizar os processos e proteger os legítimos interesses dos seus clientes, ao mesmo tempo que acautela os seus próprios interesses e assume as suas responsabilidades perante terceiros.

Assim, creio que, depois dos conhecimentos adquiridos no decurso da minha formação académica, faltava esta importante experiência profissional para melhor estabelecer a relação entre o pólo de ensino e o desempenho de um cargo dentro desta área. Em suma, durante o meu percurso académico, por mais alertada que tenha sido, quer por professores, quer por alunos que já desempenhavam tarefas na área da auditoria, nada poderia ter maior valor acrescentado do que verificar, no terreno, o cumprimento das regras contabilísticas, a adopção de procedimentos e medidas de controlo interno, bem como os métodos utilizados de forma a melhor rentabilizar os recursos.

Para a realização das tarefas desenvolvidas ao longo do estágio foi crucial o conhecimento adquirido ao longo dos 1º e 2º Ciclos, embora algumas disciplinas tenham tido mais impacto do que outras.

Considero que as disciplinas que mais contribuíram para o desempenho das funções foram, sem dúvida, a auditoria e a contabilidade financeira, pela sua aplicação directa em trabalhos de auditoria e a fiscalidade, pela abrangência que tem ao nível de todas as transacções das empresas, como o pagamento de IVA, cálculo de IRC, entre outros. A contabilidade de gestão, não menos útil, pela divisão das organizações em centros de custos e as disciplinas de finanças empresariais, análise e gestão financeira, cálculo financeiro e investimentos financeiros, por todos os aspectos inerentes ao departamento financeiro de uma organização, desde o financiamento à gestão de tesouraria.

As disciplinas da área de direito revelaram-se também importantes, nomeadamente direito das empresas e dos contratos e contratos internacionais, pela necessidade de análise de questões jurídicas e de diversos contratos celebrados com terceiros, bem como em situações de empresas com transacções de exportação, com bastantes condicionantes, por exemplo, a nível do transporte das mercadorias e responsabilidades associadas.

As disciplinas da área de tecnologias de informação foram igualmente uma mais-valia dada a informatização de todo o tipo de trabalhos nos dias que correm.

Todas as restantes disciplinas tiveram o seu contributo, tais como, a matemática no desenvolvimento da capacidade de raciocínio, a gestão de pessoas na

gestão de conflitos, estabelecimento de relações, avaliação de situações e análise dos próprios departamentos de Recursos Humanos e até o marketing de serviços, uma vez que a própria auditoria se traduz num serviço e há que ter consciência das suas características como tal.

Dada a participação activa nos diversos trabalhos de auditoria e perante as funções e responsabilidades que me foram delegadas, penso que consegui contribuir na Grant Thornton de forma positiva, pelo empenho que coloquei nas minhas tarefas, levando-as até ao final, sempre com um toque de perfeccionismo e pela boa relação interpessoal que mantive com os demais.

Fazendo um balanço do valor acrescentado ao longo do estágio, considero que esta oportunidade foi deveras enriquecedora a todos os níveis, pois além dos conhecimentos práticos e das competências adquiridas, tive a possibilidade de conhecer e estabelecer fortes ligações com o leque de colegas, a quem, mais uma vez, quero agradecer por todos os ensinamentos, partilha de conhecimento e todo o apoio.

CONCLUSÃO

Terminada mais uma etapa na minha vida académica, após a realização do estágio na Grant Thornton SROC chega a altura de fazer um balanço do mesmo. A redacção do presente relatório foi uma forma de solidificar os conhecimentos adquiridos, tanto na disciplina de auditoria como no período de estágio e fazer uma retrospectiva dos cinco meses de trabalho.

A auditoria surgiu numa óptica de detecção de fraudes, evoluindo para um conceito de verificação das demonstrações financeiras, sendo o lucro a base do estabelecimento e previsão dos valores das acções, estando hoje em dia mais direccionada para a área de riscos futuros e para a capacidade da organização os diminuir, através de um adequado planeamento e controlo, sem, no entanto, substituir as questões da propriedade e do lucro. Existe uma forte regulamentação neste sector de actividade, quer ao nível dos serviços, quer ao nível dos profissionais, tendo o auditor que obedecer a um número de requisitos. O planeamento da auditoria revela-se a fase mais importante do trabalho e há que seguir um determinado número de procedimentos.

A revisão/auditoria às contas e a outros elementos financeiros é fundamental para melhorar a transparência e garantir a credibilidade da informação financeira prestada pelas entidades, possibilitando, desta forma, aos utilizadores dessa informação tomarem decisões mais sustentadas. Com o crescente volume de escândalos e crises financeiras, a auditoria tem, cada vez, mais um papel fulcral na minimização do risco a este nível.

A escolha de um estágio em auditoria revelou-se uma experiência extremamente gratificante e compensadora, apesar de todo o esforço exigido, pela abrangência que esta área possui. A grande diversidade dos clientes permitiu-me um conhecimento de diversas áreas de negócio, um contacto com realidades empresariais das mais distintas possíveis e adquirir uma visão geral do funcionamento de uma organização, permitindo enquadrar conhecimentos adquiridos ao longo de todo o percurso académico. Não menos importante, realço todas as práticas inerentes ao processo de uma auditoria, das técnicas utilizadas para a sua execução, bem como

toda a informação necessária para a compreensão de todos estes processos, que estiveram ao meu alcance durante os cinco meses de estágio.

A auditoria é, impreterivelmente, uma área onde se tem contacto com todos os departamentos de uma organização, possibilitando um acumulado de experiências, um elevado alargamento do conhecimento, e inculcando uma crescente sede de saber.

BIBLIOGRAFIA

Almeida, Bruno, *Diferenças de Expectativas em Auditoria: Origens e Componentes*, Economia Global e Gestão, n.º 3, 2003.

Araújo, Inaldo da Paixão Santos, Arruda, Daniel Gomes, Barretto, Pedro Humberto Teixeira, *Auditoria Contábil: enfoque teórico, normativo e prático*, 1ª edição, Editora Saraiva, São Paulo, 2008.

Arens, Alvin A., Elder, Randal J., Beasley, Mark S., *Auditing and Assurance Services an Integrated Approach*, tenth edition, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2005.

Barata, Alberto da Silva, *A Auditoria Externa e a Revisão de Contas ao Serviço da Ética nos Negócios*, Revista de Contabilidade e Comércio, n.º 213, 1997.

Barata, Alberto da Silva, *Contabilidade, Auditoria e Ética nos Negócios*, 2ª edição, Notícias Editorial, Lisboa, 1999.

Borrvalho, João, *A Associação entre a Manipulação dos Resultados Contabilísticos e a Opinião dos Auditores*, Faculdade de Economia e Gestão da Universidade Lusófona de Humanidade e Tecnologia, n.º25, 2008.

Boynton, William C., Johnson, Raymond N., *Modern Auditing: Assurance Services, and the Integrity of Financial Reporting*, eighth edition, John Wiley & Sons, Inc., USA, 2006.

Costa, Carlos Baptista da, *Auditoria Financeira teoria e prática*, 8ª edição, Editora Rei dos Livros, 2008.

Cunha, José Luís Alves, *Normas Técnicas de Auditoria*, Estudos de Gestão, n.º 3, 1995.

Documentação interna e de formação Grant Thornton.

Ferreira, Eugénio, *A Auditoria Financeira*, O Economista, n.º 15, 2002.

Ferreira, José Vaz, *Auditoria e Revisão de Contas*, 1º e 2º Volumes, Apontamentos das aulas de Auditoria, FEUC, 2008.

Manual de Utilização da ferramenta Voyager – GTI , Março de 2009.

Oliveira, Mário Paulo Bettencourt, *Inovação e Conhecimento nos Serviços: o caso do Sector de Auditoria e Consultoria Financeira*, Universidade Técnica de Lisboa, 2004.

Pacheco, Marcela, Oliveira, Denis, Gamba, Fabrício, *A HISTÓRIA DA AUDITORIA E SUAS NOVAS TENDÊNCIAS: UM ENFOQUE SOBRE GOVERNANÇA CORPORATIVA*, Universidade de São Paulo.

Relatório de Transparência 2008 da Grant Thornton & Associados SROC, Lda.

Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, *Revisores e Auditores*, n.º 46, Julho/Setembro de 2009.

Rodrigues, Ismael Baltazar Ferreira, *Revisão de Contas e Auditoria nas PME: impacto contabilístico e fiscal*, Universidade de Coimbra, 2008.

CIBERGRAFIA

<http://ojpeao.blogs.sapo.mz/12251.html> , consultado em 31 de Janeiro de 2010.

<http://ojpeao.blogs.sapo.mz/7694.html> , consultado em 31 de Janeiro de 2010.

<http://ojpeao.blogs.sapo.mz/9450.html> , consultado em 31 de Janeiro de 2010.

<http://ojpeao.blogs.sapo.mz/9881.html> , consultado em 31 de Janeiro de 2010.

http://www.ehow.com/about_5066315_financial-audit.html , consultado em 31 de Janeiro de 2010.

ANEXOS