



Departamento de Ciências Empresariais

Licenciatura em Gestão

Auditoria Financeira e Fiscal

Portefólio

Elaborado por:

Manuela António – nº 20121620

Professor Doutor: Francisco Maia Nobre

Barcarena

Maió 2015

ÍNDICE

PARTE I – ENQUADRAMENTO E CONCEITOS	1
1) A relação da Auditoria Financeira com a Contabilidade	5
2) Os utilizadores da informação financeira.....	6
3) Requisitos de qualidade da informação financeira	8
4) O exercício da informação financeira	10
5) Normas e recomendações da auditoria.....	12
6) Breve abordagem ao sistema fiscal português.....	17
PARTE II – PLANEAMENTO DE UMA AUDITORIA.....	18
1) Organização de uma auditoria	18
2) Conhecimento do negócio do cliente.....	19
3) Planeamento global da auditoria.....	19
4) Risco envolvido na auditoria	20
5) Sistemas contabilísticos e de controlo interno	22
6) A amostragem.....	23
7) Programação detalhada da auditoria e os documentos utilizados.....	24
PARTE III – CONTROLO INTERNO.....	25
1) Controlo administrativo e contabilístico	25
2) Avaliação da eficácia teórica dos sistemas e o seu impacto na programação da auditoria.....	28
3) Testes de conformidades para a análise das diferentes classes de transacções	29
4) Testes aos controlos dos sistemas informáticos	30
PARTE IV – PROCEDIMENTOS DE VALIDAÇÃO	32
1) Testes substantivos e procedimentos analíticos	32
2) Técnicas utilizadas no trabalho de validação	35
3) Validação das diversas classes de contas	38

PARTE V – IMPOSTOS DIFERIDOS	41
1) Interpretação da Directiva Contabilística nº28: «Impostos Diferidos»	41
2) Aplicação a situações reais a directriz	42
PARTE VI – A INSPECÇÃO FISCAL	44
1) Descrição dos procedimentos da inspecção tributária desde a fase de planeamento à fase de elaboração do relatório final	44
2) Compreender e identificar as infracções tributárias em sede de IRC	45
3) Validação das contas referidas nas declarações fiscais.....	45
PARTE VII – RELATÓRIO DE AUDITORIA	46
1) Supervisão do trabalho efectuado.....	46
2) Emissão de recomendações	47
3) Relatório Final	52
PARTE VIII – ANEXOS	53

PARTE I – ENQUADRAMENTO E CONCEITOS

AUDITORIA

“É um exame cuidadoso e sistemático das actividades desenvolvidas em determinada empresa ou sector, cujo objectivo é averiguar se elas estão de acordo com as disposições planeadas e/ou estabelecidas previamente, se foram implementadas com eficácia e se estão adequadas (em conformidade) à consecução dos objectivos”. (Wikipédia)

EVOLUÇÃO DOS OBJECTIVOS DA AUDITORIA

- *Originalmente*, visava a descoberta de erros e fraudes nas contas da empresa
- *Actualmente*, a sua *finalidade primordial* é:

Dar opinião sobre informação/demonstrações financeiras das empresas, “tendo em vista a verdadeira e apropriada posição financeira e resultados das suas operações”.

- *Adicionalmente*, contribuir para a eficiência operacional da empresa e, detectar erros e fraudes

EVOLUÇÃO NO MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA AUDITORIA

- *Originalmente*, abrangiam a generalidade das transacções, envolvendo um grande número de pessoas
- *Actualmente*, o trabalho incide sobre uma *amostra criteriosamente selecionada* e é realizado por um número de técnicos limitados

ASSOCIAÇÕES PROFISSIONAIS DE AUDITORES

Têm por objectivo zelar pelo bom nome da profissão através da emissão de normas técnicas e de ética e deontologia profissional:

- **1880** – Reino Unido (ICAEW) – (disponível em: www.icaew.com)
- **1886** – Estados Unidos América (AICPA) – (disponível em: www.aicpa.org)
- **1974** – Portugal (OROC) – (disponível em: www.oroc.pt)

AUDITORIA EXTERNA EM PORTUGAL E LEGISLAÇÃO

- **1969** – Decreto-Lei nº 49 381, de 15 de Novembro - (**Anexo 1**)
- **1972** – Decreto-Lei nº 1/72, de 03 de Janeiro – (**Anexo 2**)
- **1974** – Constituição da Camara dos Revisores Oficiais de Contas
Portaria nº 83/74, de 06 de Fevereiro – (**Anexo 3**)
- **1979** – Decreto-Lei nº 519-L2/79, de 29 de Dezembro – (**Anexo 4**)
- **1986** – Código das Sociedades Comerciais
(disponível em: www.irn.mj.pt)
- **1991** – Código do Mercado dos Valores Mobiliários
(disponível em: www.cmvm.pt)
- **1993** – Decreto-Lei nº 422-A/93, de 30 de Dezembro (**Anexo 5**)
- **1999** – Revisão do Estatuto do ROC (Decreto Lei nº487/99 de 16/11) e Revisão do
Código das Sociedades Comerciais
(disponível em: www.gproc.com)
- **2000** – Regulamento 6/2000 da CMVM – Auditores
(disponível em: www.cmvm.pt)

TIPOS DE AUDITORIA

- Auditoria Externa
- Auditoria Interna
- Auditoria Fiscal

Quanto à genese do mandato do auditor:

- ✓ Auditoria de fonte legal
- ✓ Auditoria voluntária

Quanto ao âmbito da auditoria:

- ✓ Auditoria geral
- ✓ Auditoria parcial

Quanto à profundidade e extensão dos procedimentos a aplicar na auditoria:

- ✓ Auditoria integral
- ✓ Auditoria por amostragem

Quanto à periodicidade:

- ✓ Auditoria ocasional ou única
- ✓ Auditoria contínua ou recorrente

Quanto ao nível de segurança da opinião do auditor:

- ✓ Auditoria completa
- ✓ Auditoria limitada ou exame simplificado

Quanto à posição cronológica da opinião do auditor em relação ao objecto de auditoria:

- ✓ Auditoria retrospectiva
- ✓ Auditoria prospectiva
- ✓ Auditoria orçamental

Quanto à natureza do mandato do auditor:

- ✓ Auditoria publica
- ✓ Auditoria privada

AUDITORIA EXTERNA VS AUDITORIA INTERNA

Critério	Auditoria Interna	Auditoria Externa
Nomeação do auditor	Pelo órgão de gestão (processo de recrutamento de pessoal)	Pela Assembleia Geral
Vínculo laboral do auditor	Empregado na entidade	Profissional Independente
Direitos do Auditor	Os próprios de um empregado por conta de outrem	Os consagrados na Lei para protecção de uma função de interesse público (CSC e Estatuto ROC)
Remuneração do auditor	Fixada pelo órgão de gestão (tabela de remunerações)	Estabelecida contratualmente, com mínimos legais
Objectivo Essencial	Melhorar as operações, a gestão dos riscos, o controlo interno e a governação	Emitir opinião sobre a fiabilidade do reporte financeiro, conferindo-lhe maior credibilidade
Limites à acção do auditor	Definidos pelo órgão de gestão	Nenhumas
Foco	Nos objectivos, riscos, controlos e operações	Nas Demonstrações Financeiras
Reporte	A administração e Comissão de Auditoria	Aos accionistas
Normas Profissionais	IIA Normas IIA , disponíveis em: www.na.theiia.org e www.ipai.pt	OROC, IFAC; INTOSAI Normas OROC , disponíveis em: www.oroc.pt Normas IFAC , disponíveis em: www.ifac.org Normas INTOSAI , disponíveis em: www.intosai.org

Auditoria Interna

“É uma actividade **independente** de **garantia** e de **consultoria**, concebida para **acrescentar valor** e **melhorar as operações** de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objectivos, através de uma abordagem **sistemática** e **disciplinada** na avaliação e aperfeiçoamento da **eficácia** dos processos de **gestão do risco**, de **controlo** e de **governação**”. (IIA, 1999 – tradução do IPAI).

Auditoria Financeira (Externa)

“É o exame das **demonstrações financeiras** de uma empresa ou entidade, realizado de conformidade com determinadas normas por um profissional qualificado e independente, com o fim de expressar a sua opinião sobre a razoabilidade com que essas demonstrações apresentam a informação nelas contida de acordo com certas **regras** e **princípios**”. (Serrano, 2000)

1) A relação da Auditoria Financeira com a Contabilidade

Com a Revolução Industrial e consequente desenvolvimento da actividade económica, a contabilidade passou a ter um papel cada vez mais relevante sendo um elemento essencial para apoiar a gestão.

“A Auditoria surge sempre muito associada à contabilidade, pois foi através da necessidade de dar credibilidade ao trabalho contabilístico que surgiu a auditoria, neste caso a auditoria financeira” (Simões, 2010).

“A contabilidade refere-se ao trabalho de organização e de elaboração das contas, enquanto que a auditoria compreende o trabalho de verificação e apreciação da credibilidade e exatidão dos dados contabilísticos” (Nabais, 2006).

“(…) para que todos os utentes possam retirar conclusões idóneas da informação financeira que lhes é facultada é fundamental que a mesma seja fidedigna. A auditoria sugere então como forma de dar credibilidade à informação financeira (…)” (Baptista da Costa, 2007).

“A área da auditoria é fascinante e exigente pela diversidade de realidades com que se contacta, é exigente pelo extenso leque de conhecimento que exige, em matérias como a Contabilidade, o Direito (incluindo o acompanhamento constante da legislação), a Fiscalidade, o Cálculo Financeiro e, sobretudo, a Auditoria” (Simões, 2010).

2) Os utilizadores da informação financeira

Toda a informação contabilística sobre as actividades de um individuo ou de uma empresa, no seu todo ou em parte, é considerada informação financeira.

A informação financeira tem como objectivo providenciar dados sobre a posição financeira da entidade a que se refere, das alterações desta e dos resultados das operações, a variados utentes, como o Estado Português ou de outro país, investidores, credores, público em geral, entre outros.

Os utilizadores da informação financeira

Internos	Externos
Accionistas	Investidores /Financiadores
Administradores	Bancos
Gestores	Autoridades supervisores (CMVM, BP, ISP)
Empregados	Administração Fiscal
	Departamentos governamentais
	Fornecedores
	Credores
	Clientes

VANTAGENS DA AUDITORIA PARA:

ADMINISTRAÇÃO	INVESTIDORES	ESTADO
Fiscaliza a eficiência dos controlos internos	Contribui para maior exactidão das demonstrações contabilísticas	Permite maior exactidão das demonstrações contabilísticas
Assegura maior correcção dos registos contabilísticos	Possibilita melhores informações sobre a real situação económica, patrimonial e financeira das empresas	Assegura maior exactidão dos resultados apurados
Opina sobre a adequação das demonstrações	Assegura maior exactidão nos resultados apurados	Contribui para maior observação das leis fiscais
Dificulta desvios de bens patrimoniais e pagamentos indevidos		
Possibilita o apuramento de omissões no registo de receitas		
Aponta falhas na organização administrativa e nos controlos internos		

3) Requisitos de qualidade da informação financeira

CARACTERISTICAS DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

“As demonstrações financeiras devem proporcionar informação acerca da posição financeira, das alterações desta e dos resultados das operações, para que sejam úteis a investidores, a credores e a outros utentes, a fim de investirem racionalmente, concederem crédito e tomarem outras decisões; contribuírem assim para o funcionamento eficiente dos mercados de capitais”.

“A informação deve ser compreensível aos que desejem analisar e avaliar, ajudando-os a distinguir os utentes de recursos económicos que sejam eficientes dos que o não sejam, mostrando ainda os resultados pelo exercício da gerência e a responsabilidade pelos recursos que lhe foram confiados”.

disponível em: http://www.trilogus.pt/downloads/poc_caracteristicas.pdf

UTILIZADORES DA INFORMAÇÃO FINANCEIRA

Investidores → Financiadores → Trabalhadores → Fornecedores → Outros
Credores → Administração Pública → Público em geral

A Informação Financeira é de relevante importância para:

- ✓ Avaliação do desempenho passado da empresa e seus agentes;
- ✓ Avaliação das perspectivas futuras;
- ✓ Tomada de decisões

CARACTERÍSTICAS QUALITATIVAS

Relevância	<ul style="list-style-type: none">• Capacidade da informação em influenciar as decisões dos seus utilizadores• Ajudar a avaliar os acontecimentos passados, presentes e futuros• Confirmar ou corrigir as avaliações passadas• Objectividade e rapidez da informação constituem elementos fundamentais• Oportunidade de divulgação
Fiabilidade	<ul style="list-style-type: none">• A informação tem de estar liberta de erros materiais e de juízos prévios• Evidenciar de forma apropriada a realidade que tem por finalidade representar ou se espera que represente• Os factos devem ser registados de acordo com a sua substância e realidade económica e financeira• A neutralidade e objectividade dos princípios e critérios utilizados nos registos das operações, são fundamentais para a obtenção de informação fiável• Informação relevante e fiável reduz o risco e maximiza a sua utilidade aos diferentes utilizadores
Comparabilidade	<ul style="list-style-type: none">• Característica da informação financeira em ser confrontada com os impactos financeiros de operações similares quer no tempo, quer no espaço• Os factos devem ser registados de forma consistente ao longo dos vários períodos• Acompanhar, durante a sua vida, a evolução e tendências na posição financeira e nos resultados das operações realizadas• Adopção de sistemas normalizados assentes em princípios, critérios e regras comumente aceites
Compreensibilidade	<ul style="list-style-type: none">• Introduzida pelo Sistema de normalização Contabilística, determina a capacidade da informação financeira de ser compreendida pelos utentes

Fonte: http://www.trilogus.pt/downloads/poc_caracteristicas.pdf

Resumindo:

- “Estas características, aplicadas conjuntamente com *regras, princípios e critérios contabilísticos* adequados, permitem a obtenção de demonstrações financeiras capazes de proporcionar uma *imagem verdadeira e apropriada* da posição financeira e dos resultados das operações do fundo”.

4) O exercício da informação financeira

“Todos os documentos, todos os papéis de contabilidade, todas as contas, entre outros, deveriam ser analisados, mas obviamente, devido à dimensão das empresas, este trabalho seria impossível”.

“Na prática, os auditores utilizam ferramentas e técnicas de modo a obter uma amostra dos documentos existentes, utilizando mais tarde testes, exames e confirmações, segundo a metodologia adoptada”.

Na preparação da auditoria

Percepção do funcionamento geral da empresa, diálogo com alguns dos elementos da instituição (responsáveis pela gestão financeira, contabilística e administrativa da empresa). Pedido de *elementos contabilísticos*:

- ✓ Balancetes
- ✓ Extractos
- ✓ Ficheiros de facturação
- ✓ Ficheiros de processamento de salários e comprovativo de entrega das retenções
- ✓ Listas de inventários
- ✓ Relação de imobilizado corpóreo e incorpóreo
- ✓ Declarações de IVA
- ✓ Ficheiros de Segurança Social
- ✓ Balanço
- ✓ Demonstração de resultados
- ✓ Fluxos de caixa e o anexo às contas

Testes, exames e confirmações

“Tratamento dos dados recebidos, implicando percepção global e selecção das informações relevantes, recálculos, confirmação de saldos, confirmação de balanceamento dos documentos e confirmação da plenitude da informação”.

“Realização de diversos testes de auditoria, que servirão de ponto de partida para o trabalho de campo uma vez que indicarão eventuais questões a verificar, a questionar os responsáveis da empresa ou a investigar na própria empresa, nomeadamente”:

- ✓ ***Actualização das informações dos balancetes ao longo do ano***
(permite ao auditor verificar as sucessivas alterações nos planos de contas das empresas)
- ✓ ***Evolução das rubricas de maior relevo***

- **Feita a pesquisa é elaborado o relatório.**
- **No caso de os auditores não concordarem com alguns aspectos detectados são incluídas reservas no relatório final, assim como algumas recomendações.**
 - *As reservas podem incluir as irregularidades* ou a utilização de critérios incorrectos na preparação das demonstrações financeiras.
 - *As recomendações resultam da observação* que os auditores fazem dos procedimentos administrativos da empresa, sendo medidas que estes sugerem à empresa no sentido de melhorar a sua gestão contabilista, financeira e administrativa.

“**O objectivo** de todo um trabalho de Auditoria consiste em fornecer uma opinião independente e verdadeira relativamente às demonstrações financeiras de uma empresa vista em todos os seus aspectos materiais”.

“Procura-se desenvolver uma auditoria não apenas como **projecto destinado à emissão de relatórios sobre actividades passadas**, mas também como um **processo de apoio à gestão das organizações**”.

5) Normas e recomendações da auditoria

Normas de auditoria em Portugal

- Responsabilidade → Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), são periodicamente actualizadas desde Abril de 1999. (**Anexo 6**)
- São um conjunto de *princípios e conceitos* que regulam a profissão de auditoria.
 - ✓ Normas Técnicas de Auditoria
 - ✓ Directrizes Técnicas
 - ✓ Interpretações Técnicas
- Supletivamente são aplicáveis as normas e recomendações internacionais de auditoria da IFAC – International Federation of Accountants. (**Anexo 7**)

Normas Gerais de Auditoria

O auditor deve realizar o seu trabalho com:

- ✓ Diligência
- ✓ Zelo profissionais
- ✓ Cumprir as disposições do Código de Ética e Deontologia Profissional designadamente no tocante a:
 - a) Indenpendência
 - b) Competência
 - c) Sigilo profissional

disponível em:

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Bastonario/2011/CodigoEtica2011.pdf>

Compromisso do auditor como cliente:

- ➔ Reduzir a escrito de forma clara e completa, os termos do compromisso:
 - ✓ Natureza e âmbito
 - ✓ Nível de segurança
 - ✓ Tipo de relatório a apresentar

Quando tais termos não resultem *expressamente da lei*.

Segurança proporcionada pelo auditor:

→ Relativamente à credibilidade das asserções contidas na informação financeira:

- ✓ Evidência recolhida

O nível de segurança pode ser aceitável (elevado, mas não absoluto), ou moderado, conforme se trate de uma auditoria ou de um exame simplificado.

Detecção de fraudes e erros:

→ Não é o objectivo do trabalho do auditor mas, deve ser adoptada uma atitude de dúvida sistemática, tendo presente o risco de ocorrência de tais situações.

“O auditor é responsável pela opinião que expressa, podendo, contudo, para a formação dessa opinião, recorrer ao trabalho de outros auditores ou de outros peritos. Em caso algum pode o auditor recorrer a qualquer forma de subcontratação que vise derrogar ou limitar a sua responsabilidade”.

Normas de Trabalho de Campo

- Trabalho adequadamente planeado
- Assistentes adequadamente supervisionados

Estudo e avaliação apropriados do controlo interno existente, como base da confiança e, também para:

- ✓ Determinação da profundidade dos procedimentos de auditoria

Devem ser *obtidas provas suficientes* através:

- Inspeções
- Observações
- Perguntas e confirmações

Para se obter uma base razoável para a formação de uma opinião relativa às demonstrações financeiras sob exame.

É da responsabilidade do órgão de gestão a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos e caixa da entidade, bem como a adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.

O auditor deve solicitar aquele órgão que subscreva uma declaração confirmando tal responsabilidade, as asserções contidas nas demonstrações financeiras e as informações que prestou no decurso da auditoria.

Normas para Elaboração de Relatórios

O Relatório deve *mencionar*:

- Se as demonstrações financeiras estão apresentadas de acordo com princípios de contabilidade geralmente aceites;
- Se os princípios têm sido consistentemente observados no período sob exame em relação ao período anterior;
- Devem ser aceites como razoavelmente adequadas notas informativas às demonstrações financeiras, a não ser que outra coisa seja mencionada no relatório.

O Relatório deve *conter*:

- A expressão de uma opinião relativa às demonstrações financeiras tomadas como um todo ou a afirmação de que tal opinião não pode ser expressa.

“Quando uma opinião global não puder ser expressa, devem ser mencionadas as razões de tal facto”.

Em todos os casos **onde o nome de um auditor seja associado com as demonstrações financeiras**, o relatório deve conter uma **indicação clara da característica do exame do auditor**, se existir, e o **grau de responsabilidade por ele assumido**.

Normas Técnicas

I – Disposições Preliminares

Pressupostos deontológicos e de disciplina

- ✓ Independência
- ✓ Incompatibilidades
- ✓ Zelo profissional
- ✓ Utilização dos meios humanos que o revisor considere necessários para o cumprimento das normas técnicas

II – Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas

- ➔ Aplicação supletiva das normas de auditoria da IFAC e daUEC (**Anexos 7**)
- ➔ Relações do revisor com os órgãos internos das empresas
- ➔ Procedimentos de revisão legal de contas, que estão subdivididos em três aspectos:
 - ✓ Princípios orientadores
 - ✓ Procedimentos genéricos
 - ✓ Acontecimentos subsequentes

III – Regras de Certificação Legal de Contas

- ➔ Debruça-se fundamentalmente sobre o conceito de certificação legal das contas.
- ➔ Modalidades que pode assumir:
 - ✓ Sem reservas
 - ✓ Com reservas
 - ✓ Adversa

IV – Revisão Legal de Empresas

É dedicado à revisão legal de empresas e para cujo adequado cumprimento se enumeram alguns aspectos ou áreas de que o revisor deve possuir conhecimento adequado.

V – Organização de Processos e Registos

Remete a organização dos processos e registos que os revisores devem possuir e manter no exercício das suas funções para as práticas preconizadas pela IFAC e pela UEC e divulgadas nas suas normas.

Manual do ROC

– LEGISLAÇÃO

Inclui os diplomas fundamentais relacionados com o exercício da profissão.

– DIRECTRIZES E NORMAS DE REVISÃO DE CONTAS

Inclui as Normas Técnicas, as Recomendações Técnicas, as Diretrizes Técnicas e as Interpretações Técnicas da OROC e as Normas da IFAC e da UEC.

– NORMAS DE CONTABILIDADE

Inclui as normas nacionais (POC, Normas e Diretrizes da CNC e Normas fiscais de carácter contabilístico) e as normas internacionais do IASB.

– DIRETIVAS DA CEE

Inclui as 4.ª, 7.ª e 8.ª Diretivas da UE sobre sociedades de capitais.

– ORGANIZAÇÃO PROFISSIONAL

Inclui o Código de Ética e Deontologia Profissional da OROC e as Diretrizes e Normas de orientação ética da IFAC.

– FORMAÇÃO PROFISSIONAL

Inclui as Diretrizes da IFAC sobre formação profissional e uma Recomendação da Comissão Técnica e de Pesquisa da UEC.

– PROCEDIMENTOS DE REVISÃO

Inclui diversos procedimentos genéricos a serem aplicados no decurso da Revisão de Contas.

– CONTABILIDADE FINANCEIRA E DE GESTÃO

Inclui Normas emitidas pela IFAC sobre o assunto.

disponível para download oficial em <http://www.manualdoroc.com/index.html>

As normas de auditoria, em geral, estabelecem:

- Requisitos de independência
- Requisitos de competência
- Metodologia de realização dos trabalhos
 - Planeamento
 - Realização
 - Documentação
- Reporte dos resultados (relatório)
- Tipos de conclusões (por exemplo, as Normas da IFAC)

6) Breve abordagem ao sistema fiscal português

Fiscalização das Sociedades em Portugal

Sociedades por quotas

A designação de um ROC é obrigatória, para o caso da sociedade não ter um Conselho fiscal, sempre que **durante dois anos consecutivos** sejam ultrapassados dois dos seguintes limites:

- Total do balanço 1,5 M€;
- Total do balanço e outros proveitos – 3 M€;
- N° de trabalhadores – 50 (em média).

Sociedades anónimas

De acordo com o DL n° 76/A/2006, de 29/03

Disponível em: http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=731&tabela=leis

As sociedades anónimas podem ser estruturadas de acordo com as seguintes modalidades:

➔ **Conselho de administração e conselho fiscal** - a fiscalização compete:

- ✓ A um fiscal único que deve ser ROC ou SROC;
- ✓ A um conselho fiscal e a um ROC ou SROC que não sejam membros daquele órgão

Obrigatória para as sociedades que sejam emitentes de valores mobiliários.

É também obrigatória para as sociedades que ultrapassem **durante dois anos consecutivos**, dois dos seguintes limites:

- Total do balanço – 100 M€;
- Total de vendas líquidas e outros proveitos – 150 M€;
- N° trabalhadores em média durante o exercício – 150

➔ **Conselho de administração**, compreendendo uma comissão de auditoria e ROC;

➔ **Conselho de administração executivo, conselho geral e de supervisão e ROC.**

Nas Cooperativas

O Código Cooperativo não sujeita as cooperativas à auditoria.

Esta situação tem vindo a ser suprimida, com a revisão do regime jurídico de cada ramo cooperativo – agrícola, habitação, construção consumo e comercialização construção, comercialização.

PARTE II – PLANEAMENTO DE UMA AUDITORIA

De acordo com a DRA 300 (**Anexo 8**), o “planeamento de uma auditoria significa desenvolver uma estratégia geral e uma **abordagem pormenorizada** quanto à natureza, tempestividade e extensão esperadas de uma auditoria, devendo o auditor planear realizá-la de forma eficiente e tempestiva”.

Em *termos de tempestividade* é usual dividir os procedimentos de auditoria em duas fases:

- **Fase preliminar** - aquela em que ainda não estão disponíveis os balancetes referentes à data de referência das DF sujeitas a auditoria.
- **Fase final**

De seguida, é elaborada a estratégia mais apropriada para a auditoria e a verificação das DF do cliente, de modo a garantir que estas foram elaboradas de acordo com as normas em vigor.

Na fase seguinte, é **selecionada a equipa de trabalho**, passando pela identificação dos elementos da equipa, tendo em consideração as especificidades dos mesmos e as competências requeridas.

1) Organização de uma auditoria

Organização de uma auditoria (Anexo 9)

“A auditoria operacional **consiste nas revisões metódicas de programas, organizações, actividades ou segmentos operacionais dos sectores publico ou provado, com a finalidade de avaliar e comunicar** se os recursos da organização estão a ser usados eficientemente e se estão a ser alcançados os objectivos operacionais.” (Haller, 1986)

2) Conhecimento do negócio do cliente

Prevê-se que o auditor entenda o negócio do cliente, a fase “Knowledge of the Business”, bem como o sector em que se insere.

→ O Conhecimento do negócio da empresa permite ao auditor identificar e compreender os acontecimentos, as transações e as praticas, tendo efeito nas demonstrações financeiras.

De acordo com a Directriz, é apresentado um conjunto de passos a serem seguidos numa fase do plano global de auditoria:

- ✓ Conhecimento do negócio;
- ✓ Compreensão dos sistemas contabilísticos e controlo interno;
- ✓ Risco e materialidade;
- ✓ Natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria;
- ✓ Coordenação, direcção, supervisão e verificação;
- ✓ Utilização de tecnologias de informação e alguns assuntos associados ao trabalho.

3) Planeamento global da auditoria

Um adequado planeamento de auditoria contribui para que seja dada uma atenção apropriada a áreas de maior importância, sejam identificados potenciais problemas, as tarefas sejam devidamente distribuídas pelos diversos técnicos e que o trabalho seja completado de forma expedita e dentro dos prazos previstos.

“A good plan is like a road map: it shows the final destination and usually the best way to get there” – H. Stanley Judd

Os *papéis do trabalho* devem estar *cuidadosamente elaborados*, de forma a permitirem que qualquer pessoa externa ao processo de auditoria seja capaz de interpretar, adequadamente, todo o trabalho realizado. Estes devem ainda ser organizados de forma a facilitar o acesso à informação necessária no tempo mínimo.

O trabalho de auditoria compreende um **conjunto de fases** bem estruturado, tendo a **fase de planeamento uma elevada importância**.

4) Risco envolvido na auditoria

Este conhecimento é utilizado pelo auditor para determinar os riscos inerentes e identificação de problemas, de modo a planear e a realizar a auditoria de forma eficaz e eficiente.

Materialidade em Auditoria

Opinião do auditor sobre a informação/demonstrações tem subjacente a materialidade das distorções detectadas:

- ✓ **Distorções materiais** – incluídas no relatório da auditoria
- ✓ **Distorções não materiais** – excluídas do relatório da auditoria (dadas a conhecer à empresa para rectificação de procedimentos).

Considera-se que “uma informação é **materialmente relevante se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões dos utilizadores das demonstrações financeiras**” (OROC)

Risco de Auditoria (Ra) – [**Ra = Ri x Rc x Rd**]

Risco de emitir uma **opinião não apropriada sobre demonstrações financeiras** que padecem de deficiências materiais.

→ *Decompõe-se em três componentes:*

- ✓ Risco inerente (Ri)
- ✓ Risco de controlo (Rc)
- ✓ Risco de detecção (Rd)

Risco inerente (Ri)

- Probabilidade de ocorrerem deficiências com materialidade na informação ou nos saldos das contas, sem entrar em conta com o sistema de controlo instituído na empresa.
- É o risco que deriva das características da própria actividade.

Factores de apreciação

- A integridade, experiência e competência dos administradores;
- A existência de pressões anormais sobre a administração (entraves na negociação com os bancos, dificuldades financeiras graves);
- A natureza da actividade desenvolvida e as suas práticas concorrenciais;
- A dispersão geográfica das instalações.

O auditor pode avaliar como **baixo** risco inerente da auditoria a uma empresa com um passado que não tenha sido manchado por actos ou operações de duvidosa legitimidade, que actue num sector estável da economia, no qual não estejam a ser / sejam sentidas pressões especiais e cuja administração seja séria e competente. Numa empresa com características opostas, o auditor avaliaria o risco inerente como **elevado**.

Risco de controlo (Rc)

A probabilidade de ocorrência de uma deficiência com materialidade na informação ou nos saldos das contas sem ser oportunamente evitada ou detectada pelo sistema de controlo instituído na empresa:

- Quanto **mais eficaz for o sistema de controlo interno** de uma empresa, **mais baixo é o risco** da informação ser afectada por distorções materiais.
- Se o **sistema de controlo interno não funcionar satisfatoriamente**, o risco de práticas fraudulentas ou de ocorrência de erros **será elevado**.

Risco de detecção (Rd)

A probabilidade de os procedimentos realizados pelo auditor não detectarem uma deficiência com materialidade na informação ou nos saldos das contas:

- Quanto **maior for a extensão** e profundidade dos procedimentos de auditoria, **mais baixo é o risco** de detecção (menor é a probabilidade de o auditor não detectar deficiências materiais);
- Quanto **menor for a extensão** e profundidade dos procedimentos de auditoria **mais elevado é o risco** de detecção.

Relação entre Rd, Ri e Rc

Riscos não influenciáveis pelo auditor:

- Risco inerente;
- Risco de controlo;
- São avaliados pelo auditor, não sendo susceptíveis de, a curto prazo, serem alterados.

Riscos influenciáveis pelo auditor:

- Risco de Detecção;
- É o único risco que está na sua dependência e sob o qual o auditor pode agir em função da avaliação que fez dos riscos inerente e de controlo.

Para manter um risco de auditoria aceitável:

- Se o auditor avalia como **altos** o risco inerente e o risco de controlo deverá correr **o mais baixo risco de deteção possível**, ou seja, deverá alargar a extensão dos procedimentos;
- Se o auditor, pelo contrário, avalia como **baixos** o risco inerente e o risco de controlo poderá correr **o mais alto risco de deteção possível**, ou seja, não necessita de realizar um exame tão alargado e profundo.

5) Sistemas contabilísticos e de controlo interno

Sistema Contabilístico - É um conjunto de tarefas de uma entidade pelas quais as transacções são tratadas como meio de assegurar a manutenção de registos financeiros. (Ponto 3, Conceitos, DRA 410 – **Anexo 10**)

“O auditor deve obter conhecimento dos sistemas contabilísticos e de controlo interno suficiente a fim de planear e desenvolver uma abordagem de auditoria eficaz.” (**ISA 400 Avaliação do risco e controlo interno**)

“**Sistema de controlo interno** significa todas as *políticas e procedimentos* adotados pela gestão de uma entidade que contribuam para a *obtenção dos objetivos da gestão* de assegurar, tanto quanto praticável, a condução ordenada e eficiente do seu negócio, incluindo: (Ponto 4, Conceitos, DRA 410 – **Anexo 10**).

- ✓ A aderência às políticas de gestão,
- ✓ A salvaguarda de ativos,
- ✓ A prevenção e deteção de fraudes e erros,
- ✓ O rigor e plenitude dos registo contabilísticos,
- ✓ O cumprimento das leis e regulamentos
- ✓ A preparação tempestiva de informação financeira credível.”

6) A amostragem

Todos os papéis de trabalho devem ser preparados de modo a auxiliar o processo de auditoria, desde o planeamento à emissão da opinião por parte do auditor, emergindo aqui a *elevada importância da prova*.

Normalmente o auditor procede a *técnicas de amostragem*, ou seja, devido ao *binómio custo/benefício* o auditor não examina toda a informação disponível para formar a sua opinião.

Ao planear e determinar a *amostra de auditoria*, o auditor deve levar em consideração os seguintes aspectos:

- ✓ Os objectivos específicos da auditoria;
- ✓ O tamanho da amostra;
- ✓ O risco da amostragem;

Ao determinar o tamanho da amostra, o auditor deve considerar o risco de amostragem, bem como os erros toleráveis e os esperados.

De entre as *técnicas de seleção de amostras* de auditoria baseadas na amostragem de apreciação destacam-se a:

- ✓ Amostragem por blocos;
- ✓ Amostragem por números aleatórios;
- ✓ Amostragem por intervalos.

7) Programação detalhada da auditoria e os documentos utilizados

As normas de auditoria, em geral, estabelecem:

- ✓ Requisitos de independência;
- ✓ Requisitos de competência.
- ✓ Metodologia de realização dos trabalhos:
 - Planeamento;
 - Realização;
 - Documentação.
- ✓ Reporte dos resultados (relatório);
- ✓ Tipos de conclusões (por exemplo, as Normas da IFAC).

PARTE III – CONTROLO INTERNO

“O auditor deve obter conhecimento dos sistemas contabilísticos e de controlo interno suficiente a fim de planear e desenvolver uma abordagem de auditoria eficaz”. (ISA 400 Avaliação do risco e controlo interno)

1) Controlo administrativo e contabilístico

- A aderência às políticas da gestão cimeira;
- A protecção dos activos;
- A prevenção e detecção de fraude e erros;
- O rigor e a plenitude dos registos contabilísticos;
- O cumprimento das leis e regulamentos;
- A preparação tempestiva de informação financeira credível.

Responsabilidade pela implantação e funcionamento do SCI: administração da empresa.

Componentes do SCI (Sistema Controlo Interno)

- O ambiente controlo
- Os procedimentos de controlo e o sistema contabilístico

O ambiente de controlo:

- Integridade e valores éticos da gestão cimeira – existe informação passada;
- Competência e eficiência da gestão cimeira:
 - ✓ Implantação de métodos modernos com mecanismos de controlo-gestão orçamental, auditoria interna.
- Filosofia e estilo de gestão – valores transmitidos à cadeia hierárquica.
- Adequação da estrutura organizativa às actividades desenvolvidas.

Como evitar as Fraudes?

→ Segregação de funções:

- Num mesmo circuito funcional (vencimentos e pagamentos, vendas e recebimentos, etc.) não devem ser concentradas numa só pessoa as seguintes funções:
 - ✓ Autorização das operações;
 - ✓ Registo das operações;
 - ✓ Custódia/guarda de activos.

O SCI e a dimensão das empresas

→ Empresas de pequena dimensão

- ✓ Constrangimento na segregação de funções;
- ✓ Falta de formalização.

Segurança na autorização das operações

- O desenvolvimento de uma operação carece da autorização de um empregado com capacidade para o efeito. Separação entre autorização e aprovação.

Segurança no registo das operações

- Os documentos vindos do exterior devem ser numerados e registados logo que dêem entrada;
- Os registos contabilísticos devem ser claros, oportunos e apoiados em documentação válida

Medidas de gestão do pessoal

- Selecção de pessoal que, para além de competente, disponha de integridade moral;
- Atribuição de remunerações adequadas ao nível de responsabilidade;
- Promoção, sempre que possível, de *rotação de pessoal*, pelos vários serviços;
- Não autorização, salvo em circunstâncias excepcionais, de acesso dos empregados às instalações em dias e horas de encerramento.

Fraudes e Erros

Em conceito de auditoria:

- “**Fraude** – é um acto intencional praticado por uma ou mais pessoas de entre os gestores, os responsáveis de governação, os empregados ou terceiros, envolvendo o uso de enganos com o fim de obter vantagens injustas ou ilegais”.
- “**Erro** – é uma distorção não intencional nas demonstrações financeira “ (Costa, 2007)



Conceito Jurídico

- ✓ Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT):
- ✓ Fraude - artigo 103º
- ✓ Fraude qualificada - artigo 104º

Disponível em:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/rgit/index_rgit.htm

- Código Penal

Disponível em:

http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=109&tabela=leis

2) Avaliação da eficácia teórica dos sistemas e o seu impacto na programação da auditoria

Diferentes perspectivas

- ➔ A avaliação do sistema de controlo interno *tem em vista dimensionar a amostra de operações a auditar.*
- ➔ Para a auditoria interna/operacional:
 - ✓ *A avaliação do sistema de controlo interno visa a eficiência e a eficácia da organização.*

O ambiente de controlo

- Definição clara da autoridade delegada e das responsabilidades;
- Política de recursos humanos com impacto no controlo:
 - ✓ Qualificação
 - ✓ Remuneração

O sistema contabilístico

- ➔ É um dos componentes dos sistemas de informação de gestão das empresas e *consiste nos métodos e processos de:*
 - Identificar
 - Classificar
 - Mensurar
 - Compilar
 - Relatar as transacções realizadas com impacto financeiro

Produz as demonstrações financeiras.

3) Testes de conformidades para a análise das diferentes classes de transacções

Testes e regras internas que visam garantir (embora não de forma absoluta):

- Prevenir a ocorrência de erros e situações fraudulentas;
- Registar por valores apropriados as operações;
- Realizadas e devidamente autorizadas;
- Produzir informação em tempo oportuno e com conteúdo útil para a gestão e outros utentes;
- Os activos estejam protegidos de desvio ou utilização indevida movimentação de contas;
- As leis e regulamentos que a empresa deva observar estão a ser cumpridos – ao nível dos recursos humanos.

Segurança no registo das operações

- ➔ A documentação, quer *interna*, quer proveniente do *exterior*, deve permitir evidenciar:
 - ✓ Os sectores da empresa por onde circulou;
 - ✓ As *indispensáveis* conferências;
 - ✓ Autorizações e respectivas datas
- ➔ A documentação interna, quando não for processada informaticamente, deve ser pré-numerada tipograficamente, devendo ser estabelecido controlo sobre a sua utilização;
- ➔ A documentação suporte de uma aquisição/serviços de recrutamento deve ser “cancelada” aquando da autorização para pagamento, para evitar que volte a ser utilizada;
- ➔ As alterações a registos anteriormente realizados carecem de autorização de empregado com capacidade para o efeito.

Protecção dos activos

- *Os valores em dinheiro* devem ser restringidos ao mínimo possível e conservados em local apropriado;
- *Os bens para venda* devem ser conservados em instalações apropriadas – armazéns resguardados;
- *A transferência interna* de activos deve competir apenas a empregados autorizados;
- *A circulação de empregados* não autorizados deve ser vedada em certos locais sensíveis.

4) Testes aos controlos dos sistemas informáticos

Verificações dos controlos e sistemas informáticos

- ✓ Efectiva supervisão dos colaboradores pelos responsáveis das operações;
- ✓ Realização de conferências periódicas de certas categorias de activos (existências, immobilizações);
- ✓ Conferências periódicas de saldos de terceiros (clientes, fornecedores, pessoal).

Não há sistemas de controlo absolutamente seguros

- ✓ Custo incomportável de implantar e pôr a funcionar um sistema de controlo interno muito seguro face aos benefícios esperados;
- ✓ A “passagem por cima” dos procedimentos instituídos pela gestão cimeira;
- ✓ Trama ou teia dos empregados.

Como documentar o conhecimento do sistema do controlo interno implantado?

- ➔ Recolha de informações:
 - ✓ Manual de procedimentos;
 - ✓ Organograma.

Preenchimento de questionários prapadronizados (check-lists)

- Questionários pré-preparados para orientar o trabalho de recolha de informações sobre o controlo interno (por fluxo operacional, ou seja: recebimentos, pagamentos, compras, pessoal, etc.)

Check-Lists

Vantagens

- Dirige o trabalho do auditor para aspectos considerados essenciais no controlo interno em qualquer empresa;
- Facilita a revisão do trabalho de auditoria pelos responsáveis cimeiros.

Inconvenientes

- Falta de adequação dos questionários de controlo interno à realidade de cada empresa;
 - A sua elaboração não conduz directamente conclusão de que o controlo interno é forte ou fraco (embora o questionário possa ser concebido por forma a que as respostas “não” sejam “pontos fracos”).
-
- Realizado o levantamento do sistema de controlo interno, o auditor vai seguidamente obter prova da sua efectiva aplicação e eficácia;
 - Para isso vai realizar um conjunto de **testes de controlo** aos diferentes fluxos operacionais.

PARTE IV – PROCEDIMENTOS DE VALIDAÇÃO

É uma prova *relevante* e de *confiança* para fundamentar a opinião do auditor sobre uma determinada *situação/distorção*.

→ Grau de confiança da prova

- ✓ Maior ou menor força probatória, o que depende de diversos factores.

1) Testes substantivos e procedimentos analíticos

“Por **testes substantivos** entende-se aqueles que são realizados para **obter prova de auditoria** a fim de **detectar distorções** materialmente relevantes na informação”.

Os procedimentos substantivos são de dois tipos:

- a) Testes ao conteúdo das transacções e dos saldos;
- b) Procedimentos analíticos - DRA 510 – (**Anexo 11**)

Testes substantivos de procedimentos

→ São procedimentos de auditoria realizados com o objectivo de apreciar se os controlos previstos estão de facto a ser aplicados;

Podem assumir diversas formas:

- ✓ Entrevistas aos empregados;
- ✓ Inspeção a documentos e relatórios;
- ✓ Observação da aplicação dos controlos;
- ✓ Pesquisas sequências num fluxo operacional;
- ✓ Reprocessamento das operações;
- ✓ Análises documentais;
- ✓ Inspeções;

- ✓ Contagens;
- ✓ Confirmações Externas;
- ✓ Comprovações de cálculos;
- ✓ Reconciliações;
- ✓ Reprocessamentos;
- ✓ Relacionamento de dados (procedimentos analíticos).

Como resultado dos testes de controlo realizados o auditor deve poder avaliar a qualidade e grau de confiança que pode depositar no sistema de controlo interno;

➔ Esta conclusão é fundamental para o estabelecimento dos programas de trabalho e das fases seguintes da auditoria.

Sistema de controlo interno insatisfatório

- ➔ O auditor não pode contar com o SCI para as fraudes e erros serem prevenidas e evitadas:
- ✓ Intensificar e alargar as verificações substantivas.

Sistema de controlo interno satisfatório

- ➔ O auditor pode contar com o SCI para as fraudes e erros serem prevenidas e evitadas:
- ✓ As verificações substantivas não precisam de ser intensas e alargadas e alargar as verificações substantivas.

A dimensão das empresas condiciona os seus sistemas de controlo interno

- Constrangimento de certos princípios básicos (segregação de funções)
 - **Empresa pequena:**
 - ✓ Efectivos limitados
 - ✓ Impossibilidade de não concentrar numa só pessoa funções incompatíveis;
 - ✓ *Não satisfação do princípio da segregação de funções.*

Fraude

- Distorção da informação com desvio de valores
- Distorção da informação com propósito manipulador

A relevância da fraude e do erro em auditoria

- ➔ Não são só as fraudes que são importantes em auditoria. Um erro com materialidade pode ter grande relevância;
- ➔ Uma fraude sem materialidade cometida pela Administração e detectada pelo auditor pode, no entanto, constituir um indicador para ser intensificado o programa de verificações, dado o acréscimo de risco que a situação comporta em termos de falta de integridade do órgão de gestão.

Responsabilidade do auditor por fraudes não detectadas

- ➔ Pelo seu próprio método – que envolve normalmente o recurso à amostragem – *a auditoria comporta sempre um risco de que possam não ser detectadas distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras;*
- ➔ A descoberta de uma fraude numa empresa sem que a mesma tivesse sido detectada pelo auditor, não indica, por si só, que este realizou o seu trabalho de forma negligente. Desde que *o auditor demonstre que cumpriu as normas de auditoria adequadas* à especificidade da empresa, não pode ser responsável por não detectar a fraude.

Deveres do auditor no caso de detectar uma fraude

- Os crimes públicos devem ser comunicados às autoridades:
 - Quando as fraudes são cometidas pela própria Administração, o auditor deve em Assembleia Geral dar conhecimento da situação aos sócios/accionistas;
 - Se as fraudes forem cometidas por empregados da empresa, o auditor deve informar dos factos a Administração.

2) Técnicas utilizadas no trabalho de validação

ISA 500 – Prova de Auditoria

“o auditor deve obter **prova de auditoria** apropriada e suficiente a fim de estar em condições de extrair conclusões razoáveis sobre as quais vai basear a opinião de auditoria”

- O auditor tem de documentar as *distorções detectadas* e evidenciadas no relatório de auditoria:
- A forma verdadeira e apropriada com as restantes operações estão registadas/documentadas.

Grau de confiança da prova, depende de diversos factores:

- **Proveniência**
Sendo a *prova externa* de maior confiança do que a interna.
- **Modo de recolha**
A prova obtida *directamente pelo auditor* tem maior validade do que a que este recolheu indirectamente, através de entrevista ou questionário;
- **Forma**
Em que a prova documental é de maior confiança do que a informação oral
- **Recurso a documentação original** ou fotocopiada, sendo que a primeira apresenta maior validade;
- **Consistência de fontes diferenciadas**, o que confere confiança acrescida a provas que isoladamente poderiam não ser consideradas apropriadas.

Documentação

- ✓ Finalidade e importância
- ✓ Forma e conteúdo (pode ser confidencial)
- ✓ Referenciação e arquivo
- ✓ Dossier *permanente* e dossier *corrente*
- ✓ Propriedade e conservação dos papeis de trabalho

➔ **Documentação de trabalho** – também designada por papeis de trabalho (working papers)

É o conjunto de elementos escritos, preparados ou obtidos pelo auditor, e que constituem o registo das informações obtidas, dos programas de trabalho que adoptou, das verificações a que procedeu, das provas recolhidas e das conclusões a que chegou.

Dossier Permanente

Contem os documentos constituintes da empresa auditada e:

- ✓ Informações caracterizadoras da sua actividade,
- ✓ Modo de organização,
- ✓ Dados históricos,
- ✓ Tudo o que seja importante para o auditor conhecer e se projecte por mais de um exercício.

O *dossier permanente* é composto por elementos preparados pelo auditor e por fotocópias da documentação pertinente.

Forma e conteúdo

A forma e conteúdo dos papeis de trabalho, dada a diversidade que cada empresa auditada constitui, é determinada por cada auditor, de acordo com o seu estilo de trabalho e necessidades próprias.

Como princípio geral a observar os papeis de trabalho devem apresentar-se de tal como que cumpram as finalidades para que foram criados.

Finalidade e importância

- *Servem de base à organização e coordenação* das várias fases da auditoria;
- *Permitem a supervisão e revisão* pelo responsável do trabalho efectuado pelos seus assistentes;
- *Evidenciam a forma* como o *trabalho foi programado, executado e supervisionado*, assegurando que são cumpridas as normas de auditoria;
- Reúnem a *prova que fundamenta a opinião*, facilitando a elaboração do relatório da auditoria;
- *Serve de guia à auditoria* do mesmo cliente nos próximos anos;
- Constituem o *principal meio de prova* da *qualidade profissional* do trabalho executado pelo auditor;

Arquivo

- ➔ No caso de auditorias continuadas os documentos de trabalho, recolhidos ou preparados pelo auditor, podem dividir-se em dois grupos:
 - ***Dossier permanente (Anexo 12)***

Agrupam os documentos que poderão ser consultados em vários exercícios por conterem dados de base relativos à empresa auditada.
 - ***Dossier corrente (Anexo 12)***

Reúne os documentos relacionados com as verificações realizadas no ano a que respeita.

Dossier Corrente

- ➔ Conserva os papeis de trabalho referentes à auditoria de cada período.
- ➔ Existe um dossier corrente para cada período auditado (eventualmente composto por várias pastas)

Propriedade e Conservação

- Os documentos de trabalho são propriedade do auditor, pode no entanto, se assim o entender, *pôr à disposição do cliente partes* ou *extractos* de tais documentos.
- O auditor deve guardar com segurança e por um período de tempo razoável (3 a 4 anos) os documentos de trabalho e, manter sobre os mesmos *total confidencialidade*.

Controlo de Qualidade

- Consiste no exame aos papéis de trabalho guardados pelo auditor para documentar uma auditoria da sua responsabilidade;
- Incide sobre um conjunto de auditores selecionados através de sorteio;
- É realizado por outros auditores seleccionados ou contratados: *públicos* ou *privados*.

3) Validação das diversas classes de contas

- Quantidade de provas que é necessário recolher para fundamentar a opinião:
 - Depende:
 - ✓ Do risco inerente e de controlo da empresa auditada;
 - ✓ Do grau de confiança das provas recolhidas.
- Quanto maior for o risco inerente e de controlo tanto maior deverá ser a extensão do exame e a quantidade de provas a recolher;
- Noutra perspectiva, quanto maior for a relevância e o grau de confiança das provas obtidas sobre uma determinada situação, tanto menor será a quantidade de provas necessária à fundamentação da opinião sobre essa situação/distorção.

- Se existir inconsistência entre provas
 - **aprofundar o exame à distorção:**
- Quando a prova recolhida não é apropriada nem suficiente para emitir opinião:
 - ✓ **Mencão** clara sobre a existência de uma limitação do âmbito do seu trabalho (reserva), ou
 - ✓ **Escusa de opinião**, nos casos de maior gravidade.

Observações:

- *Olhar com atenção certas actividades*, tendo em vista a sua compreensão ou a verificação de procedimentos de controlo interno.

Exemplo: Observar a expedição dos produtos vendidos para verificar quem são os intervenientes na operação e se determinadas operações previstas são realizadas.

Entrevistas:

- *Inquirição ao pessoal da empresa auditada*, aos mais *diferentes níveis*, com a finalidade de obter esclarecimentos ou testar a aplicação de procedimentos internos:
 - Teste à efectiva aplicação dos procedimentos de controlo;
 - Obtenção da posição da Administração sobre determinados assuntos (Ex: actualizações salariais).

Análises Documentais:

- *Exame atento da documentação*, tendo em vista a comprovação da sua validade e adequado processamento:
 - ✓ Análise aos requisitos de validade dos documentos;
 - ✓ Estudo de um contrato e da documentação contabilística associada;
 - ✓ Verificação da correcta aplicação das normas contabilísticas no registo de uma dada transacção.

Comprovações de cálculos:

- Verificação do resultado das operações matemáticas constantes na documentação justificativa das transacções, nos mapas que suportam a informação financeira.

Inspeções físicas:

- Verificação pessoal e *in loco de activos*, normalmente do imobilizado, para comprovar a sua existência, como por exemplo, a máquinas ou edifícios.

Contagens:

- Apuramento da quantidade existente de certos activos, tais como “stocks” ou disponibilidades de caixa;

Reconciliações:

- Justificação da diferença existente entre resultados obtidos a partir de fontes independentes, como por exemplo, entre os saldos das contas de depósitos à ordem existentes na contabilidade e os constantes dos extractos bancários.

Confirmações Externas (Circularizações):

- Obtenção, da parte de um terceiro com o qual a empresa auditada se relaciona, de comprovação do saldo da c/c deste ou de situações em que interveio e que afecte a informação:
 - Circularizações a terceiros (clientes ou fornecedores), isto é, cartas dirigidas a estes solicitando a confirmação do saldo existente ou outras informações necessárias.

Reprocessamentos:

- Repetição, sob a orientação do auditor, do processamento a que foi anteriormente submetido um conjunto de documentos tendo em vista a confirmação do resultado obtido pela empresa:
 - Reprocessamento dos ordenados calculados pela empresa auditada.

PARTE V – IMPOSTOS DIFERIDOS

1) Interpretação da Directiva Contabilística nº28: «Impostos Diferidos»

A Directiva Contabilística nº 28 “*Impostos Diferidos*” pretende estabelecer a contabilização dos impostos sobre o rendimento, liquidáveis no país ou fora dele, em termos de reconhecimento ou mensuração.

- ❖ São diversas as situações que determinam o registo de impostos sobre o rendimento, sendo o caso mais frequente o do imposto correspondente ao resultado do período, no entanto podem *resumir-se de forma simplificada os casos em que pela referida directriz há impostos diferidos:*
 - ➔ Casos em que as *quantias dos componentes dos resultados líquidos do exercício não coincidam com as correspondentes quantias relevantes para efeitos de determinação do imposto liquidado* com referência ao período e as *diferenças* entre aquelas quantias sejam *temporárias* e *reversíveis* em períodos subsequentes, ou decorram da extinção ou reversão daquelas diferenças – *determinantes tanto de passivos como de activos por impostos diferidos.*
 - ➔ Casos de *prejuízos fiscais* a que em certas condições, possam ficar associados activos por impostos diferidos.
 - ➔ Casos de *revalidação* designadamente de *bens do imobilizado*, que gerem aumentos do capital próprio e em que o valor contabilístico reavaliado dos elementos patrimoniais seja superior ao inerente valor relevante para cálculo do imposto.
 - ➔ Nos casos em que o *activo por imposto diferido ou por passivo diferido*, esteja ligado às *diferenças entre as quantias dos componentes dos resultados e as correspondentes quantias relevantes para efeitos fiscais*, podem derivar valores contabilísticos de elementos do activo ou do passivo diferente dos correlativos valores fiscais.

Directiva contabilística nº.28 disponível em: http://www.cnc.min-financas.pt/siteantigo/Directrizes/Dir28_ir_impostos%20sobre%20rendimento.pdf

2) Aplicação a situações reais a directriz

As **diferenças temporárias** podem ser **tributáveis** e **dedutivas**, as tributáveis decorrem de alguns acréscimos, *como por exemplo*, os ganhos de venda de bens do activo fixo tangível, reconhecidos no período da venda e cuja quantia se declara reinvestir beneficiando do crédito fiscal por se reinvestir nos períodos seguintes.

Exemplos: de diferenças temporárias dedutíveis são o caso das imparidades reconhecidas de forma diferente na contabilidade e para fins fiscais, nos activos (dividas a receber de clientes, investimentos financeiros correntes e não correntes e inventários) que poderão ser revertidas quando ocorrer o recebimento ou a venda dos activos, ou a redução da(s) quantia(s) inicialmente escriturada(s).

❖ São os casos nomeadamente de:

- ➔ Provisões para riscos e encargos (ex.garantias, despedimentos) que são custos contabilísticos de um exercício e não são custos fiscais e que, nos exercícios seguintes serão respostas quando terminarem os riscos que cobrem (proveitos contabilísticos que não são proveitos fiscais) revertem em períodos futuros.

- ➔ Provisões excessivas em relação aos limites fiscais.

- ➔ Os excessos não são custos fiscais do exercício mas, aquando da anulação do risco (incerteza), são registados como proveitos contabilísticos que não são proveitos fiscais, havendo também reversibilidade do resultado.

- ➔ Reinvestimento total ou parcial do valor de realização que originam a tributação diferida das mais-valias fiscais por dedução ao custo de aquisição ou custo de produção de bens onde se concretizou o reinvestimento;

→ Amortizações contabilizadas de acordo com o critério económico, aquém ou além dos limites previstos.

→ Por sua vez as diferenças permanentes não têm qualquer compensação relativamente a exercícios anteriores ou posteriores ao qual se verificam essas diferenças.

Podem ser provenientes de:

- Gastos e rendimentos incluídos no resultado contabilístico mas não no lucro tributável;
- Gastos e rendimentos incluídos no lucro tributável mas não no resultado contabilístico.

→ Outras variações patrimoniais que por força da legislação fiscal devem ser reconhecidas como integrantes desse mesmo resultado fiscal.

→ As diferenças permanentes são aquelas que respeitam a situações que o fisco nunca considera como custo fiscal ou proveito fiscal e que são irreversíveis em exercícios futuros por se verificarem no exercício em que são registadas.

Exemplos:

- IRC, multas, despesas confidenciais, regularizações positivas ou negativas relativas à correcção de erros fundamentais, gratificações atribuídas a título de participação nos resultados.
- Donativos ao estado e a outras entidades, dedutíveis em percentagem superior ao seu valor contabilístico.

PARTE VI – A INSPECÇÃO FISCAL

1) Descrição dos procedimentos da inspecção tributária desde a fase de planeamento à fase de elaboração do relatório final

O auditor dá prioridade ao cumprimento das obrigações fiscais dos sujeitos passivos, pelo que **identifica, se foram pagos os impostos ou não, se as datas de entrega foram cumpridas e qual a documentação entregue nas finanças e se estão todos e com os requisitos actuais.**

- ❖ Caso não tenham sido preenchidos devidamente, é ***recomendado*** à empresa que o faça ou que entregue uma alteração declarativa. *O procedimento de inspecção tributária obedece aos princípios:*
- ✓ da verdade material
 - ✓ da proporcionalidade
 - ✓ do contraditório
 - ✓ da cooperação

e pode englobar um ou mais períodos de tributação e visa a prevenção das infracções tributárias.

O procedimento de inspecção classifica-se, quanto aos fins em:

- a) Procedimento de ***comprovação*** e ***verificação***, visando a confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários.
- b) Procedimento de ***informação***, visando o cumprimento dos deveres legais de informação ou de parecer dos quais o auditor faz parte.

2) Compreender e identificar as infracções tributárias em sede de IRC

O Regime Geral das Infracções Tributárias aplica-se às infracções das normas reguladoras:

- a) Das *prestações tributárias*;
 - b) Dos *regimes tributários, aduaneiros e fiscais*, independentemente de regulamentarem ou não prestações tributárias;
 - c) Dos *benefícios fiscais e franquias aduaneiras*;
 - d) Das *contribuições e prestações relativas ao sistema de solidariedade e segurança social*, sem prejuízo do regime das contra-ordenações que consta de legislação especial.
- As pessoas colectivas, sociedades e outras entidades fiscalmente equiparadas são responsáveis pelas infracções previstas na presente lei quando cometidas pelos seus órgãos ou representantes, em seu nome e no interesse colectivo.

3) Validação das contas referidas nas declarações fiscais

- ***Em sede de IRC***, passou a exigir-se uma nova declaração a *Declaração Anual de Informação Contabilística e Fiscal* (DAICF). Além disso, os sujeitos passivos passaram a ser **obrigados** a organizar um processo de documentação fiscal (***Dossier Fiscal***) relativamente a cada exercício, que deverá ser *mantido em boa ordem durante o prazo de 10anos*.

Todas as informações relativas á DAICF, encontram-se disponíveis em:

http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/modelos_formularios/decl_anual_inf_contabilistica_fiscal/

- Dado que o ROC deverá emitir a Certificação Legal das Contas, nos termos do artº 44º do EROC, e uma vez que os modelos aprovados pela OROC incluem na “Introdução” a indicação dos valores do “resultado líquido do exercício”, do “total do balanço” e do “total do capital próprio”, as extensões daquelas contas

influenciam as destas, o que constitui mais um argumento em favor desse procedimento de revisão.

PARTE VII – RELATÓRIO DE AUDITORIA

1) Supervisão do trabalho efectuado

➔ Como *trabalhos de supervisão* entende-se aqueles que são realizados para obter prova de auditoria sobre os sistemas contabilístico e de controlo interno, com vista a:

- a) constatar a sua existência;
- b) avaliar se é adequada a sua concepção, devendo esta visar a prevenção e/ou detecção e correcção de distorções materialmente relevantes; e
- c) avaliar o seu funcionamento eficaz ao longo do periodo sobre exame

(DRA 510) – (Anexo 11)

➔ *Relacionamentos de dados* (procedimentos analíticos):

- Apreciação conjunta de informações independentes entre si, de natureza financeira ou não, que são susceptíveis de melhorar o conhecimento do auditor sobre a empresa auditada:
 - Análise comparativa entre as rubricas dos custos com o pessoal do exercício auditado e o do ano anterior;
 - Comparação entre as retenções para impostos e segurança social e os gastos com o pessoal, etc.

➔ Observação;

➔ Entrevista;

➔ Relacionamento de dados (procedimentos analíticos);

➔ Pesquisa sequencial num ciclo de operações (verificar se para cada factura existe uma nota de encomenda).

→ **Normas Técnicas de Revisão/Auditoria**

“22. No documento final que emitir, o revisor/auditor deve, de uma forma clara e sucinta, além de expressar a sua **opinião**, se for caso disso, identificar a **natureza** e o **objecto** do trabalho, tratando-se de relato de revisão/auditoria ou de exame simplificado, descrever as **responsabilidades do órgão de gestão e as suas próprias e o âmbito do trabalho efectuado**, bem como, eventualmente, apresentar as informações complementares, que entenda necessárias”.

→ **Estrutura da Certificação Legal de Contas**

- O modelo de Certificação Legal de Contas aplicável em Portugal deve ser observado por todos os Revisores Oficiais de Contas e está dividido em parágrafos, uns de **inclusão obrigatória** e outros só de incluídos quando tal se justifique.

2) Emissão de recomendações

Quando o auditor considera que não está em condições de se pronunciar sobre as demonstrações financeiras da empresa auditada emitirá uma opinião que corresponde a uma: **Escusa de opinião**;

Em consequência do seu exame, o auditor **deve estar em condições de emitir uma opinião** sobre a informação/sistema auditado.

→ Nesse caso emitirá uma **opinião** que se inclui numa das seguintes modalidades:

- Opinião sem reservas;
- Opinião sem reservas com ênfase(s);
- Opinião com reservas por limitação do âmbito;
- Opinião com reservas por desacordo;
- Opinião adversa.

→ Se o auditor não pode emitir opinião sobre as demonstrações financeiras devido à inexistência destas emitirá uma:

- ***Declaração de impossibilidade de opinião;***

→ ***Opinião sem reservas:***

- Não existem distorções com materialidade na informação/sistema;
- É a chamada *opinião limpa*:
 - A informação/sistema estão em conformidade com o padrão de referência (regulamento, normas, princípios);
 - A auditoria foi realizada de acordo com as normas técnicas aplicáveis e o auditor entende que está em condições de emitir uma opinião.

→ ***Opinião sem reservas*** (EX: CLC)

- O *parágrafo da opinião*:

“Em nossa opinião, as referidas ***demonstrações financeiras*** apresentam de ***forma verdadeira e apropriada***, em todos os aspectos ***materialmente relevantes***, a posição financeira da Sociedade S.A. em 31 de Dezembro 200X, ***o resultado das suas operações*** e os ***fluxos de caixa*** no exercício findo naquela data, em conformidade com os ***princípios contabilísticos geralmente aceites***”.

→ ***Opinião sem reservas e com ênfases:***

- Não existem distorções com materialidade na informação/sistema;
- Através das ênfases que inclui no relatório, o auditor chama a atenção para situações que devem ser conhecidas, embora não impliquem a alteração da sua opinião.

→ ***Opinião sem reservas e com ênfases*** (EX: CLC)

- Além do parágrafo de opinião;
- Existe o de ênfase:
 - 7.Sem afectar a opinião expressa no parágrafo anterior, chamamos a atenção para a situação seguinte:

- 7.1. (Descrição sucinta das incertezas fundamentais ou outras informações que o auditor considere importantes para os utentes das demonstrações financeiras).

→ **Opinião com reservas**

- Existem, ou podem existir distorções com materialidade na informação, sem no entanto se justificar a emissão de opinião adversa ou escusa de opinião;
- **Distorções materiais** → incluídas no relatório da auditoria como reservas
- **Distorções não materiais** → excluídas do relatório da auditoria (dadas a conhecer à empresa para rectificação de procedimentos)

→ **Reserva por desacordo**

- O auditor obteve prova de distorções com materialidade ou discorda da aplicação de princípios ou normas. (**Anexo 13**)

→ **Reserva por limitação do âmbito**

- O auditor não pôde realizar o seu exame com a profundidade e extensão desejáveis, ou
- Não examinou a totalidade da actividade objecto de exame (*Por exemplo: por falta de informação*).

→ **Opinião adversa**

- Reserva por desacordo ao extremo
- As divergências são tão amplas e materiais que, segundo a opinião do auditor, a informação/sistema não apresentam de forma verdadeira e apropriada...(**Anexo 14**)

→ **Escusa de opinião**

- Reserva por limitação do âmbito ao extremo;

- As limitações ao âmbito da auditoria são tão amplas que o auditor entende que não está em condições para exprimir opinião sobre a informação/sistema.
(Anexo 15)

→ **Opinião com reservas por desacordo** (EX: CLC)

Reservas

6.1. (descrição da situação objecto de desacordo e quantificação do seu efeito)

6.2. (descrição da situação objecto de desacordo e quantificação do seu efeito)

Opinião

7. Em nossa opinião, excepto quando aos efeitos das situações descritas nos parágrafos nºs 6.1. e 6.2 acima as referidas demonstrações financeiras apresentam de **forma verdadeira e apropriada**, em todos os aspectos **materialmente relevantes**, a posição financeira da Sociedade do Centro S.A., em 31 de Dezembro de 200X, **o resultado das suas operações** e os **fluxos de caixa** no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

→ **Opinião adversa**

Opinião

7. Em nossa opinião, excepto quando aos efeitos das situações descritas nos parágrafos nºs 6.1. e 6.2 acima as referidas demonstrações financeiras **não** apresentam de **forma verdadeira e apropriada**, em todos os aspectos **materialmente relevantes**, a posição financeira da Sociedade do Centro S.A., em 31 de Dezembro de 200X, **o resultado das suas operações** e os **fluxos de caixa** no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

→ ***Escusa de opinião***

Introdução

1. Fomos contratados para examinar as demonstrações financeiras anexas da sociedade do Centro, S.A., as quais compreendem (...)

Âmbito

2. (Descrição do trabalho de auditoria que foi possível efectuar)

Reserva

- 3.1. (Descrição da limitação existente no âmbito do exame)
- 3.2. (Descrição da limitação existente no âmbito do exame)

Opinião

4. Dada a relevância e significado dos efeitos das situações descritas nos parágrafos nº 3.1. e 3.2 acima, não estamos em condições de expressar e não expressamos, uma opinião sobre as referidas demonstrações.

3) Relatório Final

→ *Estrutura da Certificação Legal Contas:*

- Introdução;
- Responsabilidades;
- Âmbito;
- Reservas (caso existam);
- Opinião;
- Ênfases;

→ *Procedimentos do Contraditório*

- Consiste no envio de uma versão do projecto de relatório às entidades auditadas;
- É dado um prazo para que as entidades auditadas apresentem elementos adicionais;
- Após análise dos elementos adicionais emitido o relatório de auditoria que é enviado aos utilizadores finais.

Relatório Final e Modelo CLC – (**Anexo 16**)

PARTE VIII – ANEXOS

ÍNDICE DE ANEXOS

<u>PARTE VIII – ANEXOS</u>	53
<u>ANEXO 1 – Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de Novembro de 1969</u>	1
<u>ANEXO 2 – Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de Janeiro</u>	2
<u>ANEXO 3 – Portaria n.º 83/74, de 6 de Fevereiro</u>	3
<u>ANEXO 4 – Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de Dezembro</u>	4
<u>ANEXO 5 – Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de Dezembro</u>	5
<u>ANEXO 6 – Normas Técnicas de Revisão/Auditoria</u>	6
<u>ANEXO 7 – Normas internacionais de Auditoria da IFAC</u>	9
<u>ANEXO 8 – DRA 300</u>	11
<u>ANEXO 9 – Auditoria Externa e Interna (Check-List)</u>	12
<u>ANEXO 10 – DRA 410</u>	13
<u>ANEXO 11 – DRA 510</u>	13
<u>ANEXO 12 – Dossier Corrente e Dossier Permanente</u>	14
<u>ANEXO 13 - Opinião com reservas por desacordo</u>	16
<u>ANEXO 14 - Opinião Adversa</u>	17
<u>ANEXO 15 - Escusa de Opinião</u>	18
<u>ANEXO 16 – Relatório Final e Modelo CLC</u>	19

ANEXO 1 – Decreto-Lei nº.49 381, de 15 de Novembro de 1969



Decreto-lei n.º 49 381, de 15 de novembro de 1969 – atribui aos revisores oficiais de contas funções de interesse público no âmbito da fiscalização das contas e da gestão das sociedades anónimas, ou por quotas com conselho fiscal



ANEXO 2 – Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de Janeiro



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

Decreto-lei n.º 1/72, de 3 de janeiro – estrutura a profissão de Revisão Oficial de Contas

MINISTÉRIO DA JUSTIÇA

Gabinete do Ministro

Decreto-Lei n.º 1/72

de 3 de Janeiro

1. O Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de Novembro de 1969, consagrou relevantes medidas em matéria de fiscalização das sociedades anónimas. Entre os seus preceitos, incluem-se o que estabelece a exigência de um dos membros do conselho fiscal ou o fiscal único e um suplente serem pessoas inscritas na lista de revisores oficiais de contas a que se refere o artigo 43.º do mesmo diploma (artigo 1.º, n.º 3), e o que introduz a possibilidade de a assembleia geral confiar a uma sociedade de revisão de contas o exercício das funções de conselho fiscal (artigo 4.º).

ANEXO 3 – Portaria n.º 83/74, de 6 de Fevereiro



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

Portaria n.º 83/74, de 6 de fevereiro – torna efetiva a obrigatoriedade de nomeação de revisor oficial de contas; declara-se constituída a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas



Portaria n.º 83/74 de 6 de Fevereiro

Manda o Governo da República Portuguesa, pelos Ministros da Justiça e das Finanças, ao abrigo do disposto nos artigos 111.º e 116.º do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de Janeiro, o seguinte:

1.º Declara-se constituída a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas.

2.º A obrigatoriedade estabelecida na segunda parte do n.º 3 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de Novembro de 1969, terá início no dia 2 de Março do corrente ano.


3.º As sociedades com capital social inferior a 5000 contos poderão ser dispensadas até 31 de Dezembro de 1976 da obrigação referida no número anterior, em portaria dos Ministros da Justiça e das Finanças, sob proposta do conselho directivo da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas.

4.º Os membros dos conselhos fiscais, designados nos termos do artigo 44.º do Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de Novembro de 1969, mantêm-se no exercício de funções até ao termo do mandato.

5.º Até à eleição dos membros do conselho directivo da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas, continuam no exercício de funções as pessoas nomeadas nos termos do disposto no artigo 110.º, alínea a), do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de Janeiro.

Ministérios da Justiça e das Finanças, 29 de Janeiro de 1974. — O Ministro da Justiça, *António Maria de Mendonça Lino Neto*. — O Ministro das Finanças, *Manuel Artur Cotta Agostinho Dias*.


ANEXO 4 – Decreto-Lei nº. 519-L2/79, de 29 de Dezembro



ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de dezembro - reformulação da regulamentação da profissão de Revisor Oficial de Contas



Decreto-Lei disponível em: <http://dre.tretas.org/dre/31336/>

ANEXO 5 – Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de Dezembro



ORDEM DOS
REVISORES OFICIAIS
DE CONTAS

Integridade. Independência. Competência.

Decreto-lei n.º 422-A/93, de 30 de dezembro –
reordenação do estatuto profissional dos revisores oficiais
de contas, atendendo à 8.ª Diretiva e ao novo código das
sociedades comerciais



Decreto-Lei disponível em: <http://dre.tretas.org/dre/55880/>



Normas Técnicas Revisão/Auditoria

Prefácio

Enquadramento

Nos termos do estatuto jurídico que regulamenta a profissão de revisor oficial de contas (ROC) constitui atribuição da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC) definir normas e procedimentos técnicos de actuação profissional, tendo em conta os padrões geralmente aceites.

O referido estatuto estabelece que é da competência exclusiva dos ROC a revisão legal de empresas ou de outras entidades, a qual consiste no exame das contas em ordem à sua certificação legal, bem como o exercício de quaisquer outras funções de interesse público que a lei lhes atribua.

Por sua vez, a regulamentação do mercado de valores mobiliários instituiu a figura do auditor externo para a realização de trabalhos de auditoria e outros relacionados com o mercado de capitais, à qual têm acesso exclusivo as sociedades de revisores oficiais de contas (SROC) inscritas junto da entidade reguladora daquele mercado.

Consequentemente, nas Normas Técnicas de Revisão/Auditoria utiliza-se o termo revisor/auditor para designar tanto os ROC como as SROC como ainda os auditores externos, e o termo revisão/auditoria para designar tanto a revisão legal como a auditoria.

Documentação

técnica

anterior

São revogados as Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas, aprovadas na Assembleia Geral de 17 de Maio de 1983 e publicadas no Diário da República, III série, n.º 204, de 5 de Setembro de 1983. Mantêm-se em vigor as Recomendações Técnicas actualmente vigentes, até à sua substituição por

Directrizes

Técnicas.

Mantêm-se também em vigor as Interpretações Técnicas emitidas até à data, na medida em que os assuntos nela versados conservem actualidade.

Introdução

Emissão e força das normas e outras tomadas de posição

1. As Normas Técnicas de Revisão/Auditoria, que compreendem as Normas Gerais, Normas de Trabalho de Campo e Normas de Relato, são de aplicação obrigatória depois de aprovadas em Assembleia Geral da CROC, e constituem os princípios básicos e os procedimentos essenciais a cumprir pelos revisores/auditores no desenvolvimento dos trabalhos por elas abrangidos.

2. As Normas Técnicas são suplementadas e desenvolvidas por Directrizes de Revisão/Auditoria. Supletivamente, são aplicáveis as normas e recomendações de auditoria, emitidas pela Internacional Federation of Accountants (IFAC). (TAMBÉM EM ANEXO NESTE PORTFOLIO)

3. As Directrizes Técnicas são preparadas pela Comissão Técnica das Normas, submetidas a consulta aos revisores/auditores e aprovadas pelo Conselho Directivo, sendo de aplicação obrigatória, salvo se existirem razões fundamentadas para a sua não aplicação. Quando tal suceda, o revisor/auditor deve ter plena consciência que é de sua responsabilidade provar que a orientação e/ou os procedimentos alternativos utilizados proporcionam, pelo menos, segurança equivalente àquela que seria proporcionada pela disposição derogada.

4. As dúvidas que surjam ou os esclarecimentos que se tornem convenientes relativamente à aplicação das Directrizes de Revisão/Auditoria poderão dar lugar a Interpretações Técnicas, a emitir pela Comissão Técnica das Normas, quando forem de aplicação generalizada. Tais Interpretações Técnicas serão objecto de

Portefólio de Auditoria Financeira e Fiscal – Licenciatura em Gestão

divulgação, para orientar os revisores/auditores na aplicação das Normas e Directrizes de Revisão/Auditoria e para promover a boa prática profissional. Âmbito de aplicação

5. As Normas e Directrizes de Revisão/Auditoria aplicam-se ao exame completo (revisão/ auditoria) das demonstrações financeiras e a outras funções de interesse público, bem como a serviços relacionados, que compreendem exames simplificados ("reviews"), procedimentos de revisão/auditoria acordados com o cliente e trabalhos de compilação de informação financeira.

6. As Normas e Directrizes Técnicas não se aplicam a outros serviços prestados pelos revisores/auditores, tais como consultoria contabilística, financeira, fiscal e de gestão.

Normas Gerais

7. O revisor/auditor deve realizar o seu trabalho com diligência e zelo profissionais e cumprir as disposições do Código de Ética e Deontologia Profissional designadamente no tocante a independência, competência e sigilo profissional.

8. O revisor/auditor deve acordar com o seu cliente, e reduzir a escrito de forma clara e completa, os termos do seu compromisso, designadamente a natureza e âmbito do trabalho, o nível de segurança a proporcionar e o tipo de relatório a apresentar, quando tais termos não resultem expressamente da lei.

9. A segurança proporcionada pelo revisor/auditor, relativamente à credibilidade das asserções contidas na informação financeira, assenta na sua satisfação quanto à evidência recolhida em resultado dos procedimentos adoptados. O nível de segurança proporcionada pelo revisor/auditor pode ser aceitável (elevado, mas não absoluto), ou moderado, conforme se trate de uma revisão/auditoria ou de um exame simplificado.

10. Embora a detecção de fraudes e erros não seja normalmente um dos objectivos do seu trabalho, o revisor/auditor deve, no planeamento e execução deste, adoptar uma atitude de dúvida sistemática, tendo presente o risco da ocorrência de tais situações.

11. O revisor/auditor é responsável pela opinião que expressa, podendo contudo, para a formação dessa opinião, recorrer ao trabalho de outros revisores/auditores ou de outros peritos. Em caso algum pode o revisor/auditor recorrer a qualquer forma de subcontratação que vise derrogar ou limitar a sua responsabilidade.

Normas de Trabalho de Campo Acções preparatórias

12. O revisor/auditor deve adquirir conhecimento suficiente da entidade e do seu negócio, através de uma prévia recolha e apreciação crítica de factos significativos, dos sistemas contabilístico e de controlo interno, e dos factores internos e externos que condicionam a estrutura organizativa e a actividade exercida pela entidade.

13. O revisor/auditor deve avaliar a forma como o sistema de controlo interno efectivamente funciona e, nos sistemas de informação computadorizados, tomarem consideração a forma como eles afectam a revisão/auditoria.

14. Na determinação do risco de revisão/auditoria, o revisor/auditor deve usar o seu julgamento tendo em conta a materialidade e o relacionamento desta com aquele risco. Considera-se que uma informação é materialmente relevante se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões dos utilizadores das demonstrações financeiras.

Planeamento

15. O revisor/auditor deve planear o trabalho de campo e estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adoptar, com vista a atingir o nível de segurança que deve proporcionar e tendo em conta a sua determinação do risco da revisão/auditoria e a sua definição dos limites de materialidade.

16. A complexidade e o volume das operações levam, em regra, o revisor/auditor a fazer incidir os seus

Portefólio de Auditoria Financeira e Fiscal – Licenciatura em Gestão

procedimentos de revisão/auditoria sobre amostras, as quais devem ser criteriosamente seleccionados.

17. O revisor/auditor deve identificar as pessoas singulares ou colectivas com as quais a entidade tenha uma relação de controlo ou de influência significativa ou outra qualquer relação especial, assim como as transacções com tais pessoas, adaptando os seus procedimentos às circunstâncias. Coordenação, execução e supervisão do trabalho

18. O revisor/auditor deve assegurar adequadamente a coordenação e supervisão do trabalho, quando este for executado por técnicos auxiliares.

19. O revisor/auditor deve obter prova de revisão/auditoria apropriada e suficiente, através de inspecções, observações, indagações, confirmações, cálculos e procedimentos analíticos, cuja realização e conclusões devem ser adequadamente documentadas por forma a suportar a sua opinião.

20. Sendo da responsabilidade do órgão de gestão a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado, deve o revisor/auditor solicitar àquele órgão que subscreva uma declaração confirmando tal responsabilidade, as asserções contidas nas demonstrações financeiras e as informações que prestou no decurso da revisão/auditoria.

21. O revisor/auditor deve tomar em consideração os acontecimentos significativos, favoráveis ou desfavoráveis, ocorridos posteriormente à data de referência das demonstrações financeiras, que se fossem conhecidos em devido tempo deveriam ter sido adequadamente relevados ou divulgados. Normas de Relato

22. No documento final que emitir, o revisor/auditor deve, de uma forma clara e sucinta, além de expressar a sua opinião, se for caso disso, identificar a natureza e o objecto do trabalho e, tratando-se de relato de revisão/auditoria ou de exame simplificado, descrever as responsabilidades do órgão de gestão e as suas próprias e o âmbito do trabalho efectuado, bem como, eventualmente, apresentar as informações complementares que entenda necessárias.

23. Nos casos de revisão/auditoria conducente a uma certificação legal das contas ou a um relatório do auditor externo, porque o revisor/auditor proporciona um nível de segurança aceitável, a sua opinião deve ser expressa de uma forma positiva, isto é, declarando se as demonstrações financeiras, tomadas como um todo, apresentam, ou não, de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira, o resultado das operações e os fluxos de caixa da entidade, com referência a uma data e ao período nela findo, de acordo com o referencial adoptado na preparação das mesmas (princípios contabilísticos geralmente aceites ou os especificamente adoptados em Portugal para um dado sector de actividade).

24. Nos casos de exames simplificados, porque o revisor/auditor proporciona um nível de segurança moderado, a sua opinião deve ser expressa de forma negativa, isto é, declarando se nada, ou algo, chegou ao seu conhecimento que o leve a concluir que as demonstrações financeiras contêm distorções que afectem de forma materialmente relevante a sua conformidade com o referencial adoptado na preparação das mesmas.

25. As informações divulgadas nas demonstrações financeiras devem ser entendidas como razoavelmente adequadas face ao referencial adoptado na sua preparação, salvo declaração expressa do revisor/auditor noutro sentido.

26. Quando estiver perante situações que não lhe permitam expressar uma opinião, o revisor/auditor deve declarar expressamente as razões.

27. Quando o trabalho tenha um objecto, uma finalidade e/ou um âmbito específico ou limitados, tais circunstâncias devem ser claramente descritas no relatório e tidas em conta na opinião.

Publicadas no Diário da República Nº. 295/97 - III - Série de 23 de Dezembro de 1997

ANEXO 7 – Normas internacionais de Auditoria da IFAC

NIR 100 - Compromissos de Segurança

NIR 200 - Objectivo e Princípios Básicos que Regem a Revisão/Auditoria de Demonstrações Financeiras

NIR 210 - Condições dos Compromissos de Revisão/Auditoria

NIR 220 - Controlo de Qualidade do Trabalho de Revisão/Auditoria

NIR 230 - Documentação

NIR 240 - Fraudes e Erros

NIR 240-A - Fraudes e Erros

NIR 250 - Considerações das Leis e dos Regulamentos na Revisão/Auditoria das Dem. Financeiras

NIR 300 - Planeamento

NIR 310 - Conhecimento do Negócio

NIR 320 - Materialidade de Revisão/Auditoria

NIR 400 - Avaliações do Risco e Controlo Interno

NIR 401 - A Revisão/Auditoria num Ambiente de Sistema de Informação Computorizados

NIR 402 - Considerações de Revisão/Auditoria Relativas a Entidades que Usem Empresas de Serviços

NIR 500 - Prova de Revisão/Auditoria

NIR 501 - Prova de Revisão/Auditoria - Considerações Adicionais Relativas a Rubricas Específicas

NIR 510 - Compromissos Iniciais - Saldos de Abertura

NIR 520 - Procedimentos Analíticos

NIR 530 - Amostragem de Revisão/Auditoria e Outros Procedimentos Selectivos de Teste

NIR 531 - Comunicações de matérias de revisão/auditoria com os que tem a seu cargo o governo (da entidade)

NIR 540 - Revisão/Auditoria de Estimativas Contabilísticas

NIR 550 - Partes Relacionadas

NIR 560 - Acontecimentos Subsequentes

NIR 570 - Continuidade

NIR 580 - Esclarecimentos Prestados pela Gerência

Portefólio de Auditoria Financeira e Fiscal – Licenciatura em Gestão

NIR 600 - A Utilização do Trabalho de Outro Revisor/Auditor

NIR 610 - Considerando o Trabalho de Auditoria Interna

NIR 620 - A Utilização do Trabalho de um Perito

NIR 700 - O Relatório do Revisor/Auditor sobre as Demonstrações Financeiras

NIR 700-A - O Relatório do Revisor/Auditor sobre as Demonstrações Financeiras

NIR 710 – Comparativos

NIR 720 - Outras Informações em documentos que integrem Demonstrações Financeiras Auditadas/Revistas

NIR 800 - O Relatório do revisor/auditor sobre compromissos de revisão/auditoria com finalidade especial

NIR 810 - O Exame da Informação Financeira Prospetiva

NIR 910 - Compromissos para Exame Simplificado de Demonstrações Financeiras

NIR 920 - Compromissos para executar procedimentos acordados respeitantes a Informação Financeira

NIR 930 - Compromissos para Compilar Informação Financeira

ANEXO 8 – DRA 300

(Disponível em Pdf anexo ao trabalho)

ANEXO 9 – Auditoria Externa e Interna (Check-List)

Características	Auditoria	
	Externa	Interna
1. OBJECTIVO PRINCIPAL – Emitir parecer sobre as demonstrações financeiras – Assessorar a administração e apoiar a organização	*	*
2. DESTINATÁRIOS – Fundamentalmente externos: accionistas, governo, público – Internos: Administração e serviços auditados	*	*
3. ÂMBITO – Incide fundamentalmente sobre as demonstrações financeiras – Incide sobre todas as funções da unidade económica	*	*
4. REALIZAÇÃO – Por profissionais de entidade independente da unidade económica auditada – Por profissionais da própria unidade económica	*	*
5. METODOLOGIA – Ênfase na verificação de saldos, com vista à emissão de parecer sobre as demonstrações financeiras de publicação obrigatória – Ênfase na análise de procedimentos e de critérios, avaliando o cumprimento de normas, políticas e a eficácia do sistema de controlo interno – Análise por sondagem aos registos contabilísticos – Análise com maior extensão e profundidade – Baseia-se na comparação com padrões standards – Baseia-se em técnicas de auditoria de gestão e de controlo – A análise e a apresentação do trabalho baseia-se nas áreas de balanço e demonstrações de resultados – A análise e apresentação do trabalho atende às áreas operacionais	*	*
6. NORMAS DE REFERÊNCIA – Normas e princípios contabilísticos geralmente aceites – Regras, técnicas e princípios de registo e controlo das operações e de gestão em todas as áreas, actividades, funções das organizações	*	*
7. FREQUÊNCIA – Periódica, em princípio anualmente – Periódica, mas geralmente sem tempo determinado	*	*
8. INDEPENDÊNCIA – Em relação à unidade económica – Em relação às actividades e serviços auditados	*	*

ANEXO 10 - DRA 410

(Disponível em Pdf anexo a este trabalho)

ANEXO 11 - DRA 510

(Disponível em Pdf anexo a este trabalho)

ANEXO 12 – Dossier Corrente e Dossier Permanente

CHECK-LIST

1ª LISTA

- ❑ Objecto social e actividades acessórias
- ❑ Localização da sede e estabelecimentos
- ❑ Breve historial
- ❑ Caracterização do sector em que a empresa se insere
- ❑ Enquadramento fiscal
- ❑ Contrato de sociedade inicial e alterações subsequentes
- ❑ Lista dos órgãos sociais
- ❑ Demonstrações financeiros dos 2 últimos exercícios
- ❑ Relatórios de Gestão relativos aos 2 últimos exercícios
- ❑ Certificações Legais das Contas dos 2 últimos exercícios
- ❑ Organograma da empresa
- ❑ Identificação das entidades relacionadas
- ❑ Cópias de contratos de interesse permanente
- ❑ Análise dos sistemas contabilístico e de controlo interno
- ❑ Plano de contas
- ❑ Principais políticas contabilísticas adoptadas, rácios mais importantes e evolução do capital, dos resultados e das reservas

2ª LISTA

- ❑ cópia das demonstrações financeiras objecto de auditoria e dos respectivos relatórios
- ❑ Avaliação dos riscos inerente e de controlo
- ❑ programas de auditoria enumerando os procedimentos a adoptar
- ❑ papéis de trabalho documentando o levantamento e a avaliação do sistema contabilístico e de controlo interno
- ❑ análises de operações e saldos
- ❑ cópias dos documentos relevantes para a fundamentação da opinião
- ❑ registo dos testes de verificação efectuados, evidenciando as conclusões retiradas

3ª LISTA

- ❑ análises de rácios significativos e da sua evolução
- ❑ prova de que o trabalho executado pelos assistentes foi supervisionado e revisto
- ❑ correspondência relacionada com o exame, incluindo confirmações de terceiros e certidões
- ❑ extractos de actas relevantes dos órgãos sociais da empresa
- ❑ informações recebidas de outros auditores com relação a verificações por eles efectuadas
- ❑ análise dos acontecimentos subsequentes à data do balanço

ANEXO 13 - Opinião com reservas por desacordo

MODELO CLC

RESERVAS

6.1) (Descrição da situação objecto de desacordo e quantificação do seu efeito)

6.2) (Descrição da situação objecto de desacordo e quantificação do seu efeito)

OPINIÃO

7) Em nossa opinião, excepto quanto aos efeitos das situações descritas nos parágrafos nº.s 6.1) e 6.2), acima as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma **materialmente verdadeira e apropriada**, em todos os aspectos materialmente relevantes, **a posição financeira** da Sociedade do Centro S.A. em 31 de Dezembro de 201X, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa no exercício findo naquela data, **em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites**.

ANEXO 14 - Opinião Adversa

MODELO CLC

RESERVAS

6.1) (Descrição da situação que fundamenta a opinião adversa)

6.2) (Descrição da situação que fundamenta a opinião adversa)

OPINIÃO

7) Em nossa opinião, e dada a relevância e o significado dos efeitos das situações descritas nos parágrafos n.ºs. 6.1) e 6.2) acima as referidas demonstrações financeiras ***não*** apresentam de **forma verdadeira e apropriada**, em todos os aspectos materialmente relevantes, **a posição financeira** da Sociedade do Centro, S.A. em 31 de Dezembro de 201X, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa, no exercício fixado naquela data, **em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites.**

ANEXO 15 - Escusa de Opinião

INTRODUÇÃO

1. Fomos contactados para examinar as demonstrações financeiras apenas da Sociedade do Centro, S.A., as quais compreender (...)

ÂMBITO

2. (Descrição do trabalho de auditoria que foi possível efectuar)

RESERVA

3.1. (Descrição da limitação existente no âmbito do exame)

3.2. (Descrição da limitação existente no âmbito do exame)

OPINIÃO

4. Dada a relevância e significado dos efeitos das situações descritas nos parágrafos n.ºs 3.1. e 3.2. acima, não estamos em condições de expressar e não expressamos, uma opinião sobre as referidas demonstrações.

ANEXO 16 – Relatório Final e Modelo CLC

XXX, Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

Av. XXXXXXXXXXXX, nº x - yº - Esq. 1xxx LISBOA

Sociedade inscrita com o nº xx na Lista dos Revisores Oficiais de Contas

CERTIFICAÇÃO LEGAL DAS CONTAS

Introdução

1. Examinámos as demonstrações financeiras anexas da **XXXXXXXXXXXX, S.A.**, as quais compreendem o Balanço em 31 de Dezembro de 200x, (que evidencia um total de balanço de xxx.xxx euros e um total de capital próprio de xxx.xxx euros, incluindo um resultado líquido de xxx.xxx euros), as Demonstrações dos resultados por naturezas e por funções e a Demonstração dos fluxos de caixa do exercício findo naquela data, e os correspondentes Anexos.

► O modelo da CLC

Responsabilidades

2. É da responsabilidade do Conselho de Administração a preparação de demonstrações financeiras que apresentem de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da Empresa, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa, bem como a adopção de políticas e critérios contabilísticos adequados e a manutenção de um sistema de controlo interno apropriado.

3. A nossa responsabilidade consiste em expressar uma opinião profissional e independente, baseada no nosso exame daquelas demonstrações financeiras.

Âmbito

4. O exame a que procedemos foi efectuado de acordo com as Normas Técnicas e as Directrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, as quais exigem que o mesmo seja planeado e executado com o objectivo de obter um grau de segurança aceitável sobre se as demonstrações financeiras estão isentas de distorções materialmente relevantes. Para tanto o referido exame incluiu:
 - a verificação, numa base de amostragem, do suporte das quantias e divulgações constantes das demonstrações financeiras e a avaliação das estimativas, baseadas em juízos e critérios definidos pelo Conselho de Administração, utilizadas na sua preparação;
 - a apreciação sobre se são adequadas as políticas contabilísticas adoptadas e a sua divulgação, tendo em conta as circunstâncias;
 - a verificação da aplicabilidade do princípio da continuidade; e
 - a apreciação sobre se é adequada, em termos globais, a apresentação das demonstrações financeiras.
5. Entendemos que o exame efectuado proporciona uma base aceitável para a expressão da nossa opinião.

Opinião

6. Em nossa opinião, as referidas demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materialmente relevantes, a posição financeira da **XXXXXXXXXXXX, S.A.** em 31 de Dezembro de 200x, o resultado das suas operações e os fluxos de caixa no exercício findo naquela data, em conformidade com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Lisboa, xx de xxxxxx de 200x+1