

Sistema de Controlo Interno - Análise e Auditoria

Relatório de Estágio

Carina da Silva Ferreira

Mestrado em

Ciências Económicas e Empresariais



Sistema de Controlo Interno – Análise e Auditoria

Relatório de Estágio

Carina da Silva Ferreira

Orientadores

Professor Doutor Rúben Mota Cordeiro

Professor Doutor Pedro Miguel Silva Gonçalves Pimentel

Relatório de estágio submetido como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Ciências Económicas e Empresariais, com especialização em Finanças e Contabilidade.



RESUMO

O sistema de controlo interno, conjunto de procedimentos desenvolvidos pela gestão a fim de proporcionar segurança no alcance dos objetivos empresariais, assume extrema relevância uma vez que a presença de falhas no mesmo pode envolver riscos na consecução dos objetivos. É assim evidente a necessidade de implementação de métodos de avaliação do controlo interno que permitam a comparação entre os controlos instituídos na entidade e os modelos geralmente aceites, dos quais se realça a importância do modelo COSO que apresenta meios de aplicação dos controlos a cada tipo de organização, independentemente da sua dimensão, estrutura ou negócio.

No contexto da auditoria financeira, o conhecimento do controlo interno das empresas auditadas é particularmente importante pois permite aumentar o grau de segurança na opinião de auditoria emitida. Neste sentido, no âmbito do estágio realizado na J. Silva Cardoso e Ruben Cordeiro, SROC, Lda., foi proposto o desenvolvimento de um programa de auditoria que abrangesse o levantamento dos sistemas de controlo interno dos clientes de auditoria, a sua avaliação e execução de testes à sua eficácia.

O trabalho apresentado resulta do estudo de modelos de controlo interno e meios para a sua compreensão e avaliação, a partir do qual foram concebidos métodos para recolha de informação dos controlos institucionais, bem como procedimentos de avaliação da eficácia dos controlos, denominados de testes de controlo.

JEL Classification: M42

Palavras chave: sistema de controlo interno, COSO, auditoria financeira, testes de controlo

ABSTRACT

The internal control system, a set of procedures developed by management to provide security in achieving organizational goals, is extremely important since the presence of failures in it can involve risks in achieving company purposes. Therefore, it is clear the need of internal control assessment methods in order to compare the implemented controls with the generally accepted models, emphasizing the relevance of COSO framework which provides means of applying controls to each type of business, regardless its size or structure.

In the financial auditing context, the knowledge about the audited companies' internal controls is particularly important as it increases the level of confidence in the issued audit opinion. Therefore, as part of the internship carried out at J. Silva Cardoso e Ruben Cordeiro, SROC, Lda., it was proposed the development of an audit program that includes acquiring understanding of audit clients' internal control, its assessment and testing its effectiveness.

The presented work results from the study of models and means for understanding and evaluate internal control, from which were designed methods for collecting information on institutional controls, as well as procedures for performing tests to evaluate their effectiveness, named as tests of control.

JEL Classification: M42

Key words: internal control system, COSO, financial auditing, tests of controls

Commitment is the foundation of great accomplishments.

Heidi Reeder

AGRADECIMENTOS

O presente relatório finaliza uma etapa importante do meu percurso pelo que não posso deixar de manifestar o meu agradecimento a todos os que contribuíram para o meu crescimento ao longo deste período, nomeadamente:

Aos meus orientadores, em especial ao Professor Doutor Rúben Mota Cordeiro, pela atenção e disponibilidade oferecidos ao longo de todo o processo.

A toda a equipa da J. Silva Cardoso e Ruben Cordeiro, SROC, Lda., pelo excelente profissionalismo, apoio e dedicação demonstrados durante a realização do estágio. Pelos conhecimentos transmitidos e disponibilidade no apoio aos trabalhos desenvolvidos.

À minha família, pelo apoio e compreensão durante este período.

ÍNDICE

Resumo	i
Abstract	ii
Agradecimentos	iv
Lista de tabelas	vi
Lista de figuras	vii
Lista de abreviaturas	viii
Capítulo I - Introdução	1
Capítulo II - Enquadramento teórico	3
2.1. Auditoria	3
2.2. Conceitos fundamentais de auditoria	6
2.2.1. Asserções das demonstrações financeiras	9
2.2.2. Risco de auditoria	11
2.2.3. Prova de auditoria	13
2.2.4. Risco, materialidade e prova de auditoria	14
Capítulo III - Controlo interno	16
3.1. Definição	16
3.2. Modelos de controlo interno	18
3.2.1. Modelo COSO	19
3.2.2. Modelo COBIT	25
3.3. Limitações do controlo interno	26
3.4. Aplicação do controlo interno	28
3.4.1. A nível internacional	28
3.4.2. Em Portugal	30
3.5. Importância do controlo interno	32
3.5.1. Na organização	32
3.5.2. Em auditoria	33
3.6. Análise do controlo interno	36
Capítulo IV - Estágio	44
4.1. Apresentação da entidade de acolhimento	44
4.1.1. Serviços prestados	45
4.1.2. Estrutura organizacional	46
4.2. Atividades desenvolvidas	48
4.2.1. Clientes, vendas e prestações de serviços	62
4.2.2. Compras e fornecedores	65
4.2.3. Inventários	68
4.2.4. Pessoal	70
4.2.5. Investimentos não financeiros	73
4.2.6. Meios financeiros líquidos	75
Capítulo V - Conclusão	78
Anexos	81
Lista de Anexos	81
Referências	117

LISTA DE TABELAS

Tabela 1. Distinção entre auditor interno e auditor externo	5
Tabela 2. Asserções subjacentes às demonstrações financeiras.....	10
Tabela 3. Relação entre componentes do risco de auditoria	12
Tabela 4. Tipos de controlos (quanto à sua finalidade).....	18
Tabela 5. Princípios COSO	23
Tabela 6. Posicionamento da auditoria interna e externa face ao controlo interno..	36
Tabela 7. Responsabilidades de auditoria	47
Tabela 8. Áreas e ciclos de auditoria.....	52

LISTA DE FIGURAS

Figura 1. Fases de auditoria.....	7
Figura 2. Processo de formação de opinião e obtenção de prova.....	7
Figura 3. Fases do planeamento de auditoria	8
Figura 4. Risco de auditoria	12
Figura 5. Cubo COSO	23
Figura 6. Cubo COBIT	26
Figura 7. Avaliação do controlo interno e volume de testes em auditoria	34
Figura 8. Exemplo de fluxograma	39
Figura 9. Categorias de auditores	47

LISTA DE ABREVIATURAS

AICPA - American Institute of Certified Public Accountants
CAE – Código das Atividades Económicas
CIVA - Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CLC - Certificação Legal de Contas
CMVM - Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
COBIT - Control Objectives for Information and related Technology
COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
EUA - Estados Unidos da América
IASB - International Accounting Standards Board
IFAC - International Federation of Accountants
IPCG - Instituto Português de Corporate Governance
ISA - International Standard on Accounting
IVA - Imposto sobre o Valor Acrescentado
NASDAQ - National Association of Securities Dealers Automated Quotations
NCRF - Norma Contabilística e de Relato Financeiro
NYSE - New York Stock Exchange
OROC - Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
PCAOB - Public Company Accounting Oversight Board
ROC - Revisor Oficial de Contas
SAF-T - Standard Audit File for Tax Purposes
SEC - Securities and Exchange Commission
SIPTA - Sistema Informático de Papéis de Trabalho de Auditoria
SNC - Sistema de Normalização Contabilística
SOX - Sarbanes-Oxley Act
SROC - Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO

O presente documento, cujo tema principal é “Sistema de Controlo Interno – Análise e Auditoria”, resulta da realização de um estágio com vista à obtenção do grau de Mestre em Ciências Económicas e Empresariais, com especialização em Finanças e Contabilidade, na Universidade dos Açores.

O estágio realizado inseriu-se no contexto dos trabalhos de auditoria financeira executados pela J. Silva Cardoso e Ruben Cordeiro, SROC, Lda., na qual, tendo em conta tratar-se de uma área cujo grau de desenvolvimento dos trabalhos existentes é considerado insuficiente face aos objetivos pretendidos, foi proposto o desenvolvimento de um programa de auditoria ao controlo interno que incluísse o levantamento dos sistemas de controlo interno dos clientes de auditoria, a sua análise e a execução de testes à eficácia destes controlos.

Neste sentido, este documento encontra-se dividido em cinco capítulos, em consonância com as etapas percorridas ao longo do período de estágio, sendo que o primeiro capítulo corresponde à introdução do relatório.

Tendo em conta a evidente necessidade de conhecimento acerca da área de auditoria financeira, na qual se desenvolveu o estágio, bem como acerca do sistema de controlo interno, tema a desenvolver, os primeiros dois capítulos são dedicados à exposição da vertente teórica.

Assim, no capítulo I apresenta-se o conceito e função de auditoria decorrente da necessidade de garantia de fiabilidade das demonstrações financeiras, fonte de informação de diversos utilizadores. Será realizada uma abordagem ao funcionamento geral do processo de execução de uma auditoria, descrevendo as principais fases que o

constituem e apresentando os conceitos fundamentais que devem ser conhecidos para uma compreensão do tema em exposição.

De seguida, tendo em conta que o risco, conceito exposto no primeiro capítulo é fortemente afetado pelo sistema de controlo interno, torna-se fundamental compreender o conceito de controlo interno e como este pode ser avaliado. Desta forma, no capítulo II serão abordados diversos tópicos sobre o controlo interno, nomeadamente a sua definição e importância no contexto empresarial e na auditoria financeira. Serão explanados os diversos tipos de controlo existentes, bem como a relação entre o controlo interno e a auditoria financeira.

Adicionalmente, tendo em conta o tema central deste relatório, será efetuada análise aos principais métodos de avaliação do sistema de controlo interno e os procedimentos de auditoria utilizados para testar a sua eficácia.

O capítulo IV respeita ao relato das atividades desenvolvidas no âmbito do projeto de estágio, encontrando-se dividido em duas partes: a primeira referente à apresentação da entidade acolhedora do estágio, e a segunda respeitante às atividades desenvolvidas no âmbito da auditoria financeira e do desenvolvimento do programa de auditoria ao controlo interno.

Por fim, o último capítulo respeita à conclusão, incluindo uma reflexão acerca dos trabalhos desenvolvidos ao longo do estágio.

CAPÍTULO II - ENQUADRAMENTO TEÓRICO

Tendo em conta que as demonstrações financeiras são a principal fonte de informação relativa à atividade empresarial, neste capítulo será apresentado o conceito e função de auditoria subjacente à necessidade de garantir que a informação presente nas mesmas é fiável.

Desta forma, será abordado o funcionamento geral do processo de execução de uma auditoria, no qual se irão descrever as principais fases que o constituem, apresentando os conceitos fundamentais que devem ser conhecidos para uma compreensão do processo.

2.1. Auditoria

No contexto empresarial são diversos os interessados na obtenção de informação acerca das entidades existentes no mercado, contudo com objetivos distintos.

Se, por um lado, os clientes estão interessados em informação relativa à continuidade da empresa, na segurança das suas operações e na qualidade dos seus produtos ou serviços, por outro, os fornecedores têm em vista a liquidação das quantias que lhes são devidas.

Adicionalmente, são vários aqueles que investem na atividade empresarial, quer sejam financiadores, aos quais importa determinar se os seus empréstimos e respetivos juros serão pagos, quer sejam investidores que esperam retorno adequado aos montantes investidos face ao nível de risco assumido.

Entre outros interessados na informação empresarial encontram-se os próprios colaboradores que procuram estabilidade financeira e profissional e ainda o próprio Estado (Costa, 2017).

Uma das principais fontes de informação acerca das entidades são as demonstrações financeiras, cuja preparação e apresentação são da responsabilidade do órgão de gestão. Estas, de acordo com a Estrutura Concetual do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) devem possuir quatro características qualitativas que garantem que a informação proporcionada é útil aos seus utilizadores na tomada de decisão (SNC, 2015).

A aplicação destas características, aliada à concordância com o normativo contabilístico aplicável à dimensão da entidade resulta em demonstrações financeiras que apresentam uma imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e do desempenho de uma empresa (Costa, 2017).

Na sequência do exposto acima surge a auditoria, a qual, segundo Costa (2017), se destina a verificar, de uma forma sistemática, a conformidade e o cumprimento dos procedimentos adotados e seguidos nas diversas áreas organizacionais de uma entidade face aos respetivos regulamentos e leis, internos ou externos, que se encontrem estabelecidos e aprovados.

A execução de uma auditoria distingue-se entre a que é realizada a nível interno na entidade, a denominada auditoria interna, e aquela que é executada por outros profissionais externos não subordinados à entidade. Adicionalmente, a mesma pode ser de carácter voluntário ou imposta legalmente.

A revisão legal de contas em Portugal é prevista pelo Código das Sociedades Comerciais (CSC), no qual, pelo artigo 262.º, estabelece que as sociedades que ultrapassem dois dos limites infracitados durante dois períodos consecutivos, devem designar um revisor oficial de contas para proceder à revisão e certificação legal das contas:

- Total do Balanço: 1.500.000€;

- Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000€;
- Número médio de trabalhadores durante o exercício: 50

Adicionalmente, tratando-se de uma sociedade anónima, o Código das Sociedades Comerciais, no seu artigo 278.º, prevê que a fiscalização da sociedade compete a um fiscal único que deverá ser revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas, os quais devem examinar as demonstrações financeiras da entidade auditada e emitir respetiva certificação.

Para além das entidades jurídicas acima mencionadas, são diversas as disposições legais que impõem a fiscalização das entidades por um revisor oficial de contas, nomeadamente os municípios, entidades de interesse público, cooperativas, entre outras (Almeida B. J., 2017).

A distinção entre a auditoria interna e externa faz-se por vários fatores, nomeadamente pelo nível de independência e pelo volume de testes aplicado, conforme abaixo se apresenta.

Tabela 1. Distinção entre auditor interno e auditor externo

Auditor Interno	Auditor Externo
É empregado da empresa auditada;	Não tem qualquer vínculo laboral com a empresa auditada;
Menor grau de independência;	Maior grau de independência;
Executa auditoria operacional e financeira;	Executa apenas auditoria financeira;
Os principais objetivos são: - verificar o cumprimento das normas internas; - verificar a necessidade de melhorar as normas internas existentes; - verificar a necessidade de criar novas normas internas; - efetuar auditoria em várias áreas operacionais e financeiras;	O principal objetivo é emitir opinião sobre as demonstrações financeiras, no sentido de verificar se as mesmas refletem adequadamente a posição patrimonial e financeira da entidade, o resultado das operações, as alterações no património e as origens e aplicações de recursos da entidade, bem como se estas se encontram elaboradas de acordo com os princípios contabilísticos aplicáveis;
Maior volume de testes (tem mais tempo na organização para executar a auditoria).	Menor volume de testes executados.

Fonte: adaptado de Almeida M. C. (2009)

A auditoria, conforme Moraes e Martins (2007), pode ser ainda classificada de acordo com a sua finalidade, salientando-se, pela sua relevância, a auditoria operacional e a auditoria financeira. Conforme apresentado na tabela 1, os auditores externos apenas executam auditoria financeira.

A auditoria operacional consiste na revisão sistemática das áreas operacionais da entidade, com o objetivo de avaliar a eficiência e eficácia das operações. Por sua vez, a auditoria financeira traduz-se em um exame às demonstrações financeiras com o intuito de avaliar a adequabilidade das mesmas face aos princípios contábilísticos geralmente aceites.

No tema em estudo salienta-se a auditoria financeira, a qual, conforme disposto no parágrafo 3 da ISA 200 (IFAC, 2015), tem como principal objetivo “aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras”.

Em suma, poderá assim afirmar-se que o papel da auditoria será o de aferir se as demonstrações financeiras, objeto de análise de vários e diversos utilizadores, encontram-se isentas de erros materiais que possam distorcer a informação ou induzir os destinatários em erro.

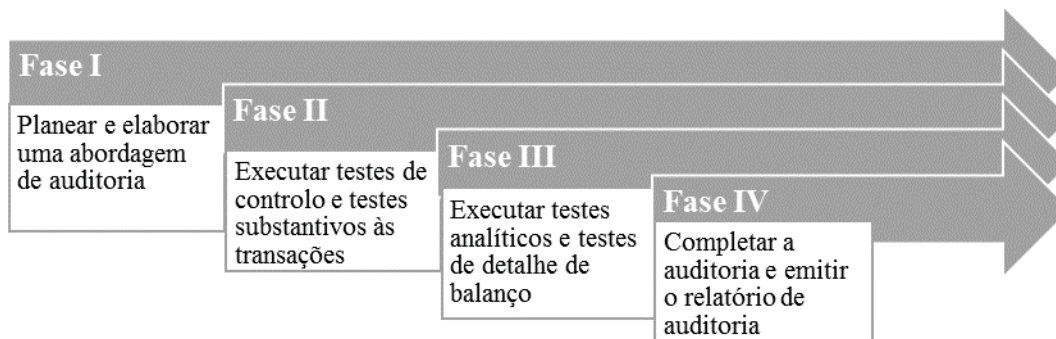
2.2. Conceitos fundamentais de auditoria

Considerando que o objetivo de uma auditoria é emitir uma opinião sobre se as demonstrações financeiras se encontram apresentadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com o normativo contábilístico aplicável, esta opinião deve ser baseada no trabalho desenvolvido ao longo das várias fases de análise às demonstrações.

De uma forma geral, após a aceitação do cliente (entidade auditada), o trabalho de auditoria desenvolve-se em quatro etapas (Arens, *et al*, 2012), nas quais o auditor tem como objetivo a obtenção de prova que suporte as asserções contidas nas demonstrações

financeiras apresentadas pela gestão e, posteriormente, o relatório de auditoria e opinião a emitir. Estas fases encontram-se apresentadas na Figura 1.

Figura 1. Fases de auditoria



Fonte: adaptado de Arens, *et al* (2012)

Não obstante a classificação das fases de auditoria efetuada por Arens, *et al* (2012), esta poderá ser apresentada de acordo com os objetivos de cada uma face ao processo de formação de opinião e obtenção de prova, conforme apresentam Johnstone, Gramling, e Rittenberg (2014):

Figura 2. Processo de formação de opinião e obtenção de prova



Fonte: adaptado de Johnstone, *et al* (2014)

Na primeira fase de auditoria devem ser planeados os trabalhos de campo, bem como a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a executar com vista a atingir um nível de segurança razoável, conforme disposto no parágrafo 2 da ISA 300 (IFAC, 2015).

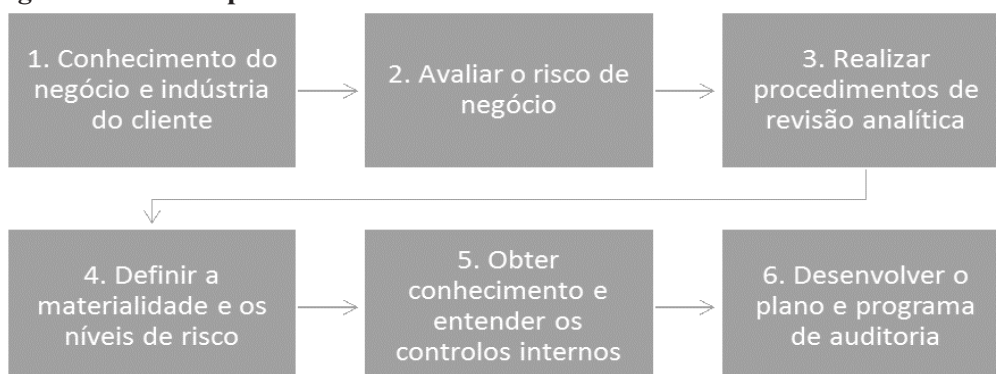
O planeamento de uma auditoria ajuda o auditor em várias vertentes, expostas no segundo parágrafo da ISA 300 (IFAC, 2015), das quais se salientam:

- Dedicar atenção apropriada às áreas relevantes da auditoria;
- Identificar e resolver potenciais problemas em tempo oportuno;
- Organizar e gerir devidamente o trabalho de auditoria para que seja executado de maneira eficaz e eficiente.

Depreende-se então que esta fase é imprescindível para o processo de auditoria, por forma a que a mesma seja eficaz e tempestiva (ISA 300, IFAC, 2015), independentemente da dimensão da entidade a auditar.

O planeamento de auditoria (Fase I) engloba um conjunto de seis etapas, apresentadas na figura 3, conforme descrevem Arens, *et al* (2012), as quais se desenrolam num processo contínuo de conhecimento do cliente, do negócio e do ambiente em que atua, por forma a identificar riscos inerentes aos mesmos, apoiando a sua análise em procedimentos de revisão aos trabalhos anteriormente desenvolvidos e informações já adquiridas em auditorias anteriores (ou por outros auditores, caso se trate de um cliente novo), bem como em procedimentos analíticos de avaliação da informação financeira com base na sua relação com dados financeiros e não financeiros, obtidos tanto internamente como externamente (ISA 520, IFAC, 2015).

Figura 3. Fases do planeamento de auditoria



Fonte: adaptado de Arens, *et al* (2012)

Posteriormente, é definida a materialidade, a qual expressa a importância relativa de um assunto no contexto da análise e interpretação das demonstrações financeiras (Almeida B. J., 2017). Por outras palavras, um assunto é considerado material se a sua omissão ou distorção puder influenciar as decisões económicas de um utilizador da informação financeira (IFAC, 2015). É com base na materialidade que são planeados e executados todos os trabalhos de auditoria, bem como classificadas as classes e transações de acordo com o seu impacto nas demonstrações. A materialidade é variável consoante o julgamento do auditor e a análise da realidade do cliente, sendo que existem valores indicativos geralmente aceites pelos autores e profissionais na área que têm por base indicadores financeiros como o resultado líquido, volume de negócios, o valor do ativo ou capital próprio, aos quais é aplicada uma ponderância (percentagem) consoante o nível global de risco definido para o cliente.

Estabelecida a estratégia a seguir, o auditor encontra-se em posição de definir o programa geral da auditoria a executar, o qual determina todos os procedimentos de auditoria a realizar, a dimensão da amostra e itens a analisar, bem como a calendarização das várias fases apresentadas na figura 3.

De seguida são apresentados os conceitos fundamentais inerentes à execução de uma auditoria.

2.2.1. Asserções das demonstrações financeiras

As asserções, conforme apresentam Messier, *et al* (2017), são afirmações que se encontram expressas ou implícitas pela gestão no que respeita ao reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras. Por exemplo, quando o balanço apresenta determinado saldo em inventários, a gerência exprime que aquele inventário existe fisicamente e encontra-se devidamente mensurado.

As asserções são expressas relativamente a classes de transações, saldos e divulgações, conforme abaixo apresentado.

Tabela 2. Asserções subjacentes às demonstrações financeiras

Classes de transações	Saldos finais	Apresentação e divulgação
Ocorrência – as transações e acontecimentos registados ocorreram e estão relacionados com a entidade.	Existência – ativos, passivos e interesses no capital próprio existem.	Ocorrência – os acontecimentos e transações divulgadas ocorreram.
	Direitos e obrigações – a entidade possui ou controla os direitos sobre ativos, e os passivos representam obrigações da entidade.	Direitos e obrigações – os eventos divulgados estão relacionados com a entidade.
Plenitude – todas as operações e acontecimentos estão registados.	Plenitude – todos os ativos, passivos e interesses no capital próprio foram registados.	Plenitude – todas as divulgações que deveriam ter sido feitas foram de facto divulgadas.
Rigor – valores e outros dados relacionados com as transações foram devidamente registados.	Valorização e imputação – ativos, passivos e interesses no capital próprio estão registados pela quantia apropriada. Os rendimentos e gastos foram corretamente imputados.	Rigor e valorização – a informação está adequadamente divulgada e pelas quantias apropriadas.
Corte – transações e acontecimentos foram registados no período a que respeitam.		
Classificação – transações e acontecimentos foram registados nas contas apropriadas.		Classificação e compreensibilidade – a informação financeira foi apresentada e relatada de forma apropriada, e as divulgações no anexo encontram-se descritas com clareza.

Fonte: adaptado de Almeida B. J. (2017)

Nem todas as asserções se aplicam a todos os itens das demonstrações financeiras. O auditor deve ter em atenção as asserções que podem ter influência significativa na classe de transações, saldos finais ou divulgações.

A cada asserção definida encontra-se associado um erro potencial e, conseqüentemente um possível procedimento de auditoria a executar. Por exemplo,

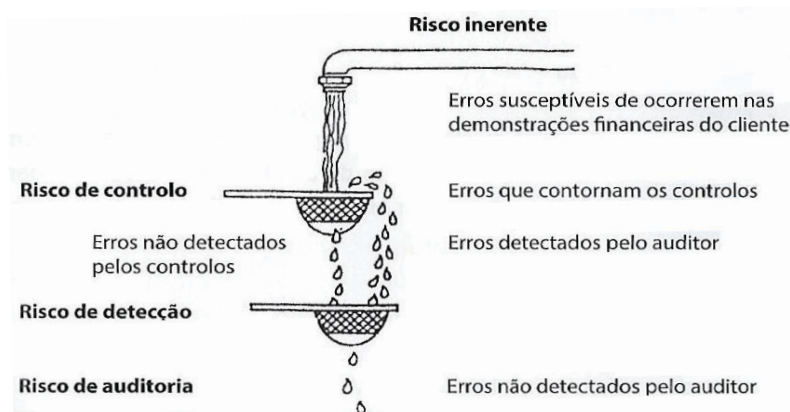
relativamente à asserção da existência de saldos relacionados com a rubrica de clientes pondera-se a existência de erro relativo a saldos incorretamente registados. Neste sentido, o auditor poderá efetuar procedimentos de circularização de saldos a clientes (pedido de confirmação relativo ao saldo em dívida).

2.2.2. Risco de auditoria

O risco de auditoria é um conceito fundamental subjacente a todo o processo de auditoria e encontra-se intrinsecamente relacionado com o nível de segurança com que o auditor exprime a sua opinião acerca das demonstrações financeiras em análise. O mesmo é definido como o risco de o auditor expressar uma opinião inapropriada quando as demonstrações financeiras estão materialmente distorcidas.

O risco de auditoria reparte-se em dois tipos: o risco de as asserções relevantes relacionadas com classes de transações conterem distorções materiais (risco de distorção material), e o risco de o auditor não detetar as mesmas (risco de deteção) quando aplica os procedimentos de auditoria. Por sua vez, o risco de distorção material é composto pelo risco inerente e pelo risco de controlo. O risco inerente é a suscetibilidade de uma asserção estar incorreta devido a erro ou fraude. O risco de controlo é o risco de uma distorção material não ser prevenida, detetada e corrigida de forma atempada e adequada pelo controlo interno da entidade (IFAC, 2015).

O risco global de auditoria resulta da multiplicação entre o risco de distorção material e o risco de deteção. Esquemáticamente, o risco de auditoria é obtido conforme representado na figura 4.

Figura 4. Risco de auditoria

Fonte: Costa (2017)

Na figura acima, em consonância com o apresentado por Costa (2017), o risco que sai da torneira representa o potencial conjunto de erros materiais, os quais vão sendo filtrados e minimizados tanto pela empresa como pelo auditor. O primeiro filtro representa o sistema de controlo interno implementado na entidade, ao qual está associado o risco de existirem erros não detetados ou que contornem os próprios controlos. O segundo filtro representa os procedimentos de auditoria. Apesar de existirem controlos internos e a execução de procedimentos de auditoria para detetar distorções, existe sempre a probabilidade de algumas destas não serem detetadas, originando o risco de detecção.

Existe uma relação inversa entre o risco de distorção material e o risco de detecção (Almeida B. J., 2017). Considerando que a probabilidade de existirem erros materiais é elevada, ou seja o risco inerente e o risco de controlo são elevados, a probabilidade de o auditor não detetar um destes erros reduz significativamente, resultando em um risco de detecção baixo, à semelhança do evidenciado na Tabela 3.

Tabela 3. Relação entre componentes do risco de auditoria

		Risco de Controlo		
		Alto	Médio	Baixo
Risco Inerente	Alto	o mais baixo	mais baixo	médio
	Médio	mais baixo	médio	mais alto
	Baixo	médio	mais alto	o mais alto

Fonte: adaptado de Almeida B. J. (2017)

A determinação de cada nível de risco envolve julgamentos por parte do auditor uma vez que não é conhecido o nível de risco real, mas apenas uma mera estimativa percebida. Se da aplicação dos testes de auditoria resultar um risco superior ao planeado, o auditor deve aumentar a extensão dos testes ou então modificar a opinião a constar do relatório de auditoria.

2.2.3. Prova de auditoria

A prova de auditoria é toda a documentação recolhida pelo auditor que serve de suporte à formação da opinião acerca das demonstrações financeiras (Messier, *et al*, 2017), encontrando-se diretamente relacionada com o risco de o auditor expressar uma opinião inadequada sobre as demonstrações financeiras (risco de auditoria).

De modo a obter um nível de risco suficientemente baixo para que possa emitir opinião, o auditor deve obter prova suficiente e adequada, pelo que se verifica uma relação inversa entre ambos os conceitos: aumentando a extensão da prova obtida reduz-se o nível de risco (Almeida B. J., 2017).

Esta prova é obtida através do conhecimento do negócio, da empresa e da sua envolvente, da realização de procedimentos analíticos, da realização de testes aos controlos e da realização de testes substantivos às transações e aos saldos. A quantidade de prova necessária é afetada pelo risco de distorções (quanto maior é o risco, maior é a necessidade de prova) e pela qualidade da mesma (prova de menor qualidade requer mais quantidade).

O objetivo da obtenção de prova é testar as asserções contidas nas demonstrações financeiras de modo a validá-las.

Existem diversos tipos de prova, os quais assumem vários níveis de credibilidade. A prova pode ser obtida de fontes externas à entidade, através de confirmações externas por exemplo, ou pode ser obtida internamente, como é o caso dos documentos de suporte aos registos contabilísticos (prova documental), da observação dos processos e atividades ou da simples interação com os colaboradores e pessoas chave da entidade (prova oral).

Destacam-se os principais tipos de prova de auditoria (Arens, *et al*, 2012), os quais se diferenciam pelo nível de independência, bem como pelo grau de conhecimento que providenciam:

- Inspeção física;
- Confirmação;
- Documentação;
- Procedimentos analíticos;
- Indagações;
- Recálculo;
- *Reperformance* (refazer);
- Observação.

Se, por um lado as confirmações obtidas de fontes externas são consideradas uma fonte mais credível de informação, os recálculos e inspeções físicas fornecem ao auditor um nível de conhecimento mais detalhado acerca da área em análise.

2.2.4. Risco, materialidade e prova de auditoria

Os conceitos de risco e materialidade estão relacionados, não podendo ser desassociados. Se o risco está relacionado com o nível de incerteza, a materialidade está relacionada com a caracterização qualitativa e quantitativa das distorções que influenciam as demonstrações financeiras.

Apesar de não se influenciarem mutuamente, em conjunto, a materialidade e o risco têm forte influência na prova de auditoria.

Se o risco de distorção material é avaliado como baixo, conseqüentemente, o risco de detecção será alto e, desta forma, a prova a recolher será menor. Por sua vez, quanto mais baixa for a quantia pela qual os itens são classificados como materialmente relevantes para as demonstrações financeiras, maior será a prova a recolher (Almeida B. J., 2017).

Dada a relação entre prova de auditoria, materialidade e risco de auditoria, o auditor deve definir uma estratégia de auditoria baseada em testes substantivos (procedimentos concebidos para a detecção de distorções materiais ao nível das asserções - IFAC, 2015) quando o risco de distorção material for classificado como alto, ou uma estratégia que se alterna entre a utilização de testes substantivos e testes aos controlos da entidade (para um risco de distorção baixo).

Em suma, a auditoria é um processo que engloba a execução de várias fases que têm como intuito a validação das asserções contidas nas demonstrações financeiras por forma a obter segurança razoável de que estas se encontram isentas de erros materiais.

Para tal, o auditor deve, para cada entidade auditada, desenvolver um plano de auditoria assente em procedimentos de avaliação do risco e na obtenção de prova que suporte a opinião emitida.

CAPÍTULO III - CONTROLO INTERNO

Atendendo a que o risco de distorção material, componente chave do nível de risco de auditoria, é fortemente afetado pelo risco de controlo, torna-se fundamental compreender o conceito de controlo interno e como este pode ser avaliado.

Neste sentido, no presente capítulo serão abordados diversos tópicos sobre o controlo interno, nomeadamente a sua definição, importância e modelos de sistemas de controlo considerados de aceitação geral. Adicionalmente, será explanada a relação existente entre o controlo interno e a auditoria.

Por fim, serão apresentadas as limitações inerentes ao controlo interno e, no último ponto, será exposta a temática central do relatório, os métodos de avaliação do sistema de controlo interno e os procedimentos de auditoria utilizados para testar a sua eficácia.

3.1. Definição

São diversos os conceitos apresentados por várias entidades para o controlo interno, os quais revelam diferentes perspetivas da inserção do mesmo em uma organização.

De acordo com Moraes e Martins (2007), o primeiro organismo a definir o controlo interno foi o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), em 1934, considerando que “o controlo interno compreende um plano de organização e coordenação de todos os métodos e medidas adotadas num negócio a fim de garantir a salvaguarda de ativos, verificar a adequação e confiabilidade dos dados estatísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas estabelecidas pela gestão”.

A nível internacional, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) define o controlo interno como um processo, implementado pela

direção de uma entidade, gestores e outro pessoal relevante, desenhado para proporcionar segurança razoável em relação ao alcance dos objetivos relacionados com as operações, reporte e conformidade com as leis e regulamentos (COSO, 2013).

Segundo a entidade, a definição apresentada reflete conceitos fundamentais. O controlo interno é:

- Desenhado para o alcance de objetivos em uma ou mais áreas;
- Um processo que consiste em tarefas e atividades em curso (um meio para um fim e não o fim por si dito);
- Posto em prática por pessoas (não se trata apenas de normas e manuais, mas sim de pessoas e das ações tomadas por elas a cada nível da organização);
- Capaz de fornecer segurança razoável;
- Adaptável à estrutura da organização (flexível face a cada departamento, localização ou unidade operacional).

Em Portugal, o normativo aplicado tem por base o normativo internacional, sendo que a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) tem vindo a adotar a definição prevista na ISA 315, a qual enfatiza os controlos associados às demonstrações financeiras. Assim, a definição apresentada é: “processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados de governação, gerência e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis (IFAC, 2015).

Em suma, o controlo interno é geralmente definido como um conjunto de processos, políticas e procedimentos definidos pelo órgão de gestão com o objetivo de assegurar a fiabilidade do relato financeiro e a preparação de demonstrações financeiras de acordo

com o referencial de relato financeiro aplicável à entidade, sendo criado com o intuito de minimizar risco de negócio e fraude que possam colocar em causa o alcance dos objetivos definidos para a sociedade.

Existem diversos tipos de controlos, sendo que o AICPA caracteriza o controlo interno em dois grandes tipos de controlos: o controlo interno administrativo e o controlo interno contabilístico. O primeiro inclui o plano da organização e os procedimentos e registos que se relacionam com os processos de decisão e que conduzem à autorização das transações pelo órgão de gestão; o segundo compreende o plano da organização e procedimentos que se relacionam com a salvaguarda dos ativos e com a confiança que os registos contabilísticos inspiram face ao registo adequado das transações e transcrição para as demonstrações financeiras.

Em perspetiva diferente surge a classificação dos controlos apresentada por Morais e Martins (2007), a qual incide sobre a finalidade e propósito dos controlos, tal como evidenciado na tabela abaixo.

Tabela 4. Tipos de controlos (quanto à sua finalidade)

	Objetivo	Exemplo
Preventivos	Impedir a ocorrência de factos indesejáveis	Obrigar a duas assinaturas em todos os pagamentos
Detetivos	Detetar factos indesejáveis já ocorridos	Elaborar conciliações bancárias
Corretivos	Retificar problemas identificados	Elaboração de relatórios de atrasos de cobrança de dívidas
Orientativos	Transmitir orientações para a ocorrência de factos desejáveis	Criar regulamentos internos na entidade
Compensatórios	Compensar fraquezas de controlo em outras áreas	Cruzamento de dados de departamentos conexos (ex.: entradas de armazém e conta de compras)

Fonte: Adaptado de Morais e Martins (2007)

3.2. Modelos de controlo interno

Face à evolução dos mercados, tornou-se crescente e evidente a necessidade de existência de um modelo de controlo que fosse abrangente e partilhado por todos os responsáveis de

direção. Desta forma, são vários os modelos que foram surgindo com o tempo, desenvolvidos por diferentes organismos e em vários países, dos quais alguns apresentam aceitação mais generalizada e outros destinam-se a ambientes mais específicos.

Dos vários modelos existentes, são apresentados de seguida dois modelos que aplicam o conceito de controlo interno em perspetivas de análise diferenciadas.

3.2.1. Modelo COSO

A nível internacional, um dos modelos mais utilizados na avaliação da eficiência do controlo interno é o *Internal Control – Integrated Framework*, publicado pelo *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)*, o qual tem subjacente as *International Standards on Audit (ISA)*, do *International Accounting Standards Board (IAASB)*.

O modelo surge da necessidade de encontrar um conceito abrangente de controlo interno, sendo publicado na sua versão inicial em 1992 como um modelo estrutural de controlo interno que inclui ferramentas de avaliação do mesmo passíveis de utilização pelas organizações e outras entidades com interesse.

A versão inicial do modelo foi sujeita a alterações ao longo dos anos, das quais se destaca a publicada em 2013 que introduz um conjunto de 17 princípios que representam os conceitos essenciais de cada componente do modelo (Graham, 2015).

Para os membros de gestão e direção, o modelo apresenta meios de aplicação do controlo interno a cada tipo de organização, independentemente da sua dimensão, estrutura ou negócio. A sua abordagem baseada em princípios permite flexibilidade e oportunidade de julgamento na conceção, implementação e monitorização dos mesmos, uma vez que apresenta os requisitos principais associados a um sistema de controlo eficaz.

Fornece ainda meios para a identificação e análise de riscos, bem como para o desenvolvimento de estratégias de resposta a estes riscos, com foco nas medidas anti fraude (COSO, 2013).

Para entidades externas (*stakeholders* e outros que interagem direta ou indiretamente com a organização), a aplicação do modelo COSO transmite confiança na posição da administração face aos controlos da entidade e alcance dos objetivos corporativos, bem como na capacidade de os riscos existentes serem devidamente identificados, analisados e corrigidos. Traduz-se ainda num meio de compreensão dos requisitos de um sistema de controlo eficaz.

Os objetivos da estrutura encontram-se repartidos em três categorias que permitem abordar as diferentes vertentes do controlo interno (COSO, 2013):

- Objetivos operacionais – relacionados com a eficiência e eficácia das operações, incluindo os objetivos financeiros e operacionais e a salvaguarda dos ativos;
- Objetivos de reporte – concordância com as obrigações de reporte (interno e externo), assegurando fiabilidade, tempestividade e transparência nos mesmos;
- Objetivos de conformidade – com as leis e regulamentos aos quais a entidade está sujeita.

O controlo interno ao abrigo do modelo COSO integra cinco componentes interligadas entre si: ambiente de controlo, avaliação do risco, atividades de controlo, informação e comunicação, e monitorização.

A primeira componente é o ambiente de controlo, uma estrutura de padrões e processos que asseguram a base para transmitir o controlo interno através dos vários

patamares da organização. Nos níveis superiores, a direção estabelece a sua visão acerca do controlo, a qual é transmitida aos vários níveis da organização pelos responsáveis de gestão. O ambiente de controlo compreende a integridade e valores éticos da organização; a estrutura da organização na atribuição de níveis de autoridade e responsabilidade; o processo de atrair, desenvolver e reter competências individuais, bem como os padrões de desempenho esperados (Inácio, 2014).

Normalmente são os fatores inerentes à envolvente de controlo que constituem a principal limitação do sistema, uma vez que está associado à componente humana na organização, a qual assume grande relevo no desenvolvimento geral de todas as operações.

Cada entidade enfrenta um vasto leque de riscos provenientes de fontes internas e externas. O risco, neste contexto, define-se como a probabilidade de ocorrência de uma adversidade que afete o alcance dos objetivos definidos.

Desta forma, a avaliação do risco é um processo contínuo de identificação de riscos na obtenção das metas, os quais são transversais a todos os departamentos e funções e cuja importância é relativizada face à tolerância ao risco. A avaliação do risco constitui uma base para determinar como os riscos vão ser tratados.

No que respeita às atividades de controlo, estas incluem todas as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as diretivas da gestão estão a ser cumpridas (Loughran, 2010). As atividades de controlo são desenvolvidas nos vários níveis da organização, nas várias etapas dos processos e nos próprios sistemas de informação. Estas podem ser de natureza preventiva ou detetiva e englobam um conjunto de processos manuais ou automatizados como é o caso de autorizações, reconciliações e avaliações de desempenho. A segregação de funções é normalmente aplicada na seleção e

desenvolvimento de atividades de controlo sendo que, onde esta não é praticável, são desenvolvidas atividades de controlo alternativas.

A componente de informação e comunicação é essencial na transmissão das responsabilidades de controlo interno no alcance dos objetivos. A gestão recolhe ou cria informação qualitativa e quantitativa de fontes tanto internas como externas para suportar as decisões que toma a nível dos controlos definidos.

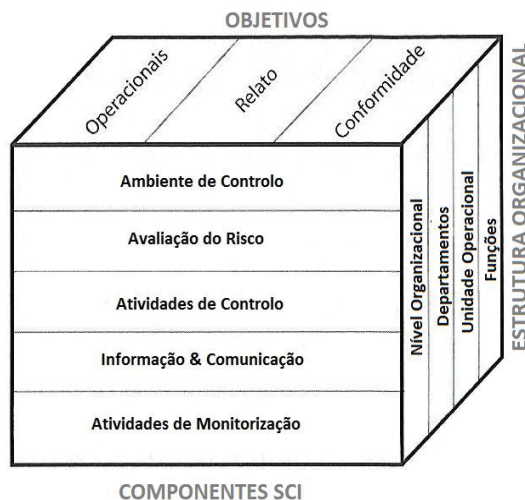
A comunicação é o processo contínuo de partilha e obtenção de informação. A comunicação interna é o meio pelo qual a informação é disseminada ao longo da organização, permitindo às pessoas receber a mensagem da gestão relativa à importância dos regulamentos internos. Por outro lado, a informação externa funciona em duas vertentes: permite obter informação relevante acerca do ambiente externo (mercados, por exemplo), bem como transmite conteúdos internos a terceiros com interesse na entidade.

Por fim, em simultâneo com as restantes componentes, surgem as atividades de monitorização com o objetivo de verificar que cada uma das componentes do controlo interno existe e é devidamente exercida (COSO, 2013). Neste sentido, a avaliação pode ser contínua ou periódica, bem como poderá ser utilizado um misto de ambas, conforme a área em análise e o nível de risco definido pela gestão. Deficiências encontradas são analisadas comparativamente aos padrões definidos e reportadas à gestão.

Existe uma relação direta entre os objetivos, que são o que a entidade se esforça para atingir, as componentes do controlo, que são os requisitos para atingir os objetivos, e a estrutura organizacional, que inclui as unidades operacionais ou departamentos (Inácio, 2014). Esta relação é apresentada pelo modelo COSO na forma de um cubo, conforme apresentado na figura 5, onde as três categorias de objetivos são apresentadas pelas

colunas, as cinco componentes pelas filas e a estrutura orgânica da entidade pela terceira dimensão.

Figura 5. Cubo COSO



Fonte: adaptado de COSO (2013)

O modelo estabelece 17 princípios que representam os conceitos fundamentais associados a cada componente. Cada princípio foi construído a partir da componente a que respeita, sendo aplicável a cada um dos objetivos organizacionais. Estes princípios são os apresentados na tabela abaixo.

Tabela 5. Princípios COSO

Componente	Princípios
Envolvente de controlo	<ol style="list-style-type: none"> 1. A organização demonstra compromisso com os valores éticos e de integridade. 2. O conselho de administração demonstra independência da gestão e supervisão sobre o desenvolvimento e desempenho do controlo interno. 3. A gestão estabelece, com a supervisão da administração, estruturas, linhas de relato e autorizações e responsabilidades apropriadas na prossecução dos objetivos. 4. A organização demonstra um compromisso de atrair, desenvolver e reter indivíduos competentes em alinhamento com os objetivos. 5. A organização mantém medidas que conduzam à responsabilização dos indivíduos pelo desempenho do controlo interno.

Tabela 5. (continuação)

Componente	Princípios
Avaliação do risco	
	6. A organização especifica os objetivos com clareza suficiente para permitir a identificação e avaliação dos riscos associados aos objetivos.
	7. A organização identifica os riscos para a concretização dos seus objetivos através da entidade e analisa riscos como base para determinar como devem ser geridos.
	8. A organização considera o potencial de fraude na avaliação dos riscos para a concretização dos objetivos.
	9. A organização identifica e avalia as mudanças que poderiam afetar significativamente o sistema de controlo interno.
Atividades de controlo	
	10. A organização seleciona e desenvolve atividades de controlo que contribuem para a mitigação de riscos na concretização, a níveis aceitáveis, dos objetivos.
	11. A organização seleciona e desenvolve atividades de controlo geral sobre a tecnologia de apoio à realização dos objetivos.
	12. A organização implementa atividades de controlo através de políticas que estabelecem o que é expectável e procedimentos que colocam as políticas em ação.
Informação e comunicação	
	13. A organização obtém, ou gera e utiliza, informação relevante e de qualidade para apoiar o funcionamento do controlo interno.
	14. A organização comunica internamente as informações, incluindo os objetivos e responsabilidades de controlo interno necessárias para apoiar o seu funcionamento.
	15. A organização comunica com partes externas sobre assuntos que afetam o funcionamento do controlo interno.
Atividades de monitorização	
	16. A organização seleciona, desenvolve e realiza avaliações contínuas ou separadas para verificar se os componentes do controlo interno estão presentes e em funcionamento
	17. A organização avalia e comunica as deficiências do controlo interno, de forma atempada, aos responsáveis pela tomada de ações corretivas, incluindo gestão e conselho de administração, conforme apropriado.

Fonte: traduzido de COSO (2013)

O modelo COSO apresenta assim os requisitos necessários a um sistema de controlo interno eficaz. Um sistema de controlo interno eficaz fornece segurança razoável face ao alcance dos objetivos propostos para a organização, reduzindo o risco a um nível aceitável. Para que o sistema seja eficaz, é necessário que as cinco componentes estejam presentes (inerentes na definição e implementação dos controlos) e em funcionamento, e que operem em simultâneo e de forma integrada.

Sempre que uma deficiência significativa exista devido à falha na presença ou funcionamento de uma das componentes, a organização não pode concluir que reúne as exigências de um sistema de controlo interno eficaz.

Este modelo implica o exercício de julgamentos na sua conceção, implementação, aplicação e avaliação, sendo que o uso deste julgamento aumenta a capacidade da gestão em tomar melhores decisões relativas ao controlo interno, mas nunca poderá garantir resultados perfeitos. Trata-se de um processo contínuo de análise e evolução adaptada à estrutura e objetivos organizacionais.

3.2.2. Modelo COBIT

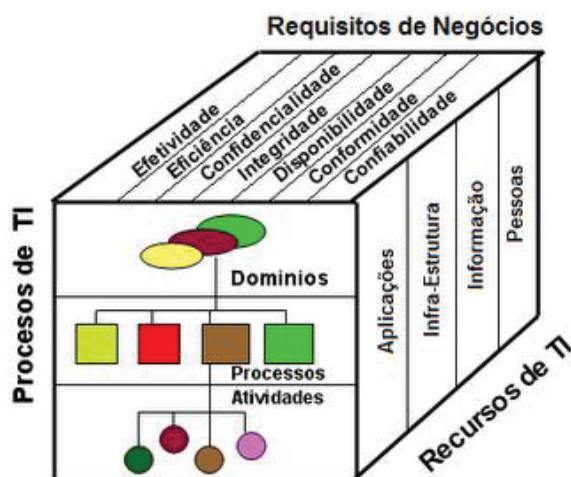
Focado nas tecnologias de informação, o *Control Objectives for Information and related Technologies* (COBIT) é um modelo internacionalmente aceite que os responsáveis de gestão podem usar para garantir que as tecnologias de informação são úteis no alcance das metas e objetivos definidos para a organização (ISACA, 2007).

Os processos e domínios apresentados no modelo são altamente focados nos controlos e não na execução em si (Gomes, 2014), pelo que asseguram a execução dos serviços e fornecem meios de análise e minimização de fraquezas encontradas.

De modo a fornecer apoio eficaz na gestão e execução de processos, as tecnologias de informação (domínios, processos e atividades) devem estar alinhadas com os objetivos e necessidades no negócio. Neste sentido, o modelo COBIT fornece uma ligação entre os requisitos de negócio e as atividades de tecnologias de informação, identificando os recursos necessários e as medidas de controlo a considerar em matéria de sistemas de informação (Gomes, 2014).

Uma das formas mais simples de apresentar o modelo é através do cubo COBIT, conforme figura 6, no qual se representa a forma como as várias componentes se interligam.

Figura 6. Cubo COBIT



Fonte: COBIT (2018)

O modelo é constituído por 34 etapas repartidas por quatro áreas principais: planeamento, implementação, execução e monitorização, entregando benefícios como um melhor alinhamento e compreensão das tecnologias de informação, uma divisão de responsabilidades baseada na orientação para processos e o cumprimento dos requisitos instituídos pelo modelo COSO.

3.3. Limitações do controlo interno

No que respeita às limitações do controlo interno, o próprio modelo apresentado pelo COSO reconhece que, apesar do controlo interno fornecer segurança razoável face ao alcance dos objetivos organizacionais propostos, o mesmo não é perfeito. Assim, são diversos os fatores que influenciam o controlo interno e a sua eficiência e, consequentemente, afetam a segurança que os controlos internos providenciam.

Uma das primeiras componentes que podem restringir a eficácia do controlo interno é a componente económica, a qual se prende com a dimensão da empresa e a relação custo benefício que desta advém. Para entidades mais pequenas o custo de implementação de medidas de controlo adicionais poderá ser superior ao benefício que destas advém, uma vez que a implementação de controlos implica existirem meios disponíveis para a sua monitorização. Esta relação pode ainda ser aplicada no caso de existência de elevado número de transações recorrentes, para as quais existe maior probabilidade de erro e, como tal, torna-se mais benéfico a implementação de orientações internas.

O fator humano possui também grande impacto na aplicação de medidas de controlo, no qual se destaca o interesse da própria gerência ou administração em construir um sistema de controlo interno eficiente. Não obstante, a sua eficiência não depende apenas do topo da entidade, mas também dos restantes intervenientes em todas as operações da organização que, estando sujeitos à própria natureza humana, podem errar de forma não intencional por distração, negligência ou falta de compreensão das instruções existentes (Inácio, 2014). Pode ainda ser incluída na ponderação a falta de integridade que conduz a erros intencionais que podem, no limite, atingir a fraude.

A utilização de tecnologias de informação pode constituir uma vantagem na medida em que facilita a uniformização dos processos, garantindo que transações com características semelhantes são tratadas da mesma forma. Por outro lado, adiciona-se o risco de existência de acessos a informação não autorizados e alteração de registos.

Por fim, um aspeto chave para garantir o bom funcionamento de um sistema de controlo interno será a sua mutabilidade. Para que possa prevenir, identificar e corrigir adequadamente as deficiências existentes, o controlo interno deve ser constantemente ajustado às necessidades e alterações que a entidade vai sofrendo a nível de processos, mercado ou intervenientes na sociedade.

3.4. Aplicação do controlo interno

3.4.1. A nível internacional

Após escândalos internacionais relativos a entidades globais, como o caso da empresa de energia Enron Corporation e da operadora WorldCom, tornou-se evidente a necessidade imperativa de rever as transações que estão na origem dos registos contabilísticos, sendo que a melhor forma de o fazer é através da análise dos processos e controlos instituídos na entidade (Gomes, 2014).

É neste contexto que surge o Sarbanes-Oxley Act (mais comumente designado como lei SOX), criado pelos senadores Paul Sarbanes (democrata de Maryland) e Michael Oxley (republicano de Ohio), sendo considerado um dos mais importantes documentos legislativos a nível mundial (SEC, 2002).

Com designação oficial *Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act* (reforma da contabilidade nas empresas públicas e proteção do investidores), a lei foi aprovada em julho de 2002, aplicando-se a todas as entidades presentes nos mercados acionistas norte americanos com o intuito de estabelecer requisitos rigorosos na governação corporativa, nomeadamente no que respeita à definição e funcionamento do sistema de controlo interno e à responsabilidade dos gestores face à fiabilidade das demonstrações financeiras.

Com o SOX foi criado o *Public Company Accounting Oversight Board* - conselho de supervisão de contabilidade em companhias públicas (PCAOB) o qual, supervisionado pelo *Securities and Exchange Commission* (SEC), autoridade encarregada de fiscalizar a aplicação da lei, estabelece padrões de auditoria e controlo de qualidade e realiza inspeções de controlo de qualidade às empresas responsáveis pela auditoria das companhias públicas.

A lei SOX veio exigir que as companhias públicas nos Estados Unidos da América (EUA), e respetivas filiais europeias, bem como as sociedades estrangeiras registadas em mercados bolsistas naquela região, introduzissem no seu órgão de fiscalização procedimentos de receção, aceitação e tratamento de queixas recebidas em matérias de contabilidade, controlos internos contabilísticos e outros assuntos similares na área, bem como a possibilidade de transmissão confidencial e anónima pelos empregados de preocupações inseridas nestas matérias (Gomes, 2014). Adicionalmente, a lei prevê medidas de proteção contra represálias aos empregados que recorram ao sistema de denúncia de infrações.

Em termos práticos, para empresas cotadas em bolsas americanas como o NASDAQ e NYSE, devem apresentar as suas contas certificadas, sendo que esta certificação implica que as sociedades consigam avaliar se cumprem ou não um conjunto de regras definidas, nomeadamente as de denúncia. Organizações que não cumpram com estas regras podem estar sujeitas a pesadas sanções por parte dos reguladores, incluindo o SEC.

Na sua estrutura, a lei SOX compreende um conjunto de 11 títulos, os quais preveem a criação nas entidades de mecanismos fiáveis de auditoria e segurança, ao mesmo tempo que estipulam a criação de comités de supervisão a estes mecanismos de auditoria, por forma a garantir a transparência nas organizações. Adicionalmente, esta lei vem tornar explícito que os administradores e executivos financeiros são responsáveis por estabelecer e monitorizar a eficácia dos controlos internos.

Na secção 404 – avaliação do sistema de controlo interno pelo órgão de gestão, a lei SOX impõe ao SEC e ao PCAOB que desenvolvam e publiquem regras sobre a avaliação, pelo órgão de gestão, dos controlos internos relativos ao relato financeiro. Estas regras exigem a realização de uma avaliação formal e documentada dos seus controlos sobre o relato financeiro, incluindo a realização de testes para confirmar a adequacidade e eficácia

operacional dos controlos. Exige ainda que seja incluído no relatório anual de gestão uma declaração de avaliação do sistema de controlo interno.

O Sarbanes-Oxley dá assim ênfase ao papel crítico do controlo interno como um processo executado pelos membros de gestão, ou outras pessoas da entidade, que produz um efeito impulsionador na eficácia e eficiência das operações, na confiança nos relatórios financeiros e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis à organização.

3.4.2. Em Portugal

A nível nacional, fruto do impacto das mudanças internacionais expostas anteriormente, foram implementadas sucessivas alterações, nomeadamente no que respeita ao código das sociedades comerciais e outras normas de relevância para a auditoria que ditam competências atribuídas a órgãos chave na administração e fiscalização das sociedades, bem como a estrutura de documentos de relato oficiais.

Das diversas alterações, salientam-se as seguintes, conforme identificado por Gomes (2014):

- O relatório de gestão deve indicar os objetivos e as políticas da sociedade em matéria de gestão dos riscos financeiros, incluindo as políticas de cobertura de cada uma das principais categorias de transações previstas para as quais seja utilizada a contabilização de cobertura, e a exposição por parte da sociedade aos riscos de preço, de crédito, de liquidez e de fluxos de caixa, quando materialmente relevantes para a avaliação dos elementos do ativo e do passivo, da posição financeira e dos resultados, em relação com a utilização dos instrumentos financeiros - alínea h) do n.º 5 do artigo 66.º do Código das Sociedades Comerciais.

- As competências do conselho fiscal (ou fiscal único) incluem fiscalizar a eficácia do sistema de gestão de riscos, do sistema de controlo interno e do sistema de auditoria interna, se existentes - alínea i) do n.º 1 do artigo 420.º do Código das Sociedades Comerciais.
- Código de Governo das Sociedades da IPCG (revogou o Código de Governo das Sociedades da CMVM a partir de janeiro de 2018):
 - **I.2.5.** Os regulamentos internos da sociedade devem prever a existência e assegurar o funcionamento de mecanismos de deteção e prevenção de irregularidades, bem como a adoção de uma política de comunicação de irregularidades que garanta os meios adequados para a comunicação e tratamento das mesmas com salvaguarda da confidencialidade das informações transmitidas e da identidade do transmitente, sempre que esta seja solicitada.
 - **III.8.** Com respeito pelas competências que lhe são conferidas por lei, o órgão de fiscalização deve, em especial, acompanhar, avaliar e pronunciar-se sobre as linhas estratégicas e a política de risco definidas pelo órgão de administração.
 - **III.12.** O órgão de fiscalização deve pronunciar-se sobre os planos de trabalho e os recursos afetos aos serviços de controlo interno, incluindo controlo de cumprimento das normas aplicadas à sociedade (serviços de *compliance*) e de auditoria interna, e devem ser destinatários dos relatórios realizados por estes serviços, pelo menos quando estejam em causa matérias relacionadas com a prestação de contas, a identificação ou a resolução de conflitos de interesses e a deteção de potenciais irregularidades.

- **IV.3.** O órgão de administração deve fixar objetivos em matéria de assunção de riscos e zelar pela sua prossecução.
- **VI.1.** O órgão de administração deve debater e aprovar o plano estratégico e a política de risco da sociedade, que inclua a definição de níveis de risco considerados aceitáveis.
- **VI.2.** Tendo por base a sua política de risco, a sociedade deve instituir um sistema de gestão de riscos, identificando: (i) os principais riscos a que se encontra sujeita no desenvolvimento da sua atividade, (ii) a probabilidade de ocorrência dos mesmos e o respetivo impacto, (iii) os instrumentos e medidas a adotar tendo em vista a respetiva mitigação, (iv) os procedimentos de monitorização, visando o seu acompanhamento e (v) o procedimento de fiscalização, avaliação periódica e de ajustamento do sistema.

Verifica-se, desta forma, que as alterações ocorridas a nível internacional, como a implementação da lei SOX, tiveram influência nos normativos e regulamentos internos, nos quais passou a ser dado ênfase ao controlo interno e aos procedimentos instituídos por este, por forma a garantir a minimização da possibilidade de erro ou omissões na elaboração das demonstrações financeiras.

3.5. Importância do controlo interno

3.5.1. Na organização

O controlo interno, inserido em uma organização, ajuda-a a mitigar os riscos de não atingir os objetivos definidos, como é o caso da eficiência nas operações, qualidade dos produtos ou serviços, ou o próprio cumprimento dos regulamentos e leis a que a atividade se encontra sujeita (Messier, *et al*, 2017).

Existem vários riscos que podem comprometer o objetivo da fiabilidade de informação. Por exemplo, conforme exposto por Johnstone *et al* (2014), um colaborador na área comercial pode ter a tendência a sobrevalorizar as vendas com o intuito de aumentar a probabilidade de obter um bônus remuneratório.

Cada organização, independentemente da sua dimensão ou atividade, tem sempre definido um conjunto de medidas de controlo, ainda que estas se apresentem de forma informal, isto é, não constam de registo escrito e formal (Almeida B. J., 2017).

Por controlo formal entende-se a existência de um manual de controlo interno, o qual compila as medidas que a gerência ou administração considera adequadas e necessárias para o alcance dos objetivos previstos para a entidade. Em alternativa, poderá também verificar-se a existência de regras registadas de forma avulsa face a determinados departamentos ou até processos específicos.

Paralelamente aos controlos formais, é comum existirem regras ou procedimentos pré-estabelecidos ou considerados de conhecimento geral em toda a organização, que, apesar de não se encontrarem transcritas, são igualmente cumpridas como procedimento indispensável.

3.5.2. Em auditoria

Enquanto, a nível interno, a entidade pretende assegurar o cumprimento dos seus objetivos, a função de auditoria preocupa-se com a identificação de fatores materiais com origem em erro ou fraude que possam conduzir os utilizadores da informação financeira a conclusões incorretas acerca das mesmas.

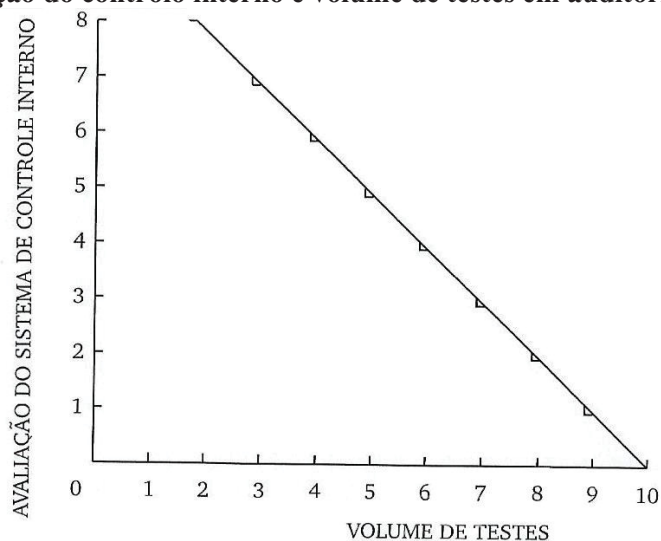
Desta forma, como parte do planeamento de uma auditoria financeira, o auditor utiliza o seu julgamento profissional na identificação de riscos materiais. Esta avaliação é

baseada no conhecimento do negócio do cliente e respetivo meio envolvente, incluindo o seu controlo interno (ISA 315, IFAC, 2015). É este conhecimento que o ajuda a identificar riscos significativos associados ao negócio, bem como o risco de existirem distorções materiais nas demonstrações financeiras.

Se um cliente tiver controlos ineficazes, a auditoria será planeada tendo em conta esta informação. Por exemplo, se o auditor identificar que o cliente não tem controlo eficazes para providenciarem prova suficiente de que todas as vendas são registadas no período correto, então devem ser desenvolvidos procedimentos de auditoria para testar se a área das vendas se encontra materialmente distorcida devido à ausência de controlos eficientes (Johnstone, *et al*, 2014).

Neste sentido, um bom sistema de controlo interno funciona assim como um “filtro” à ocorrência e deteção de erros materiais, pelo que, quanto maior for o conhecimento e confiança sobre os controlos da entidade, menor será o volume de testes de auditoria a aplicar. Verifica-se, portanto, uma relação inversa entre a avaliação do controlo interno e a quantidade de testes de auditoria, conforme exposto na figura abaixo.

Figura 7. Avaliação do controlo interno e volume de testes em auditoria



Fonte: Almeida M. C. (2009)

Em suma, o risco de distorção nas demonstrações financeiras é tanto menor quanto mais eficientes forem os controlos da entidade.

No que respeita aos controlos administrativos e contabilísticos, expostos no subcapítulo 3.1., para Costa (2017), o “controlo interno administrativo não influi, em princípio, nas demonstrações financeiras ao contrário do que acontece com o controlo interno contabilístico, o qual, podendo afetar significativamente a informação apresentada nas demonstrações financeiras, deve merecer uma atenção muito especial quer do auditor interno quer, sobretudo, do auditor externo”. Desta forma, depreende-se que a auditoria se irá focar sobretudo nos controlos contabilísticos que têm como principal intuito assegurar a confiança nos registos contabilísticos refletidos nas demonstrações financeiras.

Existe ainda diferenciação nos objetivos da monitorização do controlo interno para a função de auditoria interna face à auditoria externa. A nível interno, o auditor faz a sua avaliação periodicamente, examina e avalia a adequação da estrutura do controlo interno e faz recomendações para a sua melhoria. No seu plano anual de auditorias, o auditor interno avalia várias áreas, identifica falhas, sugere melhorias e planeia a sua implementação, bem como acompanha os resultados.

Em outra perspetiva surge a auditoria externa, a qual irá realizar a sua análise periódica com vista a verificar se o controlo interno implementado é adequado e se tem a capacidade para servir como base para a prova de auditoria, pelo que dá mais significância aos controlos diretamente associados às demonstrações financeiras que lhe permitam reduzir o volume de testes substantivos a executar. A Tabela 6 sistematiza o posicionamento dos auditores internos e externos face ao controlo interno.

Tabela 6. Posicionamento da auditoria interna e externa face ao controlo interno

	Auditor Interno	Auditor Externo
Objetivo	Fiabilidade da informação Eficácia e eficiência das operações Cumprimento das leis e regulamentos	Fiabilidade da informação Servir como prova
Periodicidade	Contínua	Normalmente anual
Resultado principal	Identificação de deficiências e recomendações de melhoria	Elemento de prova de suporte à opinião sobre as demonstrações financeiras
Resultado acessório	Questões pertinentes para a gestão	Identificação de deficiências e recomendações de melhoria

Fonte: Inácio (2014)

3.6. Análise do controlo interno

De acordo com diversos autores, no âmbito da regulamentação dos trabalhos de auditoria, a necessidade de avaliar o controlo interno é referida no parágrafo 12 da ISA 315 (IFAC, 2015): “o auditor deve inteirar-se do controlo interno relevante para a auditoria”. Este conhecimento tem como objetivo principal a compreensão dos controlos relevantes para as asserções contidas nas demonstrações financeiras.

Os dados obtidos do controlo interno irão ajudar o auditor a compreender as diferentes dimensões, nomeadamente no que respeita à sua natureza, funcionamento e contexto (quem executa os controlos, como e quando são executados).

Segundo Almeida B.J. (2017), na avaliação do controlo interno o auditor deve utilizar um processo com três fases, as quais, conciliadas com as asserções selecionadas para as demonstrações financeiras, vão definir a natureza e a extensão dos testes substantivos a realizar no âmbito da revisão legal de contas:

1. Compreender e documentar o controlo interno implementado pelo cliente;
2. Efetuar uma avaliação preliminar do risco de controlo;
3. Realizar testes aos controlos.

De entre os vários tipos de prova apresentados no subcapítulo 2.2.3., para o controlo interno são geralmente utilizados quatro como métodos para fazer o levantamento e obter conhecimento acerca da estrutura e funcionamento do controlo interno: documentação, indagações, observações e reexecução (Arens, *et al*, 2012). Estas fontes de prova consideram-se adequadas no sentido em que se complementam em termos de qualidade e fiabilidade da informação obtida, possibilitando reunir prova relevante para a auditoria que suporte a opinião emitida sobre a adequacidade dos controlos internos.

Na documentação física incluem-se três tipos de documentos possíveis: narrativas, fluxogramas e questionários de controlo interno. Estes são considerados os principais intervenientes no registo do controlo interno uma vez que são de fácil análise e permitem reunir informação essencial acerca dos controlos da entidade que pode ser utilizada em auditorias posteriores.

As narrativas consistem em uma descrição detalhada do sistema de controlo interno do cliente. São vários os conteúdos que podem ser inseridos no documento, consoante a sua relevância, sendo que, de acordo com Arens, *et al* (2012), é importante descrever pelo menos: a origem de cada documento e o seu registo no sistema; todos os processos que decorrem na área a ser narrada; a organização dos documentos e registos no sistema, que inclui desde o seu preenchimento, destino e numeração; e uma indicação e descrição de todos os controlos que sejam relevantes para a avaliação do nível de risco de controlo. Neste último ponto realça-se informação como a separação de funções existente, as autorizações e aprovações necessárias no processo e medidas internas de verificação e análise existentes.

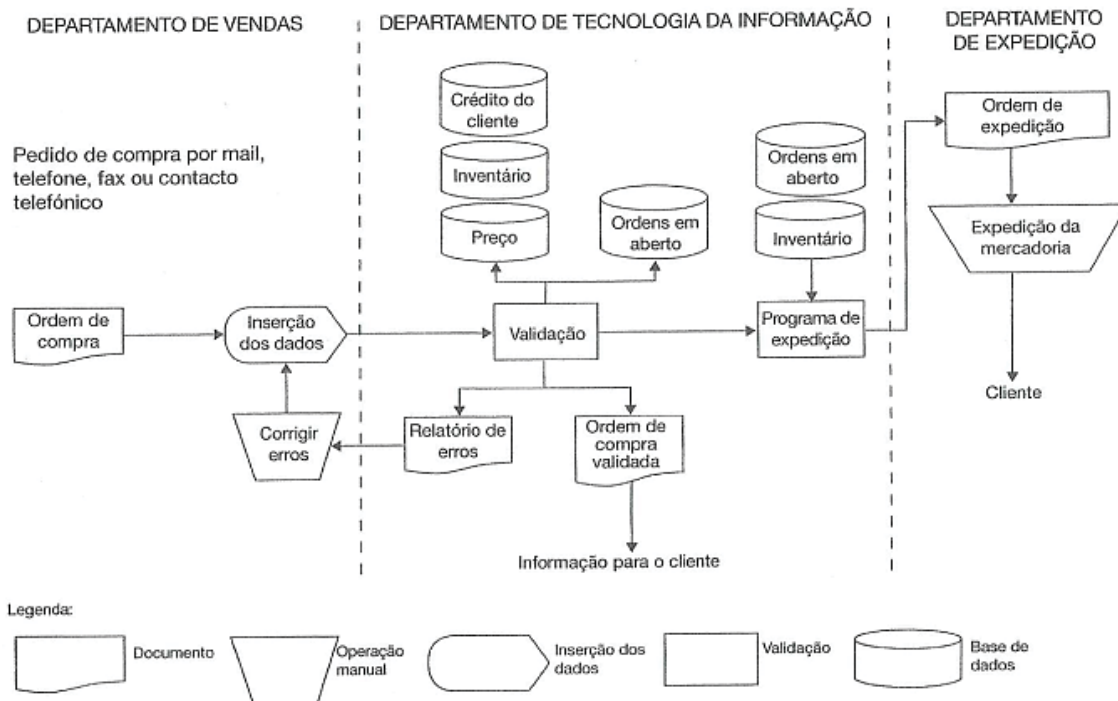
As narrativas têm como vantagem o facto de permitirem reunir grande quantidade de informação com um nível de detalhe considerável face a outros meios de levantamento de informação, principalmente no que respeita a processos que são complexos. No

entanto, tendo em conta que a sua estrutura não é fixa e estas não são elaboradas sempre pelo mesmo auditor, poderá existir alguma subjetividade ou até tornar-se demasiado pormenorizada e, conseqüentemente, difícil de rever e identificar com clareza os aspetos principais e controlos relevantes para a auditoria (Costa, 2017).

Relativamente aos fluxogramas, estes são representações gráficas dos documentos do cliente e do fluxo que seguem na organização. Um fluxograma adequado deverá fornecer o mesmo tipo de informação que a narrativa.

Os fluxogramas, conforme exemplo apresentado na figura 8, possuem como principal vantagem o facto de serem extremamente visuais e, desta forma, torna-se mais perceptível o funcionamento dos processos internos da organização e posterior análise a fatores de risco que possam existir. Adicionalmente, um fluxograma tem como vantagem o facto de ser mais fácil de atualizar pois não necessita de revisão integral. Tendo em conta que o tipo de informação obtida da análise de um fluxograma é semelhante à da narrativa, não é comum a utilização de ambos em simultâneo (Arens, *et al*, 2012). Este método apresenta como grande desvantagem o facto de ser de difícil preparação, exigindo conhecimento a nível da sua construção e definição de representações gráficas (símbolos) padrão que sejam transversais às várias atividades (Louwers, *et al*, 2018).

Figura 8. Exemplo de fluxograma



Fonte: Almeida B. J. (2017)

No que respeita aos questionários (ou listas de verificação), estes reúnem um conjunto de questões acerca dos controlos em cada área de auditoria, como meio de verificar a existência de deficiências. Na sua generalidade os questionários são de resposta fechada, isto é, apenas assumem resposta afirmativa ou negativa, sendo que a resposta negativa normalmente é sinónimo de presença de alguma falha no sistema (Arens, *et al*, 2012).

Com a utilização de questionários é possível ao auditor cobrir as várias áreas em análise com maior rapidez. No entanto, ao serem habitualmente afetos a uma área específica e subdivididos em tópicos, estes não permitem uma visão geral do sistema. Os questionários apresentam também como desvantagem o facto de, por vezes, não serem aplicáveis à generalidade das entidades, uma vez que podem existir especificidades que não se encontram previstas na lista de verificação (Louwers, *et al*, 2018).

Uma mais valia para o auditor na identificação de deficiências será o uso de questionários e fluxogramas em simultâneo, uma vez que os fluxogramas fornecem uma

visão global do sistema enquanto os questionários oferecem listas de verificação úteis que minimizam o risco de o auditor se esquecer de abordar matérias relevantes para a área em análise (Almeida B. J., 2017).

Num contexto ideal, as organizações dispõem de documentos físicos que agregam as informações relativas aos seus sistemas de controlo interno e organização geral, nomeadamente:

- Organigrama (geral e funcional);
- Manual de descrição de funções;
- Manuais de políticas e procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno.

Existindo este tipo de documentação, o auditor deve iniciar o seu trabalho com a análise dos mesmos (Costa, 2017), pois permitem reunir grande quantidade de informação de forma rápida e simplificada.

No entanto, muitas vezes estes documentos não existem ou então não se encontram atualizados, sendo que na generalidade das entidades é usual a transmissão deste tipo de informação por vias informais, principalmente em organizações de menor dimensão. Neste último caso, a informação deve ser colhida com maior extensão.

Para além de obter conhecimento do sistema de controlo interno de uma organização, o auditor deve também avaliar se os controlos instituídos são eficazes. É neste plano que entram os testes de controlo, os quais, conforme disposto na ISA 500 (IFAC, 2015) são concebidos para avaliar a eficácia operacional dos controlos em prevenirem, detetarem e corrigirem distorções materiais a nível das asserções. Adicionalmente, os testes de controlo permitem tirar conclusões e fundamentar a prova relativa ao risco de controlo, componente determinante do risco global de auditoria.

Assim, com o intuito de fazer uma avaliação preliminar dos controlos que efetivamente se encontram operacionais, devem ser feitas indagações aos colaboradores e pessoas chave da organização de modo a que cada um descreva os procedimentos que segue face a determinada transação, permitindo ao auditor identificar controlos que, embora estejam concebidos, não são postos em prática. Apesar de não serem consideradas um tipo de prova fiável, as indagações permitem entender a visão dos entrevistados no que respeita à existência, implementação e execução de controlos, complementando a informação obtida nos questionários padronizados (Almeida B. J., 2017).

Também, através do seguimento de um processo desde a sua origem até à sua entrada nos registos da organização, método geralmente denominado como *walkthrough*, pode ser verificada a existência de uma adequada separação de funções, medida de controlo crucial na generalidade das áreas. Este procedimento consiste em, através da seleção de um documento específico, seguir todo o processo que ocorreu desde em que este surgiu na organização até ao seu registo contabilístico, procurando evidências de que as várias fases foram desempenhadas por colaboradores com funções independentes.

Por fim, todos os processos executados em uma entidade culminam em registos contabilísticos e documentos de suporte cuja análise permite também avaliar se os controlos recolhidos estão operacionais.

Apesar de, tanto nos testes aos controlos como na fase de obtenção de conhecimento do sistema de controlo interno serem utilizados métodos semelhantes (indagações, observações e documentação), existem diferenças entre ambos. Na fase de obtenção de conhecimento, os métodos são aplicados a todos os controlos identificados, enquanto nos testes de controlo estes apenas se aplicam quando o nível de risco avaliado não foi satisfatório com o conhecimento obtido. Para além disso, para obter conhecimento dos controlos, apenas se aplicam os métodos a uma ou duas transações em dado momento de

tempo, com o intuito de recolher informação, enquanto os testes são aplicados a maior número de transações e em vários momentos por forma a obter prova de que os controlos existem e estão em curso.

A natureza (tipo de testes a executar), extensão (número de itens ou controlos a testar) e oportunidade (momento da realização) dos testes de controlo irá depender dos objetivos da auditoria, bem como do nível de risco avaliado na análise preliminar. Se o objetivo da auditoria for minimizar o risco de controlo, devem ser executados testes extensivos aplicados a um maior número de controlos, isto é, deve ser efetuada uma amostra de maior dimensão à documentação e executadas mais observações e reexecuções (Arens, *et al*, 2012).

Sendo os resultados dos testes de controlo concordantes com os esperados, todo o processo de auditoria será desenvolvido de acordo com a avaliação preliminar efetuada ao nível de risco. Caso contrário, o nível de risco de controlo deve ser reavaliado.

Não obstante, de uma forma geral, os testes de controlo são efetuados às áreas significativas de auditoria, nomeadamente (Costa, 2017):

- Clientes e vendas ou prestações de serviços;
- Compras e dívidas a pagar aos fornecedores;
- Pessoal.

Outra questão a ter em conta no sistema de controlo interno e testes de controlo é a existência de informação acerca dos controlos recolhida em períodos anteriores. No caso de uma auditoria recorrente, o auditor deve verificar se ocorreram alterações nos controlos e determinar se é adequado utilizar a prova de auditoria obtida em anos anteriores. Em caso afirmativo, deve estabelecer o espaço de tempo que poderá decorrer antes de voltar a testar a operacionalidade de um controlo (ISA 330, IFAC, 2015). Neste sentido, deve

ser tida em conta a eficácia dos vários elementos do controlo interno, nomeadamente o ambiente de controlo e monitorização do sistema pela entidade, bem como os riscos associados aos tipos de controlo existentes.

Não obstante a utilização de informação recolhida em períodos anteriores, o normativo de auditoria estabelece que, independentemente de não serem identificadas alterações significativas nos controlos implementados, o auditor deve aplicar testes de controlo pelo menos uma vez em cada três auditorias, devendo sempre selecionar alguns controlos para testar em cada auditoria anual (ISA 330, IFAC, 2015).

Adicionalmente, sendo identificados riscos significativos, estes devem ser alvo de testes de controlo a cada auditoria, por forma a assegurar que os controlos relativos são eficazes.

Em síntese, o conceito de sistema de controlo interno, definido como um conjunto de processos definidos pelo órgão de gestão que têm como objetivo garantir a execução dos objetivos e metas propostos para a organização, tem vindo a destacar-se pela sua importância nas organizações, tanto a nível internacional como nacional.

Neste sentido, tendo em conta a função de auditoria e o seu papel na análise às demonstrações financeiras, é imperativo que seja desenvolvida uma avaliação aos controlos implementados na organização. Esta avaliação, assente em métodos distintos, tem o intuito de estimar o nível de segurança que estes transmitem face à inexistência de distorções materiais contidas nas demonstrações financeiras.

CAPÍTULO IV - ESTÁGIO

O presente capítulo visa abordar as atividades desenvolvidas ao longo do período de permanência na entidade de acolhimento no âmbito do projeto de estágio.

O estágio teve a duração de seis meses, acompanhando o ciclo anual dos trabalhos de auditoria financeira desenvolvidos pela J. Silva Cardoso e Rúben Cordeiro, SROC, Lda. O objetivo principal do estágio consistiu no desenvolvimento de um programa de auditoria aos sistemas de controlo interno, a par do qual foi executado um programa de auditoria.

Assim, este capítulo encontra-se dividido em duas partes: a primeira referente à apresentação da entidade acolhedora do estágio, e a segunda respeitante às atividades desenvolvidas no âmbito da auditoria financeira e do desenvolvimento do programa de auditoria ao controlo interno dos clientes de auditoria.

4.1. Apresentação da entidade de acolhimento

A J. Silva Cardoso e Ruben Cordeiro, SROC, Lda. (doravante designada JSCRC ou SROC), com sede na Rua Dr. Hugo Moreira, n.º 56, Ponta Delgada e identificação fiscal n.º 510 846 394, é uma sociedade cuja atividade principal é a prestação de serviços de Auditoria, Fiscalidade e Consultoria, conforme previsto pelo Código das Atividades Económicas (CAE) 69200-R3.

Regulada pelo código das sociedades comerciais e pelo estatuto aprovado pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), a sociedade reveste a natureza de sociedade comercial de Revisores Oficiais de Contas, encontrando-se registada na OROC sob o n.º 292 e na CMVM sob o n.º 20161585. A sociedade tem o seu capital totalmente subscrito e realizado por dois sócios revisores oficiais de contas.

Conforme previsto no manual de controlo de qualidade da sociedade, esta tem por objetivo a oferta de um serviço de qualidade, o qual passa por os membros da SROC assumirem uma cultura de excelência e disponibilidade, potenciando a relação em equipa e da sociedade com os seus clientes. Cada colaborador da sociedade assume um compromisso com a organização, regendo-se por uma política de desenvolvimento profissional contínuo que permite a atualização face aos desenvolvimentos correntes na profissão e, conseqüentemente, a oferta de um serviço distinguido pela qualidade, experiência e disponibilidade.

Assim, fazem parte dos valores da SROC a relação com os clientes, a excelência, honestidade, disponibilidade e confidencialidade.

4.1.1. Serviços prestados

Inserida no contexto económico, a JSCRC oferece os seus serviços em três principais áreas, nomeadamente auditoria, fiscalidade e consultoria.

No âmbito da auditoria financeira, conforme disposto no Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC, 2015), as atividades desenvolvidas integram os exames e outros serviços relacionados com as contas de empresas ou outras entidades, efetuados de acordo com as normas de auditoria em vigor, compreendendo a revisão legal de contas exercida em cumprimento de disposição legal, estatutária, ou de forma voluntária, bem como os serviços relacionados com esta que tenham âmbito limitado.

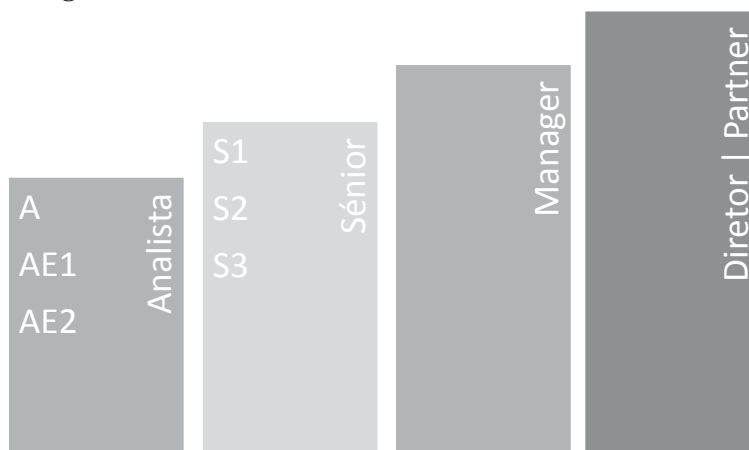
Esta área, que inclui os serviços de garantia de fiabilidade, é a mais abrangente do negócio desenvolvido, sendo representativa de 99,8% do volume de negócios da sociedade. Os serviços são prestados no âmbito da revisão legal de contas, de acordo com o portfolio de clientes, bem como a clientes externos ao vínculo contratual de prestação de serviços de revisão legal de contas.

Na área fiscal, a SROC procura dar apoio aos clientes no cumprimento e gestão das suas obrigações fiscais, na qual se incluem serviços de carácter específico como é o caso da certificação de créditos incobráveis e créditos de cobrança duvidosa para efeitos de regularização de IVA. São ainda prestados serviços de assessoria fiscal, nomeadamente de apoio à gestão e planeamento fiscal, bem como apoio na seleção e estudo de opções de investimento.

4.1.2. Estrutura organizacional

Atualmente a equipa da SROC é composta por sete elementos, os quais são selecionados tendo por base a política de recursos humanos da sociedade que tem em vista o cumprimento das exigências dos serviços profissionais.

A hierarquia da organização segue o modelo geralmente aceite, apresentado por Arens, *et al* (2012), o qual tem subjacente quatro níveis, conforme exposto na figura 9, que se distinguem pelo grau de experiência do auditor, bem como pelo nível de responsabilidades que lhe é atribuído. Assim, um novo colaborador inicia-se como assistente, nível no qual permanece por um período de dois ou três anos. A progressão na carreira do auditor dá-se com o decorrer dos anos e a consequente aquisição de experiência profissional, salvo quando, tendo em conta os resultados da avaliação anual, este demonstre um nível de experiência e competência apropriado a um nível superior de responsabilidade.

Figura 9. Categorias de auditores

Fonte: Manual de controlo interno da J. Silva Cardoso e Ruben Cordeiro, SROC, Lda.

Por cada ano de auditoria findo, os membros da equipa são avaliados em regime de autoavaliação e pelos sócios responsáveis, a partir da qual são identificadas sugestões de melhoria e oportunidades de progressão. As funções definidas para cada nível encontram-se evidenciadas na tabela abaixo.

Tabela 7. Responsabilidades de auditoria

Categoria Responsabilidades
Analista (ano inicial) Analisa documentos; Preenche mapas de trabalho.
Analista com experiência (AE1) Executa procedimentos de auditoria; Executa testes de controlo; Realiza controlo das circularizações.
Analista com experiência (AE2) Realiza todos os procedimentos padrão de auditoria.
Sénior 1 Chefe de equipa; Elabora o planeamento; Organiza e fecha os dossiers de auditoria; Revê procedimentos de auditoria; Potencia equipas de trabalho; Planeia testes de controlo interno; Controlo de informação (solicitada e recebida).
Sénior 2 Resolve questões técnicas; Detém elevado grau de eficiência na gestão de tempos; Desenvolve programas de controlo interno.

Tabela 7. (continuação)

Categoria Responsabilidades
Sénior 3 (top sénior)
Oferece soluções/serviço ao cliente; Envolvido em soluções de controlo de qualidade na SROC; Desenvolve soluções de melhoria na eficácia e eficiência da SROC.
Manager
Monitoriza as equipas de trabalho; Prepara o cronograma das auditorias; Revê o planeamento e os trabalhos executados pelos chefes de equipa; Envio da solicitação de informação inicial; Revê os relatórios de auditoria; Apoia os chefes de equipa; Prepara a declaração do órgão de gestão e a certificação legal de contas.
Diretor Partner
Angariação de clientes; Conhecimento acumulado em áreas específicas; Preparar comunicações a entidades oficiais (OROC CMVM)

Fonte: Manual de controlo interno da J. Silva Cardoso e Ruben Cordeiro, SROC, Lda.

Paralelamente às funções de auditoria, existe um responsável pela gestão administrativa e execuções de funções de *backoffice*, prestando apoio à gestão e aos auditores em diversas áreas.

É de ter em conta que, apesar da existência de funções e responsabilidades diferenciadas, na JSCRC é dada ênfase ao trabalho em equipa, sendo promovida a comunicação constante e a contínua implementação de melhorias na eficiência e eficácia dos trabalhos.

4.2. Atividades desenvolvidas

O estágio realizado decorreu no período compreendido entre o mês de setembro de 2018 e março de 2019, inserido no contexto dos trabalhos de auditoria financeira executados pela J. Silva Cardoso e Rúben Cordeiro, SROC, Lda.

Sendo notória a importância da avaliação do sistema de controlo interno no contexto de auditoria e, tendo em conta tratar-se de uma área cujos trabalhos existentes na SROC são considerados insuficientes face aos objetivos de análise e eficiência pretendidos, com a realização do estágio foi proposto pela sociedade o desenvolvimento de um programa de auditoria ao controlo interno que permitisse aos auditores efetuar o levantamento dos principais controlos implementados nos clientes de auditoria, por forma a proceder à avaliação da sua eficácia, mediante a execução de testes de controlo.

Para além de permitir minimizar o risco de auditoria a que os auditores estão sujeitos na execução dos trabalhos, a realização de uma análise adequada ao sistema de controlo interno irá permitir à JSCRC reduzir o volume de procedimentos de auditoria necessários para obter segurança razoável na opinião a emitir acerca das demonstrações financeiras, componente que, atendendo ao facto de que na área de auditoria é crucial a otimização dos tempos de execução, traduz-se num aumento da eficiência do processo de auditoria.

Adicionalmente, a par do desenvolvimento do programa de auditoria aos sistemas de controlo interno, o estágio decorreu no contexto da auditoria financeira, no qual seria responsável pela execução de um programa anual de auditoria.

Deste modo, foi realizada uma reunião inicial na qual foram transmitidos os princípios básicos previstos no manual de controlo de qualidade da sociedade, os quais orientam todas as condutas e procedimentos seguidos pelos colaboradores, nomeadamente no que respeita ao relacionamento em equipa e com os clientes de auditoria. De seguida foi concedido acesso a todas as informações que iria necessitar ao longo dos trabalhos.

No que respeita aos trabalhos de auditoria, os mesmos desenvolvem-se normalmente em duas fases: fase intermédia e fase final. Na fase intermédia os trabalhos são realizados com base em informação intercalar (geralmente setembro), sendo que o trabalho de final

se reporta à data de fecho das demonstrações financeiras (31 de dezembro para empresas com período contabilístico igual ao ano civil) que ocorre, em circunstâncias normais, entre os meses de fevereiro e maio.

Na execução das auditorias, a SROC utiliza o Sistema Informático de Papéis de Trabalho de Auditoria (SIPTA), plataforma que reúne todos os procedimentos de auditoria a executar, bem como as principais conclusões dos mesmos. No SIPTA, na fase do planeamento, é definida a estratégia global de auditoria, a materialidade, bem como o nível de risco para cada área incluída no programa de auditoria. Posteriormente, no decorrer da auditoria, todos os procedimentos, incluindo a seleção e análise amostral, são executados na plataforma.

Adicionalmente são incluídas no SIPTA informações referentes à caracterização do cliente que são incluídas em arquivo permanente, nomeadamente no que respeita a informação geral (endereços e contatos chave) e conhecimento do negócio, órgãos sociais e respetivos mandatos, atas dos órgãos estatutários e informação relativa às partes relacionadas.

Relativamente à documentação de suporte ao processo de auditoria, os denominados papéis de trabalho, estes são arquivados em formato físico ou digital, encontrando-se dividida em dois arquivos: arquivo permanente e arquivo corrente.

O arquivo permanente engloba informações, com origem na empresa, no exterior ou no próprio auditor, consideradas importantes e que tenham de ser potencialmente consultadas em auditorias recorrentes (Costa, 2017). Esta documentação é revista e atualizada anualmente, sendo arquivada de forma sistemática e numerada de acordo com o grupo a que pertence. Estes capítulos são apresentados como se segue:

1. Relação Contratual – contém todos os documentos relativos à aceitação e contratualização dos serviços com o cliente.
2. Contrato social e outros documentos legais que regem a atividade – inclui o pacto social e certidão permanente.
3. Caracterização do cliente e negócio – tópico mais abrangente no arquivo permanente; contém informação relativa à estrutura do capital e órgãos sociais da entidade auditada, atas, comprovativos de titularidade de ativos e contratos e documentos relevantes que tenham impacto direto na atividade.
4. Outros elementos – área inclui informação sobre o pessoal, contas bancárias e de financiamento.
5. Controlo interno – arquivo do levantamento do sistema de controlo interno da entidade, principais testes aplicados e conclusões obtidas.

Por seu turno, o arquivo corrente, tal como a própria designação indica, contém informação relativa ao ano corrente que suporta a opinião de auditoria, nomeadamente no que respeita ao planeamento, ao relato (balancetes e demonstrações financeiras) e documentação recebida e recolhida nas amostras e circularizações. Inclui ainda todos os mapas e programas de trabalho executados no período. Neste dossier, a documentação é arquivada com referência à área ou procedimento a que respeita, tendo em conta a fase de auditoria em que foi recolhida e analisada, por forma a facilitar a consulta dos documentos.

O programa de auditoria implementado pela SROC tem por base um conjunto de 135 procedimentos, repartidos por 40 áreas distintas de análise e incluídos em 14 ciclos, conforme resumido na tabela 8 e evidenciado em detalhe no anexo I. A cada ciclo encontra-se associado uma classe do balanço ou rubrica da demonstração de resultados, sendo a execução dos procedimentos repartida entre as fases de auditoria intermédia e

auditoria final. Para cada uma das áreas objeto de análise existem objetivos de auditoria definidos, os quais têm como intuito a obtenção de prova suficiente e adequada sobre cada asserção subjacente às demonstrações financeiras. Dada a extensão dos trabalhos realizados, os mesmos apenas serão descritos em termos gerais, tendo em conta os principais objetivos de cada área analisada.

Tabela 8. Áreas e ciclos de auditoria
Ciclo | Área

A - Clientes | Vendas e Prestações de Serviços

- A1. Clientes - contas a receber
- A2. Clientes - perdas por imparidade e incobráveis
- A3. Vendas
- A4. Prestações de serviços

B - Fornecedores e Compras

- B1. Fornecedores - contas a pagar
- B2. Compras
- B3. Fornecimentos e serviços externos (FSE's)

C - Inventários, Consumos e Variações

- C1. Mercadorias
- C2. Matérias primas, subsidiárias e de consumo
- C3. Produtos acabados
- C4. Produtos e trabalhos em curso
- C5. Ativos biológicos
- C6. Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (CMVMC)

D - Pessoal

- D1. Processamento salarial
- D2. Saldos e outras operações com o pessoal

E - Estado

- E1. Imposto sobre o rendimento
- E2. Obrigações declarativas e de pagamento

F - Investimentos

- F1. Fornecedores de investimentos
- F2. Titularidade e transações de investimentos não financeiros
- F3. Mensuração de investimentos não financeiros
- F4. Imparidade de investimentos não financeiros

Tabela 8. (continuação)**Ciclo | Área****G - Investimentos Financeiros**

- G1. Titularidade e transações com investimentos financeiros
- G2. Mensuração de investimentos financeiros
- G3. Imparidade em investimentos financeiros

H - Capitais, seus detentores e entidades relacionadas

- H1. Entidades relacionadas - saldos
- H2. Operações de capital
- H3. Resultados

I - Responsabilidades com sociedades financeiras

- I1. Financiamentos obtidos
- I2. Juros e gastos similares suportados

J - Meios Financeiros Líquidos

- J1. Caixa
- J2. Depósitos à ordem
- J3. Outros depósitos bancários
- J4. Outros instrumentos financeiros

K - Provisões e Contingências

- K1. Provisões
- K2. Contingências

L - Subsídios

- L1. Reconhecimento de subsídios
- L2. Especialização dos subsídios

M - Outras áreas

- M1. Outras contas a receber e a pagar
- M3. Outros rendimentos, gastos e variações de capital

N - Revisão das demonstrações financeiras e relatório de gestão

- N1. Balanço

Fonte: elaboração própria.

Os procedimentos de auditoria executados para o ciclo de clientes (ciclo A), vendas e prestações de serviços pretendem determinar se os saldos presentes nas demonstrações financeiras representam direitos com origem na atividade da empresa e se estão devidamente mensurados e classificados, atendendo também ao cumprimento dos requisitos legais no que respeita à formalidade dos documentos de suporte. Para as dívidas a receber são efetuados testes à existência de indícios de imparidade e à adequacidade do

critério de mensuração das mesmas. No rédito são ainda validadas as transações com partes relacionadas e a contabilização do mesmo no período económico correto.

Para as áreas de fornecedores e compras (ciclo B) a auditoria pretende aferir que as dívidas a pagar a fornecedores são autênticas e encontram-se devidamente suportadas pelas mercadorias recebidas ou serviços contratados pela entidade, validando a correta classificação e valorização dos gastos reconhecidos e aferindo que estes foram contabilizados no exercício económico em que ocorreram.

O ciclo de inventários (ciclo C), consumos e variações é o que abrange maior número de áreas, no total de seis, com o intuito de abranger cada conta do balanço prevista pelo sistema de normalização contabilística. O principal objetivo é comprovar a razoabilidade dos saldos das contas que integram cada área, bem como a sua correta apresentação e valorização. Neste sentido, os procedimentos executados nesta área consistem em verificar se os inventários registados efetivamente existem na entidade e estão devidamente valorizados de acordo com o critério de mensuração divulgado nas demonstrações financeiras. São ainda realizados testes à imparidade, analisando se o valor dos bens com pouca rotação ou sem condições de venda ou incorporação no processo produtivo foi corrigido para o valor realizável líquido.

Para o ciclo de pessoal (ciclo D), tendo em conta que em grande parte das entidades representa uma das principais contas de gastos, os procedimentos de auditoria definidos na SROC têm como objetivo validar a imputação dos gastos bem como os passivos que estes originam, verificando ainda se foram contabilizadas as devidas estimativas de gastos.

No ciclo de Estado (ciclo E), a análise efetuada tem como intuito aferir o cumprimento, por parte da entidade, das obrigações declarativas e de pagamento, bem como analisar os impostos que incidem sobre os rendimentos da sociedade auditada.

O ciclo de investimentos não financeiros (ciclo F) engloba quatro áreas de análise, compostas por 11 procedimentos de auditoria. O objetivo principal neste ciclo é determinar se os saldos evidenciados no balanço são legítimos, razoáveis, estão adequadamente valorizados, correspondendo à realidade física, económica e jurídica dos bens, sendo o seu custo recuperável em função da atividade esperada da empresa. Na opinião de Almeida B. J. (2017), apesar de ser, na maioria das vezes, uma área materialmente relevante, a verificação desta área envolve menos tempo e menos custos comparativamente à análise efetuada aos ativos correntes, sendo a transação com maior impacto a de aquisição de ativos.

No que respeita aos investimentos financeiros (ciclo G), os procedimentos de auditoria têm como objetivo obter prova acerca da titularidade dos investimentos financeiros detidos pela entidade auditada, bem como acerca da correta mensuração e valorização deste tipo de investimentos. Assim, com base nas demonstrações financeiras das participadas, são efetuados testes para validar a adequada imputação, na entidade auditada, dos ganhos e perdas e respetivas variações de capital ocorridas nas participadas. Adicionalmente, é verificada a existência de indícios de que estes investimentos se encontram em imparidade que, no caso de o investimento contabilizado ser em uma entidade não sujeita a revisão legal de contas, a execução dos testes de auditoria é estendida à participada, com vista a concluir acerca da sua recuperabilidade.

Para o ciclo de capital (ciclo H), os procedimentos incluem aferir acerca da adequacidade dos saldos evidenciados em contas de capital, validando se a movimentação

ocorrida nas mesmas se encontra de acordo com o estabelecido nos estatutos da sociedade e as deliberações em ata da assembleia geral e do órgão de gestão.

A análise efetuada no ciclo de financiamentos (ciclo I) prende-se com a obtenção de prova suficiente que permita concluir acerca da integralidade dos saldos evidenciados no balanço. Pretende-se assim conferir que os saldos estão devidamente reconhecidos, correspondendo a empréstimos contraídos pela entidade no decurso da sua atividade. Adicionalmente é efetuado teste à correta contabilização dos gastos de financiamento no período económico a que respeitam e à apresentação dos saldos em dívida nas demonstrações financeiras de acordo com o seu prazo de vencimento.

Relativamente aos meios financeiros líquidos (ciclo J), a execução de procedimentos de auditoria está direcionada para a validação dos saldos apresentados no balancete e demonstrações financeiras, tendo em atenção às características qualitativas que classificam os meios financeiros líquidos de caixa.

O ciclo K abrange as áreas de provisões e contingências, no qual, a partir da execução de todo o programa de auditoria e de circularização aos advogados da entidade, procura-se identificar situações que originem responsabilidades para a entidade e, como tal, possam indiciar a necessidade de contabilização de uma provisão ou divulgação de um passivo contingente. É ainda feita avaliação aos seguros que cobrem os principais ativos da entidade auditada com o intuito de concluir acerca da adequada cobertura de risco dos mesmos.

Em capital próprio são ainda evidenciadas outras variações, como as decorrentes dos subsídios ao investimento, cuja análise, efetuada no ciclo L, pretende verificar se o reconhecimento dos subsídios obedece aos critérios estabelecidos na Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 22, sendo imputados a rendimentos ao

longo da vida útil dos ativos a que encontram associados, por forma a balanceá-los com os gastos relacionados (SNC, 2015). Para os subsídios à exploração, a análise pretende também avaliar o cumprimento do disposto no normativo contabilístico.

O ciclo M reúne outras áreas relevantes que não tenham sido tratadas nos ciclos anteriores, como é o caso das outras contas a receber e a pagar, outros rendimentos e ganhos, e outros gastos e perdas. A análise efetuada pretende, essencialmente através de análise amostral, aferir a natureza e razoabilidade dos saldos apresentados, bem como identificar operações que possam não se encontrar relacionadas com o objeto principal da atividade da empresa auditada.

Por fim, o último ciclo de auditoria (ciclo N), o qual é desenvolvido em grande parte na fase de auditoria final, engloba procedimentos de análise às demonstrações financeiras no que respeita à sua congruência com o normativo aplicável e com os saldos evidenciados na contabilidade, e à adequada divulgação, por parte do órgão de gestão, de todas as situações materialmente relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras. A análise é complementada com a apreciação da capacidade da entidade em prosseguir em continuidade, isto é, tendo em conta o disposto na ISA 570 (IFAC, 2015), são efetuados testes para identificação de condições que possam derrogar o princípio da continuidade, determinando que a entidade não se encontra com capacidade de prosseguir em continuidade. Uma outra vertente abordada neste ciclo é a de existência de indícios relativos a operações de branqueamento do capital e financiamento do terrorismo, cuja análise passa pela identificação de situações que possam indicar risco e existência de atividades ilícitas na organização.

Em termos da fase de execução dos procedimentos de auditoria, o maior número de testes é executado na fase intermédia de auditoria, num total de 70 procedimentos. Nesta fase é elaborado o planeamento geral do programa de auditoria, são definidas e realizadas

análises amostrais à documentação inerente às principais rubricas sujeitas a análise, bem como desenvolvem-se testes analíticos e substantivos. Trata-se de uma fase crucial a todo o processo de auditoria pois é nesta que se desenvolve a maioria das análises a efetuar e se obtém grande parte prova de auditoria.

Relativamente à auditoria final, que engloba 65 procedimentos, numa primeira instância são validados os testes substantivos já efetuados na auditoria intermédia, no que respeita à sua suficiência face à data de balanço e ocorrência de movimentos significativos entre datas de análise. Caso estes existam, deverá ser aumentada a extensão da análise.

A par do desempenho de tarefas de execução e apoio às auditorias financeiras em curso, o objetivo principal do estágio realizado foi o desenvolvimento de um programa de trabalho para levantamento, análise e avaliação do sistema de controlo interno das entidades auditadas, o qual, conforme apresentado anteriormente, tem como principal objetivo obter evidência sobre o grau de eficácia dos controlos internos desenvolvidos na organização, reduzindo assim o risco de controlo de auditoria e, conseqüentemente, fornecer maior segurança na aferição do risco de auditoria.

Neste sentido, integrado no programa de estágio, foram disponibilizados pela JSCRC os modelos de trabalho existentes com o intuito de serem apreciados de uma forma objetiva e atualizados, processo que não seria possível sem o estudo prévio e aprofundado das matérias relativas ao controlo interno aplicado em contexto nacional e internacional, procurando essencialmente definir e abordar um modelo geralmente aceite que pudesse servir de referência. Tornou-se ainda crucial obter conhecimento fundamental do processo de auditoria e a importância do sistema de controlo interno das entidades auditadas na análise de auditoria. Os aspetos principais do estudo realizado encontram-se apresentados nos capítulos 2 e 3.

Com base na revisão bibliográfica, iniciou-se a análise e estruturação dos programas de trabalho relativos à documentação e avaliação do sistema de controlo interno das entidades auditadas. Neste sentido, tendo em conta que os métodos de recolha de informação acerca dos sistemas de controlo interno das entidades auditadas são consensuais entre os vários autores, o processo desenvolvido para implementação na SROC seguiu a mesma linha, sendo sujeito a adaptação sempre que se verificou a impraticabilidade de algum método ou procedimento. De seguida é apresentado o processo geral de auditoria ao sistema de controlo interno desenvolvido e, posteriormente os procedimentos criados a nível de testes de controlo para cada uma das áreas abordadas.

O dossier de controlo interno criado, conforme detalhado no anexo II, segue a estrutura de ciclos adotada pela SROC, encontrando-se repartido por 7 áreas de análise, cada uma composta pelo questionário de controlo interno, pela narrativa, se aplicável, e pelo programa de testes de controlo.

É de salientar que, para cada empresa auditada, a documentação extensiva dos controlos deve ser feita apenas para as áreas materiais de auditoria, nas quais a análise irá incluir a recolha de informação acerca dos controlos, a avaliação da eficácia dos mesmos e a realização de testes de controlo. Para as restantes áreas, não possuindo influência significativa na opinião de auditoria, a análise passará apenas pela aplicação do questionário padrão para obtenção de conhecimento acerca dos controlos existentes.

A primeira fase desenvolvida no processo foi a de recolha de informação sobre o controlo interno organizacional, a qual será realizada através de indagações a pessoas chave na entidade auditada, como os responsáveis departamentais, pela aplicação dos questionários de controlo interno criados para cada área específica. Face à base existente na SROC, a qual, após análise, se considerou estar em falta de conteúdos importantes e

conter informação desadequada e repetitiva em áreas diferentes, optou-se pela criação de questionários de raiz para cada área, sendo a nova estrutura proposta à sociedade.

A criação destes questionários teve por base modelos exemplificativos apresentados pelos autores estudados, entre os quais se salientam Arens, *et al* (2012), Costa (2017) e Johnstone, *et al* (2014). Adicionalmente a análise foi complementada com a informação recolhida acerca dos controlos que devem existir em cada área, nomeadamente a exposta por Inácio (2014) e Almeida B. J. (2017).

Deste modo, tendo por base a revisão bibliográfica efetuada, foi possível estruturar modelos padrão de questionários cujo objetivo principal da sua aplicação é obter informação geral relativa aos processos da organização, tendo em conta os tópicos principais para os quais deve ser garantida informação. Aquando da aplicação dos questionários, o auditor deve primeiramente obter informação acerca da existência de manuais de controlo interno atualizados. Em caso afirmativo deverá ser solicitado acesso aos mesmos e, caso seja possível, obter cópia destes.

Posteriormente, o auditor responsável pelo procedimento deve organizar e documentar toda a informação recolhida, através da revisão aos questionários realizados e da construção de narrativas, caso conclua que estas permitem um melhor entendimento do sistema de controlo interno da área em análise.

Para as narrativas foi criado modelo padrão, conforme anexo III, que especifica a informação mínima a constar, por forma a reduzir a subjetividade resultante da construção de narrativas por auditores diferentes, bem como prevenir que a informação apresentada nas mesmas seja demasiado detalhada tornando-se redundante. A estrutura adotada segue os conteúdos base apresentados por Arens, *et al* (2012). Desta forma, em cada narrativa devem ser descritos os seguintes tópicos:

- Processos que decorrem na área em análise;
- Sistema informático utilizado;
- Organização de cada documento e registo no sistema;
- Origem de cada documento e registo no sistema;
- Controlos relevantes para a auditoria (separação de funções existente, as autorizações e aprovações necessárias no processo e medidas internas de verificação e análise existentes);
- Avaliação preliminar acerca dos controlos com identificação de possíveis deficiências existentes.

Deve ainda ser registado no documento a data de criação e o auditor responsável pela sua elaboração, bem como a data da última atualização da informação.

Tendo em conta o estudo efetuado acerca dos fluxogramas, do qual se conclui que a sua construção é difícil e morosa, optou-se por não incluir no processo a criação dos mesmos, salvo se o auditor da SROC concluir que a existência de um fluxograma é imperativa para a compreensão dos processos que decorrem na área em análise.

Não obstante, para áreas que incluem uma quantidade considerável de circulação de documentos e informação importante (como as vendas), devem ser criados modelos padrão de fluxogramas que representem as componentes e processos considerados fundamentais num sistema de controlo interno eficiente e eficaz. Desta forma, com base na observação do fluxograma e tendo em conta a informação recolhida pelos questionários, o auditor poderá facilmente identificar deficiências no processo.

Relativamente a toda informação recolhida no processo, esta será arquivada no ponto 5 do arquivo permanente, relativo ao controlo interno. Os testes de controlo realizados,

uma vez que são de carácter periódico (cingidos a um exercício de análise) serão arquivados no dossier corrente, em pasta criada para o efeito (G – Testes de Controlo).

Após fazer o levantamento de informação relativa ao sistema de controlo interno desenhado pela gestão de cada organização foi estabelecido que os membros da equipa de trabalho da SROC destacados para o processo devem fazer uma avaliação preliminar do mesmo. Sendo a avaliação indicativa de que os controlos não são eficientes na prevenção e deteção de distorções materiais, então a abordagem de auditoria a adotar deverá ser maioritariamente baseada em testes substantivos. Por outro lado, caso se verifique a adequacidade geral dos controlos, deverão ser aplicados testes à eficácia dos mesmos (ISA 330, IFAC, 2015).

Expõem-se de seguida os procedimentos de auditoria a executar nas várias áreas de análise aos controlos dos clientes de auditoria.

4.2.1. Clientes, vendas e prestações de serviços

Na área de clientes, vendas e prestações de serviços importa garantir que os controlos implementados são suficientes para prevenir, detetar e corrigir erros e distorções que possam ocorrer, por forma a assegurar que todas as vendas ou prestações de serviços ocorridas no período são reconhecidas e assumem montantes adequados.

Assim, na fase do levantamento preliminar, o auditor deve obter informação sobre o fluxo de processos e transações que ocorre na área de rédito e dívidas a receber através da aplicação do questionário padronizado o qual, conforme anexo III, permite obter dados acerca da política de vendas e gestão de clientes da organização, nomeadamente no que respeita à aceitação da venda e aprovação de crédito, à emissão dos documentos de suporte à encomenda do cliente e posterior faturação. São ainda recolhidos elementos relativos à separação de funções existente e à gestão de saldos de clientes.

Posteriormente, existindo informações relevantes recolhidas que não se encontrem contempladas no questionário, o auditor que executou o levantamento da informação deve sintetizar as mesmas em uma narrativa. É de ter em conta que, caso existam manuais internos de controlo, estes devem ser analisados como complemento à informação recolhida.

No que respeita aos testes de controlo criados para a área de vendas, estes têm como objetivo validar a integralidade da faturação, isto é, testar se o total das faturas emitidas num determinado período, de acordo com os relatórios extraídos do sistema de faturação, corresponde ao montante inscrito nos registos contabilísticos no mesmo período, bem como comprovar o funcionamento das principais medidas de controlo.

Por conseguinte, o programa definido, conforme anexo V, inicia-se com a seleção do período a analisar, a qual tem por base o mapa de análise à evolução ocorridas nas contas de faturação, já instituído pela SROC. À partida o período a analisar será o mais significativo e representativo da faturação total, sendo que poderão ainda ser selecionados períodos considerados anormais face ao período homólogo, por forma a identificar e analisar possíveis distorções que possam ocorrer.

Seguidamente, deve ser solicitada ao cliente a listagem de faturação referente ao período selecionado para análise, sendo que, na impossibilidade de analisar o universo da faturação dada a sua dimensão, serão selecionadas faturas e solicitado o processo de venda relativo às mesmas.

Com a listagem de faturação e faturas selecionadas, o auditor da SROC inicia a validação dos controlos na área. Primeiramente, conforme anexo VI, é efetuada comparação entre o total geral do mapa de faturação com o valor registado na contabilidade para o mesmo período, por forma a avaliar a integralidade da faturação. A

mesma análise é também efetuada face aos montantes debitados na rubrica de clientes. Garante-se assim que a faturação é importada para a contabilidade na sua íntegra, isenta de falhas (asserções rigor e imputação), o que permite concluir acerca do correto funcionamento dos sistemas de informação.

Em seguida, o procedimento concebido tem por objetivo a análise comparativa entre os dados presentes na listagem da faturação e as faturas emitidas, com o intuito de verificar a congruência dos mesmos, bem como aferir acerca da precisão aritmética das faturas, analisando possíveis desvios. Assim, o auditor da SROC deve preencher o mapa de trabalho elaborado para o efeito, conforme anexo VII, com os dados da listagem de faturação e com os dados das faturas, a partir do qual são apuradas diferenças que possam existir. Com este procedimento garante-se que os dados do sistema de faturação estão a ser corretamente produzidos a nível aritmético.

A etapa seguinte consiste no exame aos controlos sobre processo de venda por si dito, bem como à formalidade e contabilização das faturas produzidas pelo sistema de faturação. Para cada uma das faturas selecionadas deve ser efetuada análise descritiva no procedimento criado no SIPTA para o efeito, sendo esta análise baseada nos pontos existentes na lista de verificação, conforme anexo VIII. Esta verificação assegura que os principais controlos que devem ocorrer no processo de venda são existentes, nomeadamente no que respeita à aprovação da venda, existência de nota de encomenda do cliente como origem do processo, e a congruência dos dados entre a nota de encomenda, a fatura e a guia de saída de mercadoria (no caso das vendas). Relativamente à estrutura e conteúdo das faturas, é verificado o cumprimento dos requisitos legais, nomeadamente a presença de todos os conteúdos exigidos pelo artigo n.º 36 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).

Os procedimentos descritos no parágrafo anterior foram replicados para as reduções e abates nas vendas, pela análise a uma amostra de notas de crédito emitidas no período de análise. Para estas deve-se verificar a existência de indícios da sua aprovação, bem como a sua congruência com a fatura de origem e respetivo registo contabilístico, conforme exposto mapa de trabalho apresentado no anexo IX.

Concluídos os testes previstos, o auditor deve realizar análise a diferenças ou falhas encontradas, as quais, sendo estas consideradas de carácter significativo na eficiência dos controlos, o auditor deve procurar obter esclarecimentos acerca do motivo e frequência com que ocorrem. Caso se conclua pela existência de risco significativo, a situação deve ser relatada nas conclusões dos trabalhos.

Ainda, no que concerne à identificação de deficiências nos controlos testados, caso estas ocorram em proporção significativa da amostra, deve ser considerado o aumento da extensão da análise, por forma a assegurar que a conclusão a retirar é adequada à realidade: ou os controlos existem e são eficientes ou então existem fortes indícios de ineficácia nos controlos desenhados pela gestão.

4.2.2. Compras e fornecedores

Relativamente à área de compras e fornecedores, a auditoria aos controlos tem como objetivo aferir se estes são suficientes para prevenir, detetar e corrigir situações de deficiência, nomeadamente a existência de aquisições indesejadas.

É de ter em conta que esta área pode ser vista como intrinsecamente ligada à área de inventários, uma vez que também inclui a função de compras e fornecedores. No entanto, a análise nesta área é cingida ao controlo dos saldos a pagar a fornecedores na sua generalidade e à aquisição de bens e serviços diversos (fornecimentos e serviços

externos), não incluindo a aquisição de mercadorias ou investimentos, a analisar nas áreas C (inventários) e F (investimentos não financeiros), respetivamente.

Este ciclo representa uma grande parte das despesas incorridas no negócio, sendo um ciclo materialmente relevante na generalidade das entidades auditadas, pelo que é de interesse a minimização do risco associado. Inserida no tópico de controlo interno, nesta área deve ser efetuado o levantamento do fluxo contabilístico relacionado com as compras e dívidas a pagar.

São diversos os controlos que podem existir no processo de compra e controlo de saldos com fornecedores, dos quais se salienta:

- Existência de documentos numerados e arquivados, nomeadamente requisições internas de compra e notas de encomenda;
- Existência de autorização relativa às aquisições;
- Congruência e verificação quantitativa e qualitativa dos vários documentos produzidos no processo;
- Adequada contabilização das faturas e, conseqüentemente, dos saldos com fornecedores.

Assim, à semelhança da área das vendas, o processo inicia-se com a recolha de informação acerca dos controlos, conforme anexo X. Posteriormente, para testar os mesmos, deverá ser feita a seleção do período de compras a analisar que seguirá o mesmo critério aplicado na área de vendas, tendo por base a análise às variações mensais nas contas de fornecimentos e serviços externos

Definido o período de análise, deverão ser seleccionadas as rubricas de fornecimentos e serviços externos mais significativas e, posteriormente os movimentos a analisar, de acordo com os critérios de amostragem definidos na SROC.

Para os movimentos selecionados, deverá ser efetuado pedido à entidade de elementos inerentes ao processo de compra, nomeadamente: requisição interna; nota de encomenda e fatura do fornecedor.

Reunida a informação solicitada, o teste de controlo passa primariamente pela análise dos movimentos contabilísticos relativos às aquisições selecionadas. Esta análise será feita no SIPTA, procurando verificar se o registo contabilístico é adequado no que respeita à classificação, dedução do IVA e contabilização na conta do fornecedor. Com esta análise o gasto é validado a nível qualitativo, devendo o auditor verificar se este é coerente com a natureza da atividade e tipo de gastos indispensáveis ao seu desenvolvimento.

Adicionalmente, caso o auditor identifique aquisições para as quais existe contrato de fornecimento com o fornecedor, deve solicitar cópia do mesmo por forma a aferir a congruência entre os montantes contratualizados e os gastos reconhecidos, validando a sua valorização e imputação.

Deve ainda ser verificada a congruência de informação presente nos vários documentos solicitados, geralmente denominada de correspondência em três vias. Assim, conforme o mapa de trabalho apresentado no anexo XII, o auditor deve verificar se a requisição, nota de encomenda e fatura de fornecedor estão em consonância no que respeita aos produtos ou serviços requisitados, encomendados e faturados, sendo que em cada um dos documentos deverá existir evidência da verificação efetuada internamente na organização, nomeadamente no que respeita à identificação de quem fez a verificação e aprovação da fatura antes do seu registo contabilístico.

Do mesmo modo que na área de vendas, sendo identificadas diferenças ou falhas significativas, devem ser obtidas justificações por forma a avaliar a frequência da sua ocorrência, bem como o seu impacto na eficiência dos controlos.

4.2.3. Inventários

Na área de inventários, o programa desenvolvido tem como finalidade examinar se as medidas e procedimentos de controlo interno são apropriadas, por forma a garantir um adequado funcionamento da área de inventários, nomeadamente no que respeita a garantir a salvaguarda dos bens através de procedimentos instituídos relativos aos processos de compra, registo, movimentação e armazenamento.

Neste sentido, um procedimento de extrema importância é a realização de contagens periódicas, para as quais deverão existir instruções escritas relativas à sua realização que incluam a descrição de todos os procedimentos a adotar no processo.

Para o acompanhamento das contagens de inventários no final do exercício efetuado pela SROC, a sociedade dispõe de um questionário a aplicar pelo auditor que executa o acompanhamento, o qual tem como finalidade a obtenção de informação relativa à existência de bens obsoletos ou que não se encontrem em condições de venda, bem como de bens de terceiros que estejam na posse da entidade. Por conseguinte, ao questionário foram adicionadas questões relativas à existência de instruções escritas acerca das contagens, da realização de abordagem preparatória antes do início das mesmas e de verificação se as instruções são seguidas ao longo de todo o processo de contagem.

A questão da movimentação de inventários constitui também uma vertente de extrema importância na área, sendo que a entrada e saída de itens no armazém deverá ser sempre acompanhada de respetiva guia de entrada e saída. Deste modo, nos testes de controlo desenvolvidos para a área de vendas, achou-se pertinente aumentar a extensão da análise

adicionando-se uma componente de verificação da existência de guia de saída do produto cujos dados sejam coerentes quantitativa e qualitativamente com a fatura e guia de saída, bem como a existência de evidência de que existiu conferência das guias por funcionário responsável.

Relativamente ao processo de aquisição, o mapa de trabalho consiste na replicação das etapas de validação das compras, ao qual foi adicionada a componente de validação das guias de entrada e sua conferência, conforme programa de trabalho e lista de verificação apresentados nos anexos XIV e XV.

Face aos procedimentos já desenvolvidos para a recolha de informação e avaliação do sistema de controlo interno dos clientes de auditoria, há que ter em conta que os mesmos abrangem um modelo geral dos controlos que podem existir em uma organização.

Em entidades de menor dimensão, existem vários fatores a considerar, nomeadamente no que respeita à segregação de funções, uma vez que neste tipo de sociedades é comum o mesmo colaborador desempenhar várias tarefas e funções, muitas vezes incompatíveis a nível de controlos.

Não sendo possível a independência de funções, a entidade deve adotar medidas de controlo que minimizem o risco de um funcionário com acumulação de funções se encontrar em uma situação que lhe permita cometer ou esconder um erro ou fraude.

Não obstante, a nível de documentação e avaliação do sistema de controlo, a metodologia a adotar será semelhante, sendo apenas sujeita a adaptações face a controlos que não sejam aplicáveis.

4.2.4. Pessoal

Conforme exposto no subcapítulo 3.6, a última área apontada por Costa (2017) como relevante para a auditoria aos controles é a de pessoal e gastos relacionados. Esta é uma área importante para a generalidade das empresas por duas razões: em primeiro lugar porque as remunerações, encargos e outros gastos com pessoal representam normalmente uma grande parte do total dos gastos das empresas; em segundo lugar, porque nas empresas com a componente industrial os gastos com pessoal são uma componente significativa nos custos de produção (Almeida B. J., 2017).

Adicionalmente, tendo em conta que muitas vezes os saldos reduzidos à data de balanço são espelhados de transações significativas ao longo do período, é de importância acrescida a validação dos controles nesta área.

Uma das componentes que importa avaliar nesta área são as funções que envolvem o processamento de salários, nomeadamente as que respeitam às tarefas de contratação de pessoal, controlo de horas e assiduidade, processamento de salários, contabilização e emissão de pagamentos. Neste sentido, um dos controlos a colher na aplicação do questionário padronizado, apresentado no anexo XVI, será o de existência de adequada separação de funções.

Nesta área são geralmente salientados três tipos de erros que podem ocorrer, nomeadamente a existência de pagamentos e empregados fictícios ou que já não colaboram na entidade, bem como o pagamento de horas não trabalhadas (Loughran, 2010). Para prevenir situações destas devem existir controlos implementados, nomeadamente relativos à realização de verificações e confrontações de dados entre os montantes processados e os existentes nos mapas de suporte (folha de ponto).

Desta forma, sendo estes controlos relevantes para a correta contabilização e processamento dos gastos incorridos, um dos testes aos controlos desenvolvido surge nesta vertente.

Serão selecionados, com base no mapa de pessoal arquivado com reporte à última data de balanço um conjunto de funcionários e solicitada a seguinte informação:

- Ficha de cadastro de funcionário;
- Contrato de trabalho;
- Acordo / convenção coletiva de trabalho, se aplicável;
- Recibos de vencimento relativos ao mês de análise (assinados);
- Registo de assiduidade (ponto) relativo ao mês de análise;
- Comprovativo de pagamento;
- Mapa de suporte a remunerações específicas (ajudas de custo, deslocação viatura própria etc.)

Com a informação obtida, o primeiro teste a realizar será de verificação, conforme anexo XVIII, da congruência dos montantes apresentados no processamento salarial de cada colaborador face aos documentos de suporte (contrato de trabalho, acordo coletivo e ficha de cadastro). Ainda, existindo remunerações específicas (horas extraordinárias), deve ser garantido que as mesmas foram devidamente aprovadas e confrontadas com o documento de controlo.

No caso dos pagamentos, existindo remunerações liquidadas por cheque, deve ser aferido se os cheques emitidos são nominativos e se dispõem de sequência numérica, existindo controlo sobre os cheques que possam ter sido anulados. O auditor deve ainda averiguar, independentemente do meio de pagamento utilizado, se existe evidência de que todos os montantes foram confirmados antes da emissão para pagamento.

A etapa seguinte do teste desenvolvido, evidenciada no anexo XIX, será de validação dos controlos implementados no sistema informático, nomeadamente no que respeita que são responsáveis pela aritmética. Assim, deve ser efetuado o recálculo dos montantes constantes no recibo de vencimento, tendo em conta a informação presente da ficha individual do trabalhador que determina a taxa de desconto de imposto sobre o rendimento a aplicar, bem como de encargos com a segurança social.

Por fim, tendo em conta que o sistema de gestão de recursos humanos é geralmente independente do sistema contabilístico, há que conferir que os montantes processados foram registados na sua íntegra na contabilidade. Neste sentido, a partir do mapa geral de processamento extraído do sistema de recursos humanos, o auditor deve realizar a comparação com os montantes de gastos registados na contabilidade no mesmo período, procurando identificar possíveis desvios, conforme anexo XX. Este teste permite ainda corroborar a correta classificação contabilística dos gastos imputados.

Como se pode verificar pela análise desenvolvida nas áreas anteriores, os sistemas informáticos de gestão e contabilidade assumem grande significância nas entidades auditadas, uma vez que a generalidade das funções passa pela utilização de plataformas digitais que centram em si o processamento de grandes quantidades de informação relativas à atividade. Tal realidade implica que muitos dos controlos criados pela gestão tenham de ser implementados no próprio sistema, por forma a garantir a fiabilidade da informação e a segurança dos dados.

Neste contexto, a ISA 315 revista estabelece que o auditor deve obter conhecimento relativo ao sistema de informação nas suas componentes relevantes para o relato financeiro. Não obstante, a norma considera que os controlos sobre os sistemas de tecnologia de informação são eficazes quando mantêm a integridade da informação e a segurança dos dados processados (IFAC, 2015).

Tendo em conta que muitos dos controlos nos sistemas são automatizados, a análise detalhada a estes passaria pela denominada *auditing around computers* (auditoria à volta de computadores) que se baseia em técnicas de criação de registos ou operações fictícios que permitam validar que o sistema possui uma adequada programação dos controlos a que deve obedecer, como é o caso de não permitir que seja efetuado o processamento de salários a um colaboradores cujo contrato de trabalho já tenha expirado, por exemplo.

Atendendo à realidade empresarial, a utilização de técnicas de auditoria assistidas por computador torna-se inválida para a JSCRC, uma vez que tal implicaria solicitar aos clientes acesso aos seus sistemas informáticos para realização de testes. Desta forma, a validação dos sistemas informáticos é efetuada por meios alternativos, nomeadamente pela análise de incongruências na integração de dados entre sistemas de gestão, ou de erros na contabilização dos movimentos automatizados. Assim, aferindo que a informação é congruente entre os sistemas que processam a informação e os sistemas que integram a informação para o relato financeiro, demonstra-se a eficácia dos controlos operacionais na área de tecnologias de informação.

4.2.5. Investimentos não financeiros

Tendo em conta que, na maioria das empresas auditadas, os montantes aplicados em investimentos não financeiros representam uma percentagem significativa do valor do ativo, a área de investimentos financeiros dispõe de considerável interesse que seja desenvolvida e abordada em matéria de avaliação do sistema de controlo interno, incluindo os ativos fixos tangíveis, ativos intangíveis, investimentos em curso e ativos não correntes detidos para venda.

A nível da aquisição deste tipo de bens, os aspetos principais incluídos no programa de trabalho, apresentado no anexo XXII, vão de encontro às restantes aquisições ocorridas

na organização, com a especificidade de que, tratando-se de bens de longa duração e elevado valor monetário, a aquisição deverá ser autorizada por alguém responsável.

Adicionalmente, os ativos dispõem de uma característica que os distingue dos restantes bens que é o critério utilizado no seu reconhecimento, no qual deve existir definida internamente uma política de reconhecimento de um bem como ativo ou como gasto no período.

Por outro lado, é importante manter um ficheiro de ativos devidamente atualizado que permita identificar claramente cada bem na posse da entidade e obter todas as informações relativas ao mesmo, nomeadamente no que respeita ao seu código de identificação, data de aquisição, políticas de depreciação, localização, entre outros. Este registo, comumente designado de fichas de ativo, advém também de imposição legal, conforme disposto no artigo 51.º do CIVA que estabelece que os sujeitos passivos de IRC devem efetuar o registo dos seus bens por forma a permitir o controlo das deduções de IVA efetuadas.

Na sequência do exposto acima, a fase mais importante na área de investimentos será a de recolha de informação relativa a todos os controlos adotados pela entidade, pelo que o questionário padronizado tem como objetivo averiguar a existência de adequada segregação de funções e de políticas que permitam garantir que os bens de imobilizado se encontram devidamente registados, em condições de uso e, como tal sujeitos a verificações periódicas.

Para testar a existência e eficácia destes controlos foi criado procedimento (anexo XXIII) que consiste na seleção no mapa de imobilizado da entidade, de alguns itens de imobilizado, sendo alguns dos maiores adquiridos no período da análise e outros aleatórios constantes do universo de ativos. Para estes, deve ser solicitada a requisição

interna relativa à sua aquisição, bem como a respetiva aprovação da mesma. Serão ainda solicitados outros dados relativos, nomeadamente a ficha do bem, fatura de compra e apólice de seguro relativa ao mesmo.

Para os bens selecionados, a validação do processo de compra será iniciada pela análise do registo contabilístico no SIPTA, integrante da amostra criada para o efeito. Neste exame o auditor deve aferir acerca da devida classificação e registo contabilístico dos ativos, incluindo análise ao rigor na valorização dos mesmos (congruência do valor contabilístico do ativo com a fatura e restantes despesas relacionadas com a aquisição e colocação do bem em condições de funcionamento).

Relativamente aos itens selecionados, o mapa de trabalho prevê ainda a realização de análise às informações contidas da ficha individualizada do bem, comprovando assim que os controlos instituídos permitem facilmente identificar o bem em questão, a sua localização e estado de uso, bem como o cumprimento do disposto no código do IVA. Deve também ser tido em conta a existência de adequado seguro para proteção de eventualidades.

Adicionalmente, a análise irá abranger um conjunto de itens abatidos no período com o intuito de verificar se estes foram devidamente abatidos no sistema de gestão de ativos e na contabilidade, não sendo contabilizados gastos com a sua depreciação ou amortização em data posterior ao abate.

4.2.6. Meios financeiros líquidos

O último ciclo para o qual foi desenvolvido programa de análise ao sistema de controlo interno é o de meios financeiros líquidos, o qual na maioria das vezes apresenta elevado número de transações e com montantes significativos. Os meios financeiros líquidos são

considerados de fácil apoderação e desvio, pelo que é uma das áreas mais propensa à ocorrência de fraudes.

Assim sendo, importa avaliar se todas as operações registadas relacionadas com a movimentação de meios financeiros líquidos se encontram devidamente valorizadas, sendo os controlos implementados suficientes para prevenir situações de fraude ou distorções nos registos. Estes controlos devem incluir uma apropriada separação de funções, por forma a que quem tenha acesso a meios líquidos seja independente de quem os controla e de quem os regista. No que toca ao caixa, este deve ter regras definidas relativamente a pagamentos efetuados com o fundo, bem como ao controlo dos montantes recebidos, devendo sempre ser alvo de revisão por alguém independente.

Adicionalmente todas as operações relacionadas com depósitos bancários devem ser objeto de validação e aprovação.

Por conseguinte, os testes de controlo desenhados têm por base uma verificação dos controlos com base na seleção de operações ocorridas em caixa, recebimentos e pagamentos contabilizados, conforme anexos XXVII e XXVIII. A análise a realizar passa por verificar se cada transação é acompanhada de adequado documento de suporte e aprovação pelo responsável, por forma a garantir que existe congruência entre as várias fontes de informação e o registo contabilístico.

Assim, selecionando um pagamento emitido no período de análise, o auditor deverá averiguar se existe evidência de que o mesmo foi validado por alguém responsável e se esta validação foi efetuada tendo por base o documento de suporte ao gasto a liquidar. Será ainda analisado o registo contabilístico.

No dossier de controlo interno foi ainda incluída a área Z, a qual tem como intuito recolher informações gerais acerca da organização que sejam transversais a todas as áreas

de análise. Esta área é composta apenas pela aplicação de um questionário de controle interno, conforme anexo XXX, uma vez que não existem controles específicos que sejam considerados materialmente relevantes e, como tal, devam ser testados. O questionário desenvolvido encontra-se repartido em duas partes, sendo a primeira referente a conhecimento geral, incluindo questões acerca dos níveis de direção existentes, de análise periódicas que sejam realizadas ou à existência de manuais internos de descrição de funções. A segunda parte é focada no conhecimento dos sistemas de informação, na qual efetua-se recolha dos diferentes sistemas existentes e respetivos controles de acesso, bem como das políticas adotadas pela entidade em matéria de cópias de segurança dos dados dos sistemas informáticos. Excecionalmente, dado o tipo de informação a recolher, o questionário desenvolvido prevê questões de resposta aberta.

Em resumo, inserido no contexto de auditoria financeira, o desenvolvimento de um método de avaliação do controle interno das entidades auditadas mostrou-se um projeto de elevada importância uma vez que a minimização do nível de risco a que os auditores se encontram sujeitos quando emitem uma opinião acerca das demonstrações financeiras depende fortemente da análise efetuada ao sistema de controle interno.

Neste sentido, a primeira fase do processo consiste no levantamento de informação acerca dos controles existentes na organização auditada, através da aplicação de questionários. Posteriormente, definidas as áreas relevantes para auditoria, devem ser aplicados testes aos controles recolhidos, os quais têm como objetivo concluir acerca da sua eficiência e eficácia.

CAPÍTULO V - CONCLUSÃO

Na atualidade empresarial, marcada pela presença de diversos escândalos financeiros a nível global, a existência de um sistema de controlo interno desenvolvido e adequado tem-se tornado cada vez mais importante, de modo a permitir às empresas evitar fraudes, conseguir controlar os seus processos e produzir informações de relato fidedignas. Neste sentido, a implementação de um adequado sistema de controlo interno, bem como a sua avaliação constante, pode determinar o caminho para o sucesso no alcance das metas propostas para a organização, nomeadamente no que respeita ao cumprimento das disposições legais em matérias de relato financeiro.

A área de auditoria financeira, na sua componente de avaliação do risco, preocupa-se com o sistema de controlo interno das empresas auditadas pois da avaliação efetuada ao mesmo depende o nível de segurança com que os auditores emitem opinião relativa à fiabilidade das demonstrações financeiras. Existindo um sistema de controlo interno eficaz, o auditor dispõe de maior conforto relativo aos processos executados na empresa auditada, pelo que poderá diminuir a extensão dos procedimentos de auditoria a executar.

Neste sentido, o estágio subjacente ao presente relatório teve precisamente como intuito o desenvolvimento de um programa de auditoria ao controlo interno dos clientes de auditoria que incluísse o levantamento dos sistemas de controlo interno, a sua avaliação, e a execução de testes de controlo.

O programa de auditoria desenvolvido, o qual é constituído por várias fases que visam analisar a eficácia dos controlos conexos ao relato financeiro para as áreas relevantes de auditoria.

O processo inicia-se com o levantamento de informação acerca dos principais controlos existentes nas entidades auditadas através da aplicação de questionários padrão

que posteriormente serão analisados por forma a identificar deficiências que possam existir. De seguida, para os principais controlos recolhidos nas áreas relevantes de auditoria, foram construídos testes que têm como objetivo concluir acerca da sua eficiência e eficácia.

Tratando-se de uma área não completamente estruturada na J. Silva Cardoso e Ruben Cordeiro, SROC, Lda., o programa desenvolvido dispõe de especial importância, no sentido em que os resultados obtidos da sua aplicação permitirão minimizar o risco de auditoria com que os auditores se deparam, bem como reduzir o volume de procedimentos de auditoria necessários para obter segurança razoável na opinião a emitir. Adicionalmente, na área de auditoria a gestão de tempos de execução é crucial, pelo que uma adequada avaliação dos sistemas de controlo interno traduz-se num aumento da eficiência do processo de auditoria.

Com o trabalho desenvolvido, tornou-se evidente que o sistema de controlo interno constitui uma ferramenta importante no combate a determinados riscos a que as empresas estão sujeitas, nomeadamente existência de erro ou fraude. Embora, no seu sentido prático, o controlo interno seja constituído por procedimentos rotineiros e, muitas vezes, considerados de menor importância, a sua inexistência poderá influenciar significativamente a atividade da empresa e ter efeitos nefastos na sua continuidade.

Na vertente da auditoria, a importância do controlo interno é realmente notória pois muitos dos procedimentos substantivos que são realizados no programa de auditoria podem ser simplificados e minimizados pela simples existência de segurança de que, naquela área, os controlos implementados pela organização são adequados e suficientes para prevenir situações de erro ou fraude que tenham impacto significativo nas demonstrações financeiras e, conseqüentemente, nas decisões dos utilizadores da informação que delas advém.

Relativamente ao estágio realizado, a experiência vivida constitui, sem dúvida, uma excelente via para o crescimento pessoal e profissional. O trabalho em equipa e o contacto com diferentes pessoas e diferentes tipos de negócio é essencial no desenvolvimento de competências técnicas, profissionais e pessoais, sendo um constante desafio à adaptação ao contexto de trabalho.

Por fim, é de salientar que a execução de um programa anual de auditoria com o apoio da equipa de trabalho da JSCRC foi uma oportunidade única de acumular conhecimento, não só na área de auditoria financeira, mas também em toda a componente económica e contabilística, uma vez que a realização dos trabalhos não seria possível sem o estudo do normativo contabilístico e outras disposições legais que influenciam as atividades analisadas.

ANEXOS

Lista de Anexos

- Anexo I - Ciclos, áreas e procedimentos de auditoria
- Anexo II - Índice do dossier de controlo interno
- Anexo III – Minuta de narrativa
- Anexo IV – Área A - questionário de controlo interno
- Anexo V – Área A – programa de trabalho
- Anexo VI - Área A – teste à integração da faturação
- Anexo VII - Área A – teste à aritmética das faturas
- Anexo VIII - Área A – lista de verificação faturas
- Anexo IX - Área A – lista de verificação notas de crédito
- Anexo X – Área B – questionário de controlo interno
- Anexo XI - Área B - programa de trabalho
- Anexo XII - Área B – lista de verificação
- Anexo XIII - Área C – questionário de controlo interno
- Anexo XIV – Área C – programa de trabalho
- Anexo XV – Área C – lista de verificação
- Anexo XVI – Área D – questionário de controlo interno
- Anexo XVII – Área D – programa de trabalho
- Anexo XVIII – Área D – lista de verificação
- Anexo XIX – Área D – teste à aritmética dos recibos
- Anexo XX – Área D – teste à integração do processamento
- Anexo XXI – Área F – questionário de controlo interno
- Anexo XXII – Área F – programa de trabalho
- Anexo XXIII – Área F – lista de verificação
- Anexo XXIV – Área F – teste à aritmética
- Anexo XXV – Área J – questionário de controlo interno
- Anexo XXVI – Área J – programa de trabalho
- Anexo XXVII – Área J – lista de verificação folha de caixa
- Anexo XXVIII – Área J – lista de verificação recebimentos e pagamentos
- Anexo XXIX – Área J – teste à integração dos recebimentos
- Anexo XXX – Área Z – questionário de controlo interno

Anexo I - Ciclos, áreas e procedimentos de auditoria

Ciclo Área	Procedimentos
A - Clientes Vendas e Prestações de Serviços	
A1. Clientes - contas a receber	
A1.1. Integração de dados	
A1.3. Caráter excepcional	
A1.4. Moeda estrangeira	
A1.5. Partes relacionadas	
A1.6. Títulos a receber	
A1.7. Adiantamentos	
A1.9. Circularização	
A1.11. Respostas circularização	
A2. Clientes - perdas por imparidade e incobráveis	
A2.1. Imparidades (indícios)	
A2.3. Imparidades (contabilização)	
A2.5. Dívidas incobráveis	
A3. Vendas	
A3.2. Análise documental	
A3.3. Notas de crédito	
A3.5. Corte de operações	
A3.6. Análise comparativa	
A4. Prestações de serviços	
A4.2. Análise documental	
A4.3. Notas de crédito	
A4.5. Corte de operações	
A4.6. Análise comparativa	
B - Fornecedores e Compras	
B1. Fornecedores - contas a pagar	
B1.1. Integração de dados	
B1.3. Caráter excepcional	
B1.6. Moeda estrangeira	
B1.8. Títulos a pagar	
B1.9. Circularização	
B1.11. Respostas circularização	
B1.18. Adiantamentos	
B2. Compras	
B2.1. Aquisições a partes relacionadas	
B2.3. Análise documental	
B2.6. Corte de operações	
B3. Fornecimentos e serviços externos (FSE's)	
B3.1. Análise documental FSE's	
B3.3. Análise comparativa	

Anexo I – (continuação)

Ciclo Área	Procedimentos
C - Inventários, Consumos e Variações	
C1. Mercadorias	
	C1.1. Caracterização
	C1.2. Planeamento às contagens físicas
	C1.4. Contagens físicas
	C1.5. Inventários à consignação
	C1.7. Perdas por imparidade
	C1.8. Sinistros, quebras e sobras
	C1.12. Custo
<hr/>	
C2. Matérias primas, subsidiárias e de consumo	
	C2.1. Caracterização
	C2.2. Planeamento às contagens físicas
	C2.4. Contagens físicas
	C2.7. Perdas por imparidade
	C2.8. Sinistros, quebras e sobras
	C2.12. Custo
<hr/>	
C3. Produtos acabados	
	C3.1. Caracterização
	C3.2. Planeamento às contagens físicas
	C3.4. Contagens físicas
	C3.7. Perdas por imparidade
	C3.8. Sinistros, quebras e sobras
	C3.12. Custo
<hr/>	
C4. Produtos e trabalhos em curso	
	C4.1. Caracterização
	C4.2. Planeamento às contagens físicas
	C4.4. Contagens físicas
	C4.7. Perdas por imparidade
	C4.8. Sinistros, quebras e sobras
	C4.12. Custo (produtos em curso)
	C4.13. Custo (trabalhos em curso)
<hr/>	
C5. Ativos biológicos	
	C5.1. Qualificação dos ativos biológicos
	C5.2. Planeamento às contagens físicas
	C5.4. Contagens físicas
	C5.12. Custo
	C5.17. Ganhos e perdas em ativos biológicos
<hr/>	
C6. Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (CMVMC)	
	C6.1. Sistema de inventário
	C6.13. Reflexão da variação de produção

Anexo I – (continuação)

Ciclo Área	Procedimentos
D - Pessoal	
D1. Processamento salarial	
	D1.1. Processamento de salários
	D1.3. Outras contas de gastos com pessoal
	D1.7. Estimativa de gastos com férias e subsídio de férias
	D1.8. Número de colaboradores / variação homóloga
	D1.9. Ajudas de custo
D2. Saldos e outras operações com o pessoal	
	D2.1. Confirmação de saldos
	D2.3. Pagamentos ao pessoal
E - Estado	
E1. Imposto sobre o rendimento	
	E1.4. Estimativa de imposto
E2. Obrigações declarativas e de pagamento	
	E2.1. Incumprimento fiscal e parafiscal
	E2.2. Declarações vs. Contabilidade
	E2.3. Movimentos de caráter excepcional
	E2.10. Informação Empresarial Simplificada (IES)
	E2.11. Dossier fiscal
F - Investimentos	
F1. Fornecedores de investimentos	
	F1.1. Classificação de investimentos não financeiros
F2. Titularidade e transações de investimentos não financeiros	
	F2.1. Ocorrência e plenitude de investimentos não financeiros
	F2.4. Existência de ativos intangíveis
	F2.5. Investimentos em curso
	F2.6. Ativos não correntes detidos para venda
	F2.8. Ativos sujeitos a registo
	F2.11. Existência física
	F2.14. Trabalhos para a própria entidade
F3. Mensuração de investimentos não financeiros	
	F3.1. Mensuração de investimentos não financeiros
	F3.4. Modelo de revalorização
F4. Imparidade de investimentos não financeiros	
	F4.1. Imparidades

Anexo I – (continuação)

Ciclo Área	Procedimentos
G - Investimentos Financeiros	
G1. Titularidade e transações com investimentos financeiros	G1.1. Lista dos investimentos financeiros G1.3. Organigrama
G2. Mensuração de investimentos financeiros	G2.1. Método de mensuração G2.2. Participadas
G3. Imparidade em investimentos financeiros	G3.1. Imparidades em investimentos financeiros G3.2. Recuperabilidade das participações sem revisão legal de contas
H - Capitais, seus detentores e entidades relacionadas	
H1. Entidades relacionadas - saldos	H1.1. Capital social H1.2. Aplicação de resultados H1.5. Outros instrumentos de capital próprio
H2. Operações de capital	H2.2. Pacto social H2.3. Registo de ações H2.6. Ações ou quotas próprias H2.11. Reservas legais e outras reservas H2.15. Resultados transitados H2.16. Outras rubricas de capital próprio
H3. Resultados	H3.4. Dividendos antecipados
I - Responsabilidades com sociedades financeiras	
I1. Financiamentos obtidos	I1.1. Listar financiamentos I1.4. Confirmação de movimentos e saldos I1.5. Confirmação externa
I2. Juros e gastos similares suportados	I2.1. Gastos de financiamento
J - Meios Financeiros Líquidos	
J1. Caixa	J1.1. Saldo de caixa
J2. Depósitos à ordem	J2.1. Conciliações bancárias J2.2. Movimentos bancários
J3. Outros depósitos bancários	J3.1. Existência e titularidade J3.2. Flutuações anormais J3.7. Análise comparativa
J4. Outros instrumentos financeiros	J4.1. Existência e titularidade

Anexo I – (continuação)

Ciclo Área	Procedimentos
K - Provisões e Contingências	
K1. Provisões	
	K1.1. Circularização a advogados
	K1.2. Provisões
K2. Contingências	
	K2.1. Contingências
	K2.6. Cobertura de seguros
L - Subsídios	
L1. Reconhecimento de subsídios	
	L1.1. Subsídios ao investimento
	L1.2. Subsídios à exploração
L2. Especialização dos subsídios	
	L2.1. Especialização dos subsídios ao investimento
M - Outras áreas	
M1. Outras contas a receber e a pagar	
	M1.1. Natureza e razoabilidade
M3. Outros rendimentos, gastos e variações de capital	
	M3.1. Outros rendimentos e ganhos
	M3.2. Outros gastos e perdas
N - Revisão das demonstrações financeiras e relatório de gestão	
N1. Balanço	
	N1.1. Apresentação e divulgação
	N1.2. Políticas contabilísticas
	N1.3. Demonstração de fluxos de caixa
	N1.4. Relatório de gestão
	N1.6. Acontecimentos após a data do balanço
	N1.7. Continuidade
	N1.8. SAF-T da contabilidade - abertura
	N1.10. Procedimentos finais de auditoria
	N1.11. Combate ao branqueamento de capitais e financiamento do terrorismo
	N1.15. Declaração do órgão de gestão e <i>draft</i> da certificação legal de contas

Fonte: elaboração própria.

Anexo II - Índice do dossier de controlo interno

Dossier de Controlo Interno (SCI)

Cliente | NIF

Ano

Chefe de equipa: XX (xx-xx-xxxx)

Revisão: XX (xx-xx-xxxx)

Ciclos | Áreas

	Ref. ^a
A - Clientes Vendas e Prestações de Serviços	A
Questionário de Controlo Interno	A1
Narrativa	A2
Programa de trabalho - Testes de controlo	A3
B - Compras Fornecedores	B
Questionário de Controlo Interno	B1
Narrativas	B2
Programa de trabalho - Testes de controlo	B3
C - Inventários	C
Questionário de Controlo Interno	C1
Narrativa	C2
Programa de trabalho - Testes de controlo	C3
D - Pessoal Salários	D
Questionário de Controlo Interno	D1
Narrativa	D2
Programa de trabalho - Testes de controlo	D3
F - Investimentos não financeiros	F
Questionário de Controlo Interno	F1
Narrativa	F2
Programa de trabalho - Testes de controlo	F3
J - Meios Financeiros Líquidos	J
Questionário de Controlo Interno	J1
Narrativa	J2
Programa de trabalho - Testes de controlo	J3
Z - Outras Áreas	Z
Questionário de Controlo Interno	Z1

Anexo III – Minuta de narrativa



J. SILVA CARDOSO E
RUBEN CORDEIRO
SROC, LDA.

Preparado por __ (xx/xx/xxxx)

Revisto por __ (xx/xx/xxxx)

Última atualização: xx/xx/xxxx

Narrativa da área de _____

Cliente | NIF

Em cada narrativa devem ser descritos os seguintes tópicos:

- Processos que decorrem na área em análise;
- Sistema informático utilizado;
- Organização de cada documento e registo no sistema;
- Origem de cada documento e registo no sistema (o que origina a criação de um registo);
- Controlos relevantes para a auditoria (separação de funções existente, as autorizações e aprovações necessárias no processo e medidas internas de verificação e análise existentes);
- Avaliação preliminar acerca dos controlos com identificação de possíveis deficiências existentes.

Anexo IV – Área A - questionário de controlo interno

Questionário de Controlo Interno		A1	
A - Clientes Vendas e Prestações de Serviços			
Cliente NIF	Ano		
Chefe de equipa:	XX (xx-xx-xxxx)		
Execução:	XX (xx-xx-xxxx)		
Revisão:	XX (xx-xx-xxxx)		
	Verificação	Referenciação	Observações
0 As políticas e controlos relativos à área de vendas/prestações de serviços e clientes encontram-se registadas em formato escrito? <i>Em caso afirmativo, solicitar cópia do documento.</i>			
A Processo de Venda			
1 Que meios de venda a empresa utiliza?			
a) <i>escritório de vendas;</i>			
b) <i>comerciais;</i>			
c) <i>representantes;</i>			
d) <i>vendas online;</i>			
e) <i>encomendas por email;</i>			
f) <i>encomendas por telefone.</i>			
2 Existe definida política de vendas, nomeadamente no que respeita a:			
a) <i>valor mínimo de encomenda;</i>			
b) <i>condições de venda (pronto ou crédito);</i>			
c) <i>política de descontos;</i>			
d) <i>limite de crédito (consoante historial do cliente).</i>			
3 O limite de crédito para cada cliente encontra-se definido na respetiva ficha individual? <i>Indicar responsável pela definição do montante de crédito a conceder.</i>			
4 Alterações ao limite de crédito de clientes são aprovadas por alguém responsável? <i>Em caso afirmativo, indicar responsável.</i>			
5 São efetuadas vendas a clientes com faturas em mora de pagamento?			
6 São efetuadas vendas a clientes cujo limite de crédito tenha sido ultrapassado?			
7 Para cada venda/serviço é preenchida respetiva nota de encomenda? <i>Caso não existam notas de encomenda, como é feito o controlo das vendas/serviços que se encontram por realizar?</i>			
8 As notas de encomenda são numeradas sequencialmente e remetidas para a secção da faturação?			
9 São emitidos os seguintes documentos:			
a) <i>ordem de expedição;</i>			
b) <i>guia de transporte;</i>			
c) <i>fatura.</i>			
10 As guias de expedição são numeradas sequencialmente:			
11 As guias de remessa/transporte ou triplicado da fatura são assinados pelo cliente com a entrega do produto por forma a confirmar a sua receção? <i>Em caso afirmativo, as mesmas são arquivadas em arquivo próprio?</i>			
12 Existe arquivo para as faturas emitidas?			
13 Encontram-se as seguintes funções devidamente segregadas? a) <i>recepção da encomenda;</i> b) <i>contabilidade;</i> c) <i>faturação;</i> d) <i>armazenamento dos bens;</i> e) <i>expedição de mercadorias;</i> f) <i>cobranças;</i> g) <i>concessão de crédito.</i>			* indicar responsável por cada função
14 A base de dados relativa aos preços padrão é: a) <i>revista periodicamente?</i> b) <i>de acesso restrito?</i>			
B Controlo de Clientes			
1 É efetuada conferência / análise periódica relativa a:			
1.1 <i>Saldos de clientes no sistema de gestão face à contabilidade;</i> <i>Em caso afirmativo, com que periodicidade?</i>			
1.2 <i>Antiguidade de contas a receber;</i> <i>Em caso afirmativo, com que periodicidade?</i>			
2 Está definido quem aprova a classificação de um cliente como cobrança duvidosa ou incobrável? <i>Em caso afirmativo, indicar responsável.</i>			
3 Sendo identificados clientes com mora, o mesmo é reportado ao responsável?			
4 Existe política definida relativa a provisões para créditos de cobrança duvidosa?			
5 Estão definidos procedimentos de cobrança de créditos em mora?			
6 São efetuadas periodicamente confirmações de saldos de clientes? <i>Em caso afirmativo, com que periodicidade?</i>			
7 Regularizações (inclui notas de crédito) em saldos de clientes são devidamente aprovadas por alguém responsável? <i>Em caso afirmativo, indicar responsável.</i>			
8 Para as notas de crédito emitidas, é enviado ao cliente documento comprovativo da respetiva regularização efetuada (cf. n.º 5 art.º 78.º CIVA)?			
8.1 <i>Em caso afirmativo, a prova de que o cliente tomou conhecimento (assinada) é arquivada junto com</i>			
9 Existem operações com clientes relacionadas com títulos a receber? <i>Em caso afirmativo, indicar responsável pelo controlo.</i>			
10 Encontram-se as seguintes funções devidamente segregadas? a) <i>registos contabilísticos;</i> b) <i>conferência de saldos;</i> c) <i>análise de saldos a receber;</i>			* indicar responsável por cada função

Anexo V – Área A - programa de trabalho

Programa de Auditoria aos Controlos

Cliente | NIF

Ano

Chefe de equipa:

XX

Execução:

XX (XX-XX-XXXX)

Revisão:

XX (XX-XX-XXXX)

A - Clientes | Vendas e Prestações de Serviços

A3

Objetivos

- 1 Aferir sobre a integralidade, ocorrência e exatidão da faturação
- 2 Concluir acerca da existência de guias de saída relativas à expedição das mercadorias vendidas

Procedimentos

Faturas

- 1 Selecionar um período para análise (mês ou período específico), com base na análise mensal e comparativa das receitas
- 2 Solicitar a listagem/ mapa de faturação referente ao período selecionado
- 3 Selecionar na listagem: clientes, faturas ou série de faturas a ser analisada
- 4 Solicitar:
 - cópia das faturas selecionadas
 - documento comprovativo de entrega do produto (no caso de vendas) - guia de remessa/transporte ou triplicado da fatura
 - guia de saída de armazém
- 5 Preencher folha a) com a informação presente no mapa de faturação e faturas selecionadas
- 6 Analisar os seguintes itens na fatura | processo de venda (cf. folha c) e análise amostral no SIPTA):
 - existência da nota de encomenda do cliente
 - existência de guia de saída de produto (no caso de vendas)
 - existência de comprovativo de entrega do produto (no caso de vendas)
 - cálculos corretos na fatura (base * taxa de IVA; preço unit. *qte, etc.)
 - cumprimento do disposto no n.º 5 do art.º 36 do CIVA:
 - registo da fatura e respetiva contabilização na conta do cliente
 - congruência quantitativa e qualitativa entre nota de encomenda, guia de saída e fatura
 - existindo contrato de fornecimento, deverá ser solicitado o respetivo contrato e analisado com a faturação emitida

Notas de Crédito

- 1 Selecionar um período para análise (mês ou período específico), com base na análise mensal das devoluções
- 2 Solicitar a listagem/ mapa de NC's referente ao período selecionado
- 3 Selecionar na listagem as notas de crédito a serem analisadas (sequenciais)
- 4 Solicitar a cópia das notas de crédito selecionadas, bem como das faturas a que respeitam
- 5 Analisar os seguintes itens nas notas de crédito:
 - cumprimento do disposto no n.º 6 do art.º 36 do CIVA:
 - data e numeração sequencial;
 - identificação do adquirente e NIF;
 - identificação da fatura a que respeita;
 - assinatura do cliente.
 - registo da NC e respetiva contabilização na conta do cliente

Seleção

Com base na análise às variações da faturação (conforme ficheiro F-Z2.PP(a+b)), selecionou-se para análise o _____ (indicar período selecionado para análise), encontrando-se a listagem de faturação do período arquivada em _____.

Na listagem de faturação acima referida selecionou-se _____ (n.º de faturas selecionadas e critérios)

Selecionou-se ainda _____ notas de crédito _____ (n.º de notas de crédito e critérios)

Conclusões

Com base na análise efetuada, conclui-se que:

- existem/não existem diferenças entre as faturas emitidas e o mapa de faturação
- a faturação encontra-se devidamente registada e integrada na contabilidade/existem divergências entre a listagem de faturação e os montantes integrados na contabilidade
- as saídas de produtos são devidamente acompanhadas de guia de saída de armazém

Desta forma, validou-se a eficácia e eficiência operacional dos controlos na área de clientes, vendas e prestações de serviços.

Anexo VIII - Área A – lista de verificação faturas

Teste de Controlo

A - Clientes | Vendas e Prestações de Serviços

A3

Cliente | NIF

Ano

Chefe de equipa:

XX

Execução:

XX (xx-xx-xxxx)

Revisão:

XX (xx-xx-xxxx)

S - Sim | N - Não | n/a - não aplicável

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Referenciação	Observações
Verificação Faturas												
1	Existe prova de que a venda foi devidamente aprovada?											
2	Existe prova de que a fatura foi conferida por pessoa independente de quem a elaborou?											
3	Existe de nota de encomenda do cliente?											
4	Os dados constantes da fatura encontram-se de acordo com a respetiva nota de encomenda?											
5	Existe de guia de saída do produto?											
5.1	<i>Em caso afirmativo, a mesma encontra-se assinada pelo responsável pela conferência?</i>											
6	Existe evidência de que o cliente recebeu a mercadoria?											
7	As quantidades faturadas estão de acordo com a guia de saída do produto?											
8	A fatura está aritmeticamente correta? (cf. recálculo efetuado na folha b)											
9	É cumprido o disposto no n.º 5 do art.º 36 do CIVA?											
	a) <i>identificação do adquirente e NIF;</i>											
	b) <i>quantidade e denominação dos bens / serviços faturados;</i>											
	c) <i>preço, líquido de imposto e outros elementos incluídos no valor tributável;</i>											
	d) <i>taxas aplicáveis e montante de imposto devido;</i>											
	e) <i>motivo da não aplicação de imposto, se aplicável;</i>											
	f) <i>data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente (ou serviços realizados).</i>											
10	A taxa de IVA aplicada está de acordo com a lei vigente?											
11	O registo contabilístico está correto no que respeita a:											
	a) <i>classificação?</i>											
	b) <i>IVA liquidado na transação corretamente calculado e contabilizado?</i>											
	c) <i>valor da fatura debitado na conta do cliente?</i>											
	d) <i>contabilização da saída de inventários?</i>											
12	Existe acordo de fornecimento entre a entidade e o cliente?											
12.1	<i>Em caso afirmativo, a faturação emitida está de acordo com o contrato?</i>											

Anexo IX - Área A – lista de verificação notas de crédito

Teste de Controlo

A - Clientes | Vendas e Prestações de Serviços

A3

Cliente | NIF

Ano

Chefe de equipa: XX

Execução: XX (xx-xx-xxxx)

Revisão: XX (xx-xx-xxxx)

S - Sim | N - Não | n/a - não aplicável

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Referenciação	Observações
Verificação Notas de Crédito												
1	Existe prova de que a nota de crédito foi devidamente aprovada?											
2	Existe prova de que a nota de crédito foi conferida por pessoa independente de quem a elaborou?											
3	Os dados constantes da nota de crédito encontram-se de acordo com a respetiva fatura (produtos e											
4	A nota de crédito está aritmeticamente correta?											
5	Existindo produtos devolvidos pelo cliente, a quantidades presentes na NC estão de acordo com a guia de entrada?											
6	A classificação contabilística está correta no que respeita a:											
	a) <i>classificação</i> ?											
	b) <i>IVA regularizado corretamente calculado e contabilizado?</i>											
	c) <i>valor da NC creditado na conta do cliente?</i>											
7	É cumprido o disposto no n.º 6 do art.º 36 do CIVA?											
	a) <i>identificação do adquirente e NIF;</i>											
	b) <i>identificação da fatura a que respeita;</i>											
	c) <i>assinatura do cliente;</i>											
8	Foi dado cumprimento ao disposto no art.º 78.º do CIVA? (<i>conhecimento da parte do cliente</i>)											

Anexo X – Área B – questionário de controlo interno

Questionário de Controlo Interno		B1	
B - Compras Fornecedores			
Cliente NIF		Ano	
Chefe de equipa:	XX (XX-XX-XXXX)		
Execução:	XX (XX-XX-XXXX)		
Revisão:	XX (XX-XX-XXXX)		
	Verificação	Referenciação	Observações
0 As políticas e controlos relativos à área de compras e fornecedores encontram-se registadas em formato escrito? <i>Em caso afirmativo, solicitar cópia do documento.</i>			
A Compras			
1 A entidade possui um departamento de compras organizado?			
1.1 Não existindo, existe alguém destacado para a função de compras?			
2 Existe documento interno utilizado para a aquisição de compra de um bem ou serviço?			
2.1 Em caso afirmativo, este contém informação acerca de:			
a) quantidades a adquirir;			
b) referência e especificações dos produtos;			
c) possíveis fornecedores.			
2.2 Estas são numeradas sequencialmente?			
3. São efetuadas consultas de preços a fornecedores:			
a) para todas as compras?			
b) para compras acima de um limite estabelecido?			*indicar limite
3.1 Em caso afirmativo, os resultados das consultas são submetidos à aprovação de um responsável independente da função de compras?			
4 É emitida nota de encomenda ao fornecedor?			
4.1 Em caso afirmativo, esta contém informação acerca de:			
a) quantidades a adquirir;			
b) referência e especificações dos produtos;			
c) preços acordados;			
d) prazo de pagamento;			
e) prazo e condições de entrega.			
4.2 A mesma é assinada e emitida em vias?			
a) para o fornecedor;			
b) para a receção;			
c) para a contabilidade ou secção de compras.			
5 No caso de pedidos cancelados, todas as vias são anexadas à via original?			
6 Existe uma listagem de fornecedores para cada segmento de produtos? <i>Em caso afirmativo, são feitas consultas periódicas ao mercado a fim de se detetarem novos fornecedores que ofereçam melhores condições?</i>			
6.1 Em caso afirmativo, são feitas consultas periódicas ao mercado a fim de se detetarem novos fornecedores que ofereçam melhores condições?			
7 Existe controlo sobre:			
a) encomendas efetuadas e ainda não rececionadas?			
b) faturas de fornecedores por rececionar?			
c) devoluções a fornecedores?			
8 É efetuada verificação dos itens recebidos com a Guia de Transporte e Ordem de Compra (nível quantitativo e qualitativo)?			
8.1 Em caso afirmativo, é deixada evidência desta verificação?			
B Saldos com Fornecedores			
1 Existe criada ficha individual para cada fornecedor que permita apurar em cada momento o saldo em dívida?			
2 As contas de fornecedores encontram-se evidenciadas em separado por região (nacionais, UE, outros)?			
3 As contas a pagar relacionadas com partes relacionadas são segregadas das demais contas?			
4 As contas em moeda estrangeira são convertidas e atualizadas em função das taxas de câmbio na data da operação e de final de ano?			
5 As faturas de fornecedor são contabilizadas apenas após a sua conferência com a nota de encomenda e guia de entrada (se aplicável)?			
6 Existe controlo extra contabilístico sobre os títulos a pagar?			
6.1 Em caso afirmativo, é efetuada conciliação periódica entre o controlo e o saldo da contabilidade?			*indicar periodicidade da conciliação
7 É efetuada periodicamente conciliação entre os saldos no sistema de gestão com a contabilidade?			
7.1 Em caso afirmativo, com que periodicidade?			
8 São efetuadas periodicamente conciliações de saldos com fornecedores?			
8.1 Em caso afirmativo, com que periodicidade?			
9 Existe departamento responsável pelos pagamentos?			
10 Encontram-se as seguintes funções devidamente segregadas?			*indicar responsável por cada função
a) requisição dos bens ou serviços;			
b) encomenda dos bens ou serviços;			
c) receção de bens;			
d) confirmação das faturas com a encomenda efetuada e produtos/serviços recebidos;			
e) contabilidade;			
f) conferência de saldos;			
g) preparação dos pagamentos;			
h) pagamentos.			

Anexo XI - Área B - programa de trabalho

Programa de Auditoria aos Controlos

Cliente | NIF

Ano

Chefe de equipa:

XX

Execução:

XX (xx-xx-xxxx)

Revisão:

XX (xx-xx-xxxx)

B - Compras | Fornecedores

B3

Objetivos

- 1 Aferir sobre a adequacidade dos gastos contabilizados no período
- 2 Avaliar a eficácia dos controlos no que respeita a aprovação e contabilização das transações
- 3 Identificar existência de contratos de fornecimento e avaliar o rigor na sua imputação e valorização.

Procedimentos

Compras Gerais

- 1 Selecionar:
 - período para análise (mês ou período específico), com base na análise mensal da rúbrica de FSE's;
 - rúbricas mais significativas (para o período de análise);
 - movimentos expressivos e movimentos aleatórios (cf. critério definido para seleção de amostras).
- 2 Solicitar, relativamente aos movimentos selecionados, a informação relativa a todo o processo de compra, nomeadamente:
 - requisição interna de compra;
 - nota de encomenda;
 - fatura;
- 3 Analisar os seguintes itens no processo de (cf. folha a) e análise amostral no SIPTA):
 - existência da nota de encomenda e adequacidade da mesma;
 - razoabilidade do gasto;
 - registo da fatura e respetiva contabilização na conta do fornecedor
 - congruência quantitativa e qualitativa entre nota de encomenda e fatura
 - existindo contrato de fornecimento, deverá ser solicitado o respetivo contrato e analisado com o gasto registado.
- 4 Concluir sobre a existência e eficiência dos controlos testados.

Seleção

Com base na análise às variações da faturação (conforme ficheiro F-Z2.PP(c)), selecionou-se para análise o _____ (indicar período selecionado para análise).

Selecionou-se, para as contas _____ (indicar rúbricas selecionadas para análise), os seguintes movimentos:
especificar critério de seleção

Conclusões

Com base na análise efetuada, conclui-se que:

- as compras encontram-se corretamente registadas e devidamente suportadas documentalente;
- as transações analisadas foram devidamente aprovadas.

Desta forma, validou-se a eficácia e eficiência operacional dos controlos na área de compras e fornecedores.

Anexo XIII - Área C – questionário de controlo interno

Questionário de Controlo Interno

C - Inventários

C1

Cliente | NIF

Ano

Chefe de equipa: XX (xx-xx-xxxx)

Execução: XX (xx-xx-xxxx)

Revisão: XX (xx-xx-xxxx)

	Verificação	Referenciação	Observações
0 As políticas e controlos relativos à área de inventários encontram-se registadas em formato escrito? <i>Em caso afirmativo, solicitar cópia do documento.</i>			
A Aquisição de Inventários			
1 Existe um responsável pelo controlo das quantidades de stock detidas?			
2 O pedido de compras é feito por alguém responsável?			
3 Existe documento interno para requisição de compra de inventários?			
3.1 <i>Em caso afirmativo, este contém informação acerca de:</i>			
a) <i>quantidades a adquirir;</i>			
b) <i>referência e especificações dos produtos;</i>			
c) <i>possíveis fornecedores.</i>			
4 É emitida nota de encomenda ao fornecedor?			
4.1 <i>Em caso afirmativo, esta contém informação acerca de:</i>			
a) <i>quantidades a adquirir;</i>			
b) <i>referência e especificações dos produtos;</i>			
c) <i>preços acordados;</i>			
d) <i>prazo de pagamento;</i>			
e) <i>prazo de entrega.</i>			
4.2 <i>A mesma é assinada e emitida em vias?</i>			
a) <i>para o fornecedor;</i>			
b) <i>para o armazém;</i>			
c) <i>para a contabilidade ou secção de compras.</i>			
5 Existe controlo sobre:			
a) <i>encomendas efetuadas e ainda não rececionadas?</i>			
b) <i>mercadorias por rececionar (em trânsito)?</i>			
c) <i>faturas de fornecedores por rececionar?</i>			
d) <i>devoluções a fornecedores?</i>			
e) <i>despesas de compras (transporte, seguro, despesas alfandegárias)?</i>			
6 Os bens do ativo encontram-se seguros contra eventualidades? <i>Em caso afirmativo, as coberturas são alvo de revisão periódica?</i>			
B Entrada em Armazém			
1 É feita verificação dos itens recebidos com a Guia de Transporte e Ordem de Compra (<i>nível quantitativo e qualitativo</i>) ?			
2 Existe picagem posterior das Guias de Entrada e armazém com as Faturas do Fornecedor?			
3 É emitida guia de receção ou entrada em armazém para os artigos rececionados?			
4 A introdução dos itens no sistema é feita por funcionário diferente do que verifica os bens?			
5 A ficha individual dos bens permite facilmente identificar o bem, incluindo:			
a) <i>código e designação do produto;</i>			
b) <i>localização;</i>			
c) <i>quantidades em stock;</i>			
d) <i>preço unitário;</i>			
6 Existe desfasamento temporal entre entrada da mercadoria e contabilização da mesma? <i>(entrada registada com fatura do fornecedor e não com recebimento da mercadoria)</i> <i>Em caso afirmativo, é utilizada conta de faturas em receção e conferência para controlo?</i>			
7 Caso exista produção de inventários: a entrada dos bens produzidos é acompanhada de documento interno que contém detalhe dos mesmos? <i>Em caso afirmativo, é feita conferência dos itens com a listagem?</i>			

Anexo XIII – (continuação)

C Armazenamento e Movimentação dos Inventários			
1	Existe um sistema de Inventário Permanente?		
	<i>Não existindo, como é realizado o controlo das quantidades em armazém?</i>		
2	Existe mais do que um armazém?		
	<i>Em caso afirmativo, indicar quais.</i>		
3	No caso de existir mais do que um armazém, há um local específico para receção dos artigos e conferência quantitativa com base numa cópia da ordem de compra que não mencione as quantidades que foram encomendadas?		
4	Existem regras de arrumação dos bens, nomeadamente:		
	- cada tipo de produto tem um local definido, com identificação visível;		
	- a localização dos bens é pensada de acordo com as características dos mesmos:		
	a) bens de maior dimensão localizados em local com maior facilidade de manuseamento;		
	b) bens de maior rotação localizados em sítio de maior acessibilidade;		
	c) bens armazenados de acordo com requisitos de conservação (temperatura, exposição solar, etc.).		
5	O acesso ao armazém é restrito aos funcionários deste departamento?		
6	Existe controlo à saída do pessoal?		
7	Há emissão de uma guia ou requisição para saída dos produtos?		
7.1	<i>Em caso afirmativo, as mesmas são assinadas por empregado responsável e emitidas em vias?</i>		
a)	<i>para o armazém;</i>		
b)	<i>para a contabilidade;</i>		
c)	<i>para a secção requisitante.</i>		
8	Caso existam produtos sujeitos a processo de transformação, é emitida guia de transferência interna?		
	<i>Em caso afirmativo, o responsável pela conferência é funcionário independente das funções de requisitante e distribuidor?</i>		
9.1	<i>O mesmo rubrica a guia de remessa como prova de conferência?</i>		
10	Há revisão periódica do ficheiro de quantidades de modo a identificar itens de baixa rotação e/ou		
D Controlo de Inventários			
1	São efetuadas contagens periódicas aos inventários?		
	<i>Em caso afirmativo, com que periodicidade?</i>		
2	Existem instruções definidas para as contagens? (reunião preparatória com antecedência que estabeleça o planeamento geral das mesmas)		
3	São executados procedimentos de pré contagem? (<i>limpeza local, organização de prateleiras e produtos</i>)		
4	As equipas de contagem são constituídas pelo menos duas pessoas (<i>contador e escrivão</i>)?		
5	Existe lista de anotação própria para as contagens efetuadas?		
5.1	<i>Em caso afirmativo, a mesma contém as referências dos produtos a contar (sem indicação das quantidades existentes em sistema)?</i>		
6	Existe controlo extra contabilístico sobre:		
a)	<i>bens da entidade na posse de terceiros?</i>		
b)	<i>bens de terceiros na posse da entidade?</i>		
7	Os montantes constantes do ficheiro de inventários são periodicamente conciliados com os evidenciados na contabilidade?		
	<i>Em caso afirmativo, com que periodicidade?</i>		
8	Encontram-se as seguintes funções devidamente segregadas?		* indicar responsável por cada função
a)	<i>contabilidade;</i>		
b)	<i>receção de bens, mercadorias e materiais;</i>		
c)	<i>controlo de stocks;</i>		
d)	<i>encomendas a fornecedores;</i>		
e)	<i>expedição de mercadorias e produtos acabados;</i>		
f)	<i>armazenamento dos materiais, bens e mercadorias;</i>		
g)	<i>produção;</i>		
h)	<i>aprovação de regularizações em inventários.</i>		

Anexo XIV – Área C – programa de trabalho

Programa de Auditoria aos Controlos

Ciente | NIF

Ano

Chefe de equipa:

XX

Execução:

XX (xx-xx-xxxx)

Revisão:

XX (xx-xx-xxxx)

C - Inventários

C3

Objetivos

- 1 Avaliar a eficácia dos controlos no que respeita a aprovação e contabilização das transações
- 2 Concluir acerca da existência de guias de saída relativas à expedição das mercadorias vendidas

Procedimentos

Compra de Inventários

- 1 Solicitar a listagem de inventários relativa à data de reporte da análise;
- 2 Selecionar na listagem selecionada 10 produtos diferentes (se possível de categorias de inventário distintas);
- 3 Relativamente aos bens selecionados, solicitar:
 - listagem de movimentos no período;
 - requisição interna de compra;
 - nota de encomenda;
 - faturas relativas às últimas três entradas registadas;
 - guias de entrada em armazém relativas a estas entradas registadas;
- 3 Analisar os seguintes itens no processo de (cf. folha a) e análise amostral no SIPTA):
 - existência da nota de encomenda e adequacidade da mesma;*
 - registo da fatura/entrada e respetiva contabilização na conta do fornecedor*
 - congruência quantitativa e qualitativa entre nota de encomenda e fatura*
- 4 Concluir sobre a existência e eficiência dos controlos testados.

Seleção

Conclusões

Com base na análise efetuada, conclui-se que:

- as compras encontram-se corretamente registadas e devidamente suportadas documentalente;
- as transações analisadas foram devidamente aprovadas.
- as entradas de produtos são devidamente acompanhadas de guia de entrada em armazém

Desta forma, validou-se a eficácia e eficiência operacional dos controlos na área de inventários.

Anexo XVI – Área D – questionário de controlo interno

Questionário de Controlo Interno

D - Pessoal | Salários
D1

Cliente | NIF

Ano

Chefe de equipa: XX (xx-xx-xxxx)

Execução: XX (xx-xx-xxxx)

Revisão: XX (xx-xx-xxxx)

	Verificação	Referenciação	Observações
0 As políticas e controlos relativos à área de pessoal e salários encontram-se registadas em formato escrito? <i>Em caso afirmativo, solicitar cópia do documento.</i>			
A Seleção e Controlo de Pessoal			
1 Encontram-se as seguintes funções devidamente segregadas?			* indicar responsável por cada função
a) <i>Seleção e contratação de pessoal;</i>			
b) <i>Fixação das remunerações iniciais e posteriores aumentos;</i>			
c) <i>Negociação dos contratos coletivos de trabalho;</i>			
d) <i>Despedimento de pessoal.</i>			
2 A admissão de novos funcionários é autorizada por alguém superior (diretor ou administrador)? <i>Em caso afirmativo, indicar responsável.</i>			
3 Existe, para cada empregado, um processo individual e ficha de cadastro nos quais constem os elementos abaixo descritos?			
a) <i>identificação completa;</i>			
b) <i>morada e contactos;</i>			
c) <i>fotografia;</i>			
d) <i>exemplar de assinatura;</i>			
e) <i>filiação e naturalidade;</i>			
f) <i>estado civil e agregado familiar;</i>			
g) <i>habilitações académicas e qualificações profissionais;</i>			
h) <i>categoria profissional e promoções;</i>			
i) <i>remuneração base, sua evolução e decomposição;</i>			
j) <i>períodos de ausência;</i>			
k) <i>descontos aplicáveis (SS, IRS e outros)</i>			
4 As folhas de cadastro são atualizadas sempre que existam alterações importantes?			
5 Existe controlo sobre o n.º de horas de presença (cartões; relógio de ponto, impressão digital, etc.)?			
6 É efetuada análise periódica a:			
a) <i>absentismo e rotação de funcionários por área/departamento?</i>			
b) <i>necessidades de formação do pessoal?</i>			
c) <i>formações efetuadas pelo pessoal?</i>			
7 Encontram-se instituídos procedimentos de avaliação e progressão na carreira?			
8 São cumpridas as disposições legais no que respeita a:			
a) <i>existência de seguro de acidentes de trabalho adequado às funções desempenhadas?</i>			
b) <i>existência de informação e formação relativa a higiene e segurança no trabalho?</i>			
c) <i>elaboração, aprovação e divulgação de plano anual de férias?</i>			
d) <i>submissão anual do Relatório Único?</i>			
B Gastos com Pessoal			
1 O processamento de salários é efetuado com base em:			
a) <i>remunerações base constantes na ficha de colaborador?</i>			
b) <i>descontos aplicáveis constantes na ficha de colaborador?</i>			
c) <i>registos de ponto?</i>			
2 A realização de trabalho suplementar (horas extra) é sujeita a aprovação de alguém responsável?			
3 Existem estabelecidos limites (mínimos e máximos) relativos ao número de horas de trabalho suplementar?			
4 É realizada análise comparativa entre o número de horas extra efetuadas e as autorizadas?			
5 Os registos de presenças e horas trabalhadas são mantidos em arquivo próprio e com acesso condicionado? <i>Em caso afirmativo, indicar responsável.</i>			
6 A informação de base ao processamento salarial é validada antes do processamento?			
7 Os montantes processados são conferidos por alguém responsável e independente de quem os processa? <i>Em caso afirmativo, existe evidência escrita desta conferência?</i>			
8 Os recibos de vencimento são assinados pelos funcionários e arquivados?			
9 Existindo adiantamentos e empréstimos ao pessoal, os mesmos são aprovados por escrito?			
10 As aprovações por escrito são mantidas em arquivo próprio?			
11 Os pagamentos ao pessoal são efetuados pelos seguintes meios? Qual o meio mais utilizado?			
a) <i>Transferência bancária;</i>			
b) <i>Cheque;</i>			
c) <i>Dinheiro.</i>			
12 No caso dos pagamentos por cheque:			
a) <i>o cheques emitidos são nominativos?</i>			
b) <i>existe sequência numérica nos cheques?</i>			
c) <i>existe controlo sobre cheques anulados?</i>			
13 Existe controlo sobre as remunerações não levantadas pelos empregados (no caso de pagamentos em cheque ou dinheiro)?			
14 Para empresas com processo produtivo, as taxas de MOD imputadas ao custo de produção são adequadas e revistas periodicamente?			
15 Encontram-se as seguintes funções devidamente segregadas?			* indicar responsável por cada função
a) <i>processamento salarial;</i>			
b) <i>registo contabilístico do processamento salarial;</i>			
c) <i>validação dos montantes processados;</i>			
d) <i>emissão dos pagamentos;</i>			
e) <i>retenções de remunerações não levantadas (cheques);</i>			
f) <i>aprovação de adiantamentos e horas extraordinárias;</i>			
g) <i>atualização do cadastro de pessoal;</i>			
h) <i>aprovação dos pagamentos.</i>			

Anexo XVII – Área D – programa de trabalho

Programa de Auditoria aos Controlos

Ciente | NIF

Ano

Chefe de equipa:

XX

Execução:

XX (xx-xx-xxxx)

Revisão:

XX (xx-xx-xxxx)

D - Pessoal Salários	D3
Objetivos	
1 Aferir sobre a integralidade, ocorrência e exatidão das remunerações	
2 Analisar a adequacidade dos descontos aplicáveis	
Procedimentos	
1 Seleccionar um mês para análise, com base na análise mensal e comparativa dos gastos com pessoal	
2 Seleccionar para análise um conjunto de funcionários, com base no mapa de pessoal do último período de reporte (arquivado em 4.1.1-D)	
3 Solicitar, relativamente aos funcionários seleccionados:	
<ul style="list-style-type: none"> - <i>ficha de cadastro de funcionário;</i> - <i>contrato de trabalho;</i> - <i>acordo / convenção coletiva de trabalho, se aplicável;</i> - <i>recibos de vencimento relativos ao mês de análise (assinados);</i> - <i>registo de assiduidade (ponto) relativo ao mês de análise;</i> - <i>mapa de suporte a remunerações específicas (horas extraordinárias, ajudas de custo, deslocação viatura própria, etc.)</i> 	
4 Solicitar, relativamente ao mês em análise:	
<ul style="list-style-type: none"> - <i>mapa de processamento salarial (detalhado e resumo);</i> - <i>comprovativo de pagamento (documento enviado ao banco para liquidação das remunerações);</i> - <i>declaração de remunerações entregue à Segurança Social (mapa detalhado);</i> - <i>listagem de funcionários que cessaram funções.</i> 	
5 Com base na informação recolhida nos pontos anteriores:	
<ul style="list-style-type: none"> - <i>responder à lista de verificação presente na folha a);</i> - <i>preencher a folha b) com os montantes presentes no recibo de vencimento e contrato de trabalho e concluir acerca da aritmética dos recibos de vencimento (responde à questão 11 da folha a));</i> - <i>com base na informação retirada do registo contabilístico do processamento salarial, efetuar análise comparativa entre os montantes processados retirados no software de recursos humanos e os montantes declarados à SS; concluir acerca da existência de divergências.</i> 	
6 Concluir sobre a existência e eficiência dos controlos testados.	
Seleção	
Com base na análise às variações dos gastos com pessoal (conforme ficheiro F-Z2.PP(f)), seleccionou-se para análise o _____ (indicar período seleccionado para análise).	
Com base no mapa de pessoal à data de 31/12/201x (4.1.1-xx.D), seleccionaram-se __ (n.º de trabalhadores), com base no seguinte critério: <i>(especificar critério utilizado)</i>	
Conclusões	
Com base na análise efetuada, conclui-se que:	
<ul style="list-style-type: none"> - não existem diferenças entre os montantes contratados, evidenciados nos recibos de vencimento e liquidados; - a entidade cumpre com os dispostos legais em matérias de recursos humanos, nomeadamente no que respeita aos descontos aplicáveis; - os recibos de vencimento encontram-se aritmeticamente corretos; - os dados processados são semelhantes aos registados na contabilidade. 	
Desta forma, validou-se a eficácia e eficiência operacional dos controlos na área de pessoal e salários.	

Anexo XIX – Área D – teste à aritmética dos recibos

Teste de Controlo
D - Pessoal | Salários

Ciente | NIF Ano

Chefe de equipa: XX
 Execução: XX (xx-xx-xxxx)
 Revisão: XX (xx-xx-xxxx)

Mês de análise: _____

Contrato Trabalho				Recibo de Vencimento - análise aritmética								Taxa SS (2)			Ref.ª	Obs.:						
Cód. Func.	Identificação colaborador	Valor Base	Valor Base	Diferença (rem. base)	Rendimentos suj. SS e IRS	Rendimentos não suj. SS e IRS	Subsidio de Férias	Subsidio de Seg. Vida	Sindicato	IRS	SS Trab.	Outros descontos	Total descontos	Líquido a pagar	Recibo vencimento (Líquido a pagar)	Diferença	Taxa IRS (1)	Situação TSU	Trab.	Ent. Pat.		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Gerente	9%	20,30%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	1.º emprego	11%	11,88%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	22,9%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,0%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		
				0,00 €						0,00 €	0,00 €		0,00 €	0,00 €		0,00 €	2,5%	Geral	11%	23,75%		

Anexo XXI – Área F – questionário de controlo interno

Questionário de Controlo Interno

F - Investimentos não Financeiros

F1

Ciente | NIF Ano

Chefe de equipa: XX (XX-XX-XXXX)

Execução: XX (XX-XX-XXXX)

Revisão: XX (XX-XX-XXXX)

	Verificação	Referenciação	Observações
0 As políticas e controlos relativos à área de investimentos não financeiros encontram-se registadas em formato escrito? <i>Em caso afirmativo, solicitar cópia do documento.</i>			
1 Existe definida política de aprovação das aquisições de ativos?			
2 Para os ativos a adquirir é definido orçamento?			
3 Para cada ativo existe ficha individual criada que contenha os seguintes elementos?			
a) código, descrição e localização do bem;			
b) data de aquisição, identificação do fornecedor e fatura de compra;			
c) custo de aquisição (incluindo valor de IVA suportado);			
d) data da entrada em funcionamento;			
e) vida útil estimada;			
f) método de depreciação aplicado;			
g) classificação contabilística, número e data do registo;			
h) depreciações anuais e acumuladas (taxas e valores);			
i) aumentos no valor inicial: grandes reparações e revalorizações;			
j) data do abate (se aplicável);			
k) valor do abate/venda (se aplicável).			
4 Existe definida política relativa a:			
a) montantes a serem capitalizados no reconhecimento do ativo?			
b) depreciações? <i>é adotado apenas o critério fiscal?</i>			
c) transferência de investimentos em curso finalizados para imobilizado?			
d) trabalhos para a própria empresa (se aplicável)?			
5 Os montantes constantes do ficheiro de ativos são periodicamente conciliados com os evidenciados na contabilidade? <i>Em caso afirmativo, com que periodicidade?</i>			
6 Para cada ativo existe identificação física (etiqueta de ativo)?			
7 São efetuadas inspeções periódicas à existência física e condições de uso dos bens de imobilizado? <i>Em caso afirmativo, com que periodicidade?</i>			
8 Estão definidos procedimentos internos a seguir no que respeita a:			
a) bens sem condições de uso?			
b) bens que se encontrem ao serviço de outra entidade?			
c) bens a necessitar de reparação?			
9 Sendo identificados bens a necessitar de reparação, a aprovação desta tem em conta:			
a) antiguidade do ativo?			
b) valor do orçamento de reparação face à quantia escriturada do ativo?			
10 Existe algum controlo específico relativo a bens de reduzida dimensão (eg.: ferramentas e utensílios)?			
11 Os seguintes factos carecem de aprovação por alguém responsável?			
a) ajustamentos no valor do ativo;			
b) reparação do ativo;			
c) transferência do ativo (de localização);			
d) abate do ativo;			
12 Aquando do abate físico de um ativo é imediatamente enviada informação aos responsáveis para abate do mesmo:			
a) no sistema de gestão de ativos?			
b) na contabilidade?			
13 Os bens do ativo encontram-se seguros contra eventualidades? <i>Em caso afirmativo, as coberturas são alvo de revisão periódica?</i>			
14 Encontram-se as seguintes funções devidamente segregadas? * indicar responsável por cada função			
a) elaboração de plano de orçamentos;			
b) aprovação de orçamentos;			
c) aprovação de despesas/faturas;			
d) criação das fichas de imobilizado;			
e) conciliação da gestão de ativos com a contabilidade;			
f) verificação periódica de ativos;			
g) aprovação de ajustamentos em inventários;			
h) conservação e reparação dos ativos.			

Anexo XXII – Área F – programa de trabalho

Programa de Auditoria aos Controlos

Ciente | NIF

Ano

Chefe de equipa:

XX

Execução:

XX (xx-xx-xxxx)

Revisão:

XX (xx-xx-xxxx)

F - Investimentos não Financeiros

F3

Objetivos

- 1 Verificar a adequada aprovação e classificação dos ativos registados.
- 2 Avaliar o rigor na valorização dos bens.

Procedimentos

Bens do imobilizado

- 1 Selecionar, com base no mapa do ativos da última data de balanço e/ou nos movimentos de entrada de ativos ocorridos no período:
 - maiores itens adquiridos no período em análise;
 - um conjunto de itens aleatórios (adquiridos no período e em períodos anteriores);
- 2 Solicitar, relativamente aos bens acima selecionados:
 - requisição interna com a decisão de aquisição do ativo;
 - ficha de imobilizado;
 - fatura de aquisição;
 - apólice de seguro correspondente.
- 3 Realizar a análise amostral das aquisições selecionadas no SIPTA;
- 4 Com os dados da ficha de ativo, preencher a folha b);
- 5 Preencher a lista de verificação presente na folha a);
- 6 Concluir acerca da adequacidade dos controlos relativos à área em análise.

Bens abatidos

- 1 Selecionar, com base nos movimentos de abate de ativos ocorridos no período:
 - um conjunto de itens aleatórios;
- 2 Preencher a lista de verificação presente na folha a) e verificar:
 - se os bens foram efetivamente abatidos na gestão de ativos e contabilidade;
 - se existem depreciações contabilizadas relativas a bens abatidos.

Seleção

Com base no mapa de ativos do período anterior (arquivado em ____) e nos movimentos relativos a aquisições e abates de ativos ocorridos no período, selecionou-se para análise:

especificar critérios de seleção e n.º de itens selecionados

Conclusões

Com base na análise efetuada, conclui-se que os controlos na área de investimentos não financeiros existem e são adequados.

Anexo XXIII – Área F – lista de verificação

Teste de Controlo

F - Investimentos não Financeiros

F3

Cliente | NIF

Ano

Chefe de equipa:

XX

Execução:

XX (xx-xx-xxxx)

Revisão:

XX (xx-xx-xxxx)

S - Sim | N - Não | n/a - não aplicável

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Referenciação	Observações
A Bens do Imobilizado												
1	Existe prova de que a aquisição foi devidamente aprovada (assinatura de quem aprova)?											
2	Relativamente à ficha do ativo, a mesma contém os seguintes elementos?											
a)	código, descrição e localização do bem;											
b)	data de aquisição, identificação do fornecedor e fatura de compra;											
c)	custo de aquisição (incluindo valor de IVA suportado);											
d)	data da entrada em funcionamento;											
e)	vida útil estimada;											
f)	método de depreciação aplicado;											
g)	classificação contabilística, número e data do registo;											
h)	depreciações anuais e acumuladas (taxas e valores);											
i)	aumentos no valor inicial: grandes reparações e revalorizações;											
3	O registo contabilístico está correto no que respeita a (cf. análise efetuada no SIPTA) :											
a)	classificação contabilística?											
b)	montantes capitalizados e impostos deduzidos?											
c)	classificação em contrapartida de fornecedores de investimento?											
4	Os bens possuem etiqueta identificativa?											
5	As depreciações do período e acumuladas estão aritmeticamente corretas? (cf. recálculo efetuado no											
6	As taxas de depreciação utilizadas estão de acordo com o DR 25/2009?											
7	Os bens encontram-se seguros contra eventualidades?											
B Bens abatidos												
1	Os bens foram efetivamente abatidos:											
a)	no sistema de gestão de ativos?											
b)	na contabilidade?											
2	Existem depreciações contabilizadas após o abate dos bens? (verificar se os bens deixam de contar do mapa de ativos, não sendo contabilizadas quaisquer depreciações e amortizações relativas)											

Anexo XXIV – Área F – teste à aritmética

Teste de Controlo	
F - Investimentos não Financeiros	F3

Cliente NIF	Ano	Data reporte análise: <u>31/12/2018</u>
Chefe de equipa: XX Execução: XX (xx-xx-xxxx) Revisão: XX (xx-xx-xxxx)		

Mapa | Ficha de Imobilizado

Cód.	Descrição	Valor Aquisição	Data Aquisição	Tx. Dep.	Dep. Período	Meses	Dep. Acumuladas	Referenciação	Observações
1				2%		1428			
2				2%		1428			
3				10%		1428			
4						1428			
5						1428			
6						1428			
7						1428			
8						1428			
9						1428			
10						1428			
		0,00 €					0,00 €		

Recálculo

Cód.	Descrição	Valor Aquisição	Data Aquisição	Tx. Dep.	Dep. Período	Meses	Dep. Acumuladas
1	0 0	0,00 €		2%	0,00 €	1428	0,00 €
2	0 0	0,00 €			0,00 €	1428	0,00 €
3	0 0	0,00 €			0,00 €	1428	0,00 €
4	0 0	0,00 €			0,00 €	1428	0,00 €
5	0 0	0,00 €			0,00 €	1428	0,00 €
6	0 0	0,00 €			0,00 €	1428	0,00 €
7	0 0	0,00 €			0,00 €	1428	0,00 €
8	0 0	0,00 €			0,00 €	1428	0,00 €
9	0 0	0,00 €			0,00 €	1428	0,00 €
10	0 0	0,00 €			0,00 €	1428	0,00 €
		0,00 €			0,00 €	1428	0,00 €
							0,00 €

Diferenças

Cód.	Descrição	Valor Aquisição	Data Aquisição	Tx. Dep.	Dep. Período	Meses	Dep. Acumuladas
1	0 0	-	-	-	0,00 €	-	0,00 €
2	0 0	-	-	-	0,00 €	-	0,00 €
3	0 0	-	-	-	0,00 €	-	0,00 €
4	0 0	-	-	-	0,00 €	-	0,00 €
5	0 0	-	-	-	0,00 €	-	0,00 €
6	0 0	-	-	-	0,00 €	-	0,00 €
7	0 0	-	-	-	0,00 €	-	0,00 €
8	0 0	-	-	-	0,00 €	-	0,00 €
9	0 0	-	-	-	0,00 €	-	0,00 €
10	0 0	-	-	-	0,00 €	-	0,00 €
		0,00 €			0,00 €		0,00 €

Anexo XXV – Área J – questionário de controlo interno

Questionário de Controlo Interno

J - Meios Financeiros Líquidos

J1

Cliente | NIF

Ano

Chefe de equipa: XX (xx-xx-xxxx)

Execução: XX (xx-xx-xxxx)

Revisão: XX (xx-xx-xxxx)

	Verificação	Referenciação	Observações
0 As políticas e controlos relativos à área de meios financeiros líquidos encontram-se registadas em formato escrito? <i>Em caso afirmativo, solicitar cópia do documento.</i>			
A Caixa			
1 Existe fundo de fixo de caixa?			
1.1 <i>Em caso afirmativo:</i>			
a) <i>indicar valor do fundo fixo.</i>			
b) <i>indicar periodicidade de reposição do fundo fixo.</i>			
2 Existe funcionário responsável pelo fundo fixo? (<i>indicar quem</i>)			
2.1 <i>os cheques emitidos para reposição do fundo de caixa são emitidos à ordem do mesmo?</i>			
3 São efetuados pagamentos por caixa?			
3.1 <i>Em caso afirmativo, encontram-se definidas as despesas e montantes máximos que podem ser pagos por caixa?</i>			
4 São emitidos vales ou adiantamentos por caixa?			
4.1 <i>Em caso afirmativo:</i>			
a) <i>os mesmos são previamente aprovados por alguém responsável?</i>			
b) <i>são apresentados documentos justificativos das despesas?</i>			
Os pagamentos por caixa são efetuados com base nos respetivos documentos de suporte devidamente aprovados?			
5			
6 São efetuados recebimentos por caixa?			
6.1 <i>Em caso afirmativo:</i>			
a) <i>os montantes recebidos são conferidos com os recibos emitidos?</i>			
b) <i>os montantes recebidos são depositados diariamente?</i>			
c) <i>são efetuados pagamentos com os montantes recebidos?</i>			
7 Existem recebimentos efetuados por meios de cobradores? <i>Em caso afirmativo, os montantes recebidos são confirmados com uma cópia dos recibos emitidos assinada pelo cliente?</i>			
7.1			
8 Existem recebimentos por correio?			
8.1 <i>Em caso afirmativo:</i>			
a) <i>o correio é aberto por alguém com funções de tesouraria ou contabilidade?</i>			
b) <i>é elaborada lista de montantes recebidos e posteriormente conferida por outra pessoa?</i>			
9 São efetuadas contagens de surpresa ao caixa?			
10 Encontram-se as seguintes funções devidamente segregadas?			* indicar responsável por cada função
a) <i>responsável pelo fundo de caixa;</i>			
b) <i>conferência de caixa;</i>			
c) <i>cobranças;</i>			
d) <i>recebimentos em dinheiro;</i>			
e) <i>gestão de clientes;</i>			
f) <i>registos contabilísticos;</i>			
g) <i>depósitos;</i>			
B Depósitos Bancários			
1 Existem pagamentos efetuados por cheque?			
1.1 <i>Em caso afirmativo:</i>			
a) <i>o cheques são assinados pelo menos por duas pessoas?</i>			
b) <i>é arquivada cópia de todos os cheques emitidos?</i>			
c) <i>são assinados cheques em branco ou ao portador?</i>			
2 Existe alguém responsável pelos livros de cheques? <i>Em caso afirmativo, indicar responsável.</i>			
3 Existe controlo extra contabilístico relativo a:			
a) <i>cheques emitidos e ainda não descontados?</i>			
b) <i>cheques devolvidos?</i>			
c) <i>cheques pré-datados?</i>			
d) <i>cheques anulados?</i>			
Os pagamentos efetuados por transferência bancária são aprovados por alguém independente à sua preparação?			
4			
5 Aquando da emissão dos pagamentos (CHQ ou TRF) é verificada a documentação de suporte aos			
6 São efetuadas conciliações bancárias periódicas? <i>Em caso afirmativo, com periodicidade?</i>			
7 As conciliações são aprovadas por alguém responsável?			
8 É analisada a natureza e antiguidade dos montantes em aberto nas conciliações?			
9 Existem recebimentos por transferência bancária? <i>Em caso afirmativo, indicar responsável pelo controlo.</i>			
10 Efetua-se periodicamente controlo à integração dos montantes de recebimentos na tesouraria com os evidenciados na contabilidade? <i>Em caso afirmativo, com periodicidade?</i>			
11 Encontram-se as seguintes funções devidamente segregadas?			* indicar responsável por cada função
a) <i>controlo dos recebimentos por transferência;</i>			
b) <i>depósitos;</i>			
c) <i>emissão de recibos;</i>			
d) <i>aprovação de pagamentos;</i>			
e) <i>conciliações bancárias;</i>			
f) <i>aprovação das conciliações bancárias;</i>			
g) <i>emissão de transferências;</i>			
h) <i>contabilidade;</i>			

Anexo XXVI – Área J – programa de trabalho

Programa de Auditoria aos Controlos

Cliente | NIF

Ano

Chefe de equipa:

XX

Execução:

XX (xx-xx-xxxx)

Revisão:

XX (xx-xx-xxxx)

J - Meios Financeiros Líquidos

J3

Objetivos

- 1 Aferir a eficácia dos controlos sobre os meios financeiros líquidos, no que respeita a:
 - autorização das operações;
 - classificação adequada e rigorosa;

Procedimentos

Folhas de Caixa

- 1 Selecionar um período para análise (mês ou período específico), com base na análise mensal e comparativa dos movimentos em caixa
- 2 Solicitar as folhas de caixa relativas ao período em análise, incluindo todos os documentos de suporte às mesmas
- 3 Preencher folha a) e concluir acerca da aplicação dos controlos relativos a operações de caixa

Recebimentos

- 1 Selecionar um período para análise (mês ou período específico)
- 2 Solicitar a listagem/ mapa de recebimentos referente ao período selecionado
- 3 Selecionar na listagem os recibos a serem analisados (sequenciais)
- 4 Solicitar a cópia dos recibos emitidos e comprovativo de recebimento relativo aos mesmos
- 5 Preencher a lista de verificação presente na folha b)
- 6 Validar a integração dos recebimentos na contabilidade (folha b))
- 7 Concluir acerca da aplicação dos controlos relativos a recebimentos

Pagamentos

- 1 Selecionar um período para análise (mês ou período específico)
- 2 Selecionar, no período em análise, um conjunto de pagamentos emitidos
- 3 Solicitar:
 - ordem/nota/carta de pagamento emitida;
 - comprovativo de pagamento;
 - documentação de suporte ao pagamento emitido (fatura).
- 4 Preencher a lista de verificação presente na folha c)
- 5 Concluir acerca da aplicação dos controlos relativos a pagamentos

Seleção

Folhas de Caixa

Com base na análise às variações mensais no SIPTA ocorridas em caixa, selecionou-se para análise o _____ (indicar período selecionado para análise), encontrando-se a folha de caixa do período arquivada em _____.

Recebimentos

Selecionou-se para análise o _____ (indicar período selecionado para análise), encontrando-se a listagem de recebimentos do período arquivada em _____.

Pagamentos

Selecionou-se para análise o _____ (indicar período selecionado para análise), no qual se selecionou:
(especificar critério de seleção dos pagamentos emitidos)

Conclusões

Com base na análise efetuada, conclui-se que:

- os movimentos ocorridos em caixa encontram-se devidamente suportados documentalmente, sendo todas as operações validadas por alguém responsável.
- os recebimentos contabilizados no período são congruentes com os montantes efetivamente recebidos, sendo o registo contabilístico devidamente efetuado.
- os pagamentos são congruentes com os montantes efetivamente processados, sendo o registo contabilístico devidamente efetuado e as operações autorizadas.

Desta forma, validou-se a eficácia e eficiência operacional dos controlos na área de meios financeiros líquidos.

Anexo XXVII – Área J – lista de verificação folha de caixa

Teste de Controlo

J - Meios Financeiros Líquidos

J3

Ciente | NIF

Ano

Chefe de equipa:

XX

Execução:

XX (xx-xx-xxxx)

Revisão:

XX (xx-xx-xxxx)

Verificação	Folha de Caixa	Validação	Referenciação	Observações
1	A folha de caixa encontra-se assinada: a) <i>pelo responsável?</i> b) <i>por quem conferiu?</i>			
2	Existe evidência de que os montantes recebidos em caixa foram depositados (comprovativo depósito)?			
3	Foi efetuada listagem resumo dos montantes recebidos em caixa? a) <i>Em caso afirmativo, há evidência de que a mesma foi conferida com as faturas/recibos emitidos?</i>			
4	Relativamente às despesas pagas por caixa: 4.1 <i>Encontram-se suportadas documentalmente?</i> 4.2 <i>A sua natureza respeita as regras definidas para pagamentos por caixa?</i> 4.3 <i>O montante é inferior ao limite máximo estabelecido?</i>			
5	O montante de despesas pagas por caixa foi resposto com a emissão de cheque no mesmo valor?			
5.1	<i>Em caso afirmativo, o cheque foi emitido à ordem do responsável de caixa?</i>			

Anexo XXIX – Área J – teste à integração dos recebimentos

Integração de Movimentos

Listagem de recebimentos

caixa	
conta DO1	
Conta DO2	
total	0,00 €

Contabilidade

caixa	
conta DO1	
Conta DO2	
total	0,00 €
Dif.:	0,00 €
representatividade	#DIV/0!

**consultar nos movimentos do SIPTA (ou balancete) o débito nas contas de meios financeiros para o período em análise*

Crédito na conta de clientes

Dif.:	0,00 €
representatividade	#DIV/0!

**consultar nos movimentos do SIPTA (ou balancete) o crédito na 21 para o período em análise*

Anexo XXX – Área Z – questionário de controlo interno

Questionário de Controlo Interno

Z - Outras áreas

Z1

Cliente | NIF
 Chefe de equipa: XX (xx-xx-xxxx)
 Execução: XX (xx-xx-xxxx)
 Revisão: XX (xx-xx-xxxx)

Ano

	Verificação	Referenciação	Observações
A Conhecimento Geral			
1 A entidade possui um organigrama funcional? <i>Em caso afirmativo, solicitar cópia do documento.</i>			
2 A entidade possui um manual de controlo interno? <i>Em caso afirmativo, solicitar cópia do documento.</i>			
3 A entidade possui um manual de contabilidade? <i>Em caso afirmativo, solicitar cópia do documento.</i>			
4 A entidade possui um manual de descrição de funções? <i>Em caso afirmativo, solicitar cópia do documento.</i>			
5 Existe na organização:			* indicar responsável por cada função
a) diretor financeiro?			
b) chefe de contabilidade?			
c) auditor interno?			
6 São elaboradas análises periódicas:			* indicar periodicidade
a) de gestão?			
b) financeiras?			
c) contabilísticas?			
7 São elaborados orçamentos anuais?			
a) <i>Em caso afirmativo, são efetuadas análises periódicas à sua execução?</i>			* indicar periodicidade
8 A cobertura dos seguros é revista anualmente?			
9 No caso de existirem diferentes localizações:			
9.1 <i>Como é feito o controlo de informação e documentação?</i>			
10 Existindo gozo de férias ou ausência da parte de um funcionário, este é substituído por alguém com função semelhante?			
11 Por que meio são normalmente efetuadas as comunicações internas?			
12 Os documentos são aprovados por alguém responsável antes do seu registo contabilístico?			* indicar responsável
13 Quais as principais fontes de entrada de dinheiro na sociedade?			
14 Quais os principais métodos de pagamento utilizados pela sociedade?			
15 Existem acordos de autofaturação na entidade?			
B Sistemas Informáticos			
1 Existe departamento de informática na organização?			
2 Quais os sistemas informáticos utilizados pela entidade:			
a) faturação;			
b) contabilidade;			
c) tesouraria (gestão de clientes e fornecedores);			
d) recursos humanos;			
e) gestão de ativos;			
f) gestão de inventários;			
g) outros.			
3 Como é feita a integração entre sistemas de informação? (<i>manual ou automática</i>)			
4 São efetuadas análises periódicas a desvios que possam ocorrer na integração de informação?			* indicar periodicidade
5 Existindo desvios, a sua correção é sujeita a aprovação por alguém responsável?			
6 O acesso aos recursos e sistemas informáticos é efetuado com base em um sistema de identificação individual?			
7 Os códigos de acesso são alterados periodicamente?			* indicar periodicidade
8 Existem funcionários com acesso a vários sistemas? <i>Em caso afirmativo, estes têm acesso a modificar dados já registados?</i>			
9 São analisados periodicamente os acessos existentes aos sistemas informáticos?			* indicar periodicidade
10 Cada registo efetuado no sistema possui identificativo do utilizador que o criou ou alterou?			
11 São efetuadas cópias de segurança regulares aos sistemas informáticos?			* indicar periodicidade
12 As cópias de segurança são conservadas em local seguro fora das instalações da entidade? <i>Em caso afirmativo, indicar localização.</i> <i>Em caso afirmativo, indicar responsável pelo armazenamento das cópias de segurança.</i>			

REFERÊNCIAS

- Almeida, B. J. (2017). *Manual de Auditoria Financeira: uma análise integrada baseada no risco* (2.^a ed.). Lisboa: Escolar Editora.
- Almeida, M. C. (2009). *Auditoria - Um Curso Moderno e Completo - Texto, Exemplos e Exercícios Resolvidos* (6.^a ed.). Brasil: Atlas.
- Arens, A. A., Elder, R. J., e Beasley, M. S. (2012). *Auditing and assurance services: an integrated approach*. New Jersey: Prentice Hall.
- COBIT. (dezembro de 2018). Obtido de ISACA: <http://www.isaca.org>
- Código das Sociedades Comerciais. (s.d.). *DL n.º 262/86, de 02 de setembro e respetivas alterações*.
- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado. (s.d.). *Decreto Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro*.
- COSO - Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal Control - Integrated Framework: Executive Summary*. Durham: COSO.
- Costa, C. B. (2017). *Auditoria Financeira - Teoria e Prática* (11.^a ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Duarte, P. F. (2011). *A importância do sistema de controlo interno na definição dos procedimentos de auditoria* (Relatório de Estágio). Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- Ferreira, L. F. (2015). *Levantamento e Avaliação do Sistema de Controlo Interno de uma IPSS* (Relatório de Estágio). Escola Superior de Gestão de Tomar.
- Fidalgo, J. J. (2017). *Implementar COBIT em empresas TI* (Dissertação de Mestrado). Instituto Superior Técnico de Lisboa.
- Gomes, E. (março de 2014). A importância do Controlo Interno no Planeamento de Auditoria. (O. R. Contas, Ed.) *Revista Revisores & Auditores*(64), pp. 8-31.
- Gordinho, R. A. (2015). *Revisão e Monitorização de um Sistema de Controlo Interno* (Relatório de Estágio). Instituto Superior de Gestão.
- Graham, L. (2015). *Internal control and audit compliance: documentation and testing under the new COSO framework*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- IFAC. (2015). Manual Normas de Auditoria. *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*(2015), Parte I. (OROC, Trad.)
- Inácio, H. C. (2014). *Controlo Interno - Enquadramento Teórico e Aplicação Prática*. Escolar Editora.
- Instituto Português de Corporate Governance. (2018). *Código de Governo das Sociedades do IPCG*. Obtido de <https://cgov.pt/>
- ISACA. (2007). *COBIT 4.1: Framework for IT Governance and Control* . Obtido de ISACA: <http://www.isaca.org>
- Johnstone, K. M., Gramling, A. A., e Rittenberg, L. E. (2014). *Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit* (9.^a ed.). Mason, EUA: Cengage Learning.

- Loughran, M. (2010). *Auditing for Dummies*. Indianapolis: Wiley Publishing, Inc.
- Louwers, T. J., Blay, A. D., Sinason, D. H., Strawser, J. R., e Thibodeau, J. C. (2018). *Auditing & assurance services* (7.^a ed.). New York: McGraw-Hill Education.
- Messier, W. F., Glover, S. M., e Prawitt, D. F. (2017). *Auditing & assurance services : a systematic approach* (10.^a ed.). New York: McGraw-Hill Education.
- Monteiro, A. M. (2015). *A Avaliação do Sistema de Controlo Interno: o contributo do auditor externo e o seu papel na gestão empresarial* (Relatório de Estágio). Faculdade de Economia do Porto.
- Morais, G., e Martins, I. (2007). *Auditoria Interna: função e processo* (3.^a ed.). Áreas Editora.
- NTRA. (2019). *Normas Técnicas de Revisão/Auditoria*.
- Nunes, J. P. (2016). *Análise dos Procedimentos de Controlo Interno no Setor das Compras* (Relatório de Estágio). Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra.
- OROC. (2015). Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. *Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro*.
- Pinheiro, J. L. (2010). *Auditoria Interna - Auditoria Operacional - Manual Prático para Auditores Internos* (2.^a ed.). Rei dos Livros.
- Rodrigues, A. M. (2016). *SNC - Sistema de Normalização Contabilística*. Coimbra: Edições Almedina, SA.
- SEC. (30 de julho de 2002). Lei SOX. *SARBANES-OXLEY ACT OF 2002*.
- SNC - Sistema de Normalização Contabilística. (2009). *Decreto-Lei 158/2009, de 13 de julho*.
- SNC. (2015). *Decreto-Lei 98/2015, de 2 de junho*.
- Sousa, M. A. (2013). *Levantamento e avaliação do controlo interno de uma empresa do ramo alimentar* (Projeto de Estágio). Escola Superior de Gestão de Tomar.

UNIVERSIDADE DOS AÇORES
Faculdade de Economia e Gestão

Rua da Mãe de Deus
9500-321 Ponta Delgada
Açores, Portugal