



Instituto Superior de Contabilidade e Administração

Politécnico de Coimbra



**Instituto Superior
de Contabilidade
e Administração**

Politécnico de Coimbra

Ana Beatriz Ramos Neves

**Relatório de Estágio na Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.
Importância da prova para a auditoria financeira**

Coimbra, outubro de 2021



**Instituto Superior
de Contabilidade
e Administração**

Politécnico de Coimbra

Ana Beatriz Ramos Neves

**Relatório de Estágio na Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.
Importância da prova para a auditoria financeira**

Relatório de estágio submetido ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de **Mestre em Auditoria Empresarial e Pública** realizado sob a orientação do Professor Doutor Bruno José Machado de Almeida e supervisão da Dra. Paula Cristina Bogalho Cardoso.

Coimbra, outubro de 2021

TERMO DE RESPONSABILIDADE

Declaro ser a autora deste relatório de estágio, que constitui um trabalho original e inédito, que nunca foi submetido a outra Instituição de ensino superior para obtenção de um grau acadêmico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas e que tenho consciência de que o plágio constitui uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação do presente relatório de estágio.

DEDICATÓRIA

Aos meus pais, irmã, namorado, avó Deolinda, avô Quim e avô Carlos.

Esta conquista também é vossa.

AGRADECIMENTOS

Agradeço ao meu professor orientador Doutor Bruno Almeida, por me auxiliar na realização deste relatório e pela sua disponibilidade.

Agradeço, aos meus pais e irmã, por todo o amor e dedicação que sempre me tiveram, pela força que sempre me transmitiram ao longo do meu percurso académico e por terem permitido que isto fosse possível. O vosso apoio foi fundamental para mim.

Agradeço, à minha avó Deolinda, a minha segunda mãe, a minha guerreira, por todo o seu amor transformar o meu coração mais doce, por ser um pilar para mim e por me dar força todos os dias.

Agradeço a toda a minha família, pelo apoio e por serem sempre o meu suporte.

Agradeço ao meu Miguel, por ser a pessoa que me conforta a todo o momento, por ter sempre uma palavra de amor e força, por me transmitir sempre que os sonhos são possíveis de concretizar se formos persistentes e acreditarmos. Sem ti nada disto seria possível.

Agradeço a todos os meus amigos, em especial à minha Filipa, à minha Rute e à minha Andreia, por ouvirem os meus desabafos, servirem de suporte nos meus momentos de tristeza, por compreenderem sempre as minhas prioridades e comemorarem sempre as minhas vitórias como se fossem delas.

Agradeço a duas pessoas muito especiais na minha vida, à Cristina e ao Carlos, por me ajudarem durante todo o meu percurso académico.

Agradeço, do fundo do meu coração, à minha supervisora, Dra. Paula Cardoso, por ter-me recebido tão bem e ter-me tratado sempre com um enorme carinho, nunca irei esquecer as suas palavras sábias e os conhecimentos que me transmitiu, aprendi imenso com uma excelente profissional, tenho consciência que o seu profissionalismo e personalidade me tornou uma pessoa mais rica. Obrigada por acreditar sempre em mim. Não lhe digo adeus, mas sim um até já.

Agradeço, com um enorme carinho, ao membro masculino da equipa que integrei, Dr. Hugo Baptista, por ter-me recebido nesta entidade com um sorriso, por motivar-me todos os dias a escrever este relatório, por acreditar sempre nas minhas capacidades e por proporcionar sempre momentos de alegria.

Termino agradecendo também à restante equipa da Pinto, Barros e Cardoso, SROC, Lda., por me acompanharem e darem sempre o apoio necessário durante o estágio e por preocuparem -se sempre com o meu bem-estar.

RESUMO

A realização deste relatório de estágio é o culminar de, sensivelmente, seis meses de estágio curricular na sociedade Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda. Os principais objetivos do estágio passaram por adquirir conhecimentos práticos de auditoria, aplicar no contexto laboral os conhecimentos teóricos adquiridos ao longo do percurso académico e entender quais os procedimentos executados pelo auditor para obtenção de prova.

Com a concretização deste relatório, é concluído o Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra com o intuito de conquistar o grau de Mestre em Auditoria Financeira.

Este estágio permitiu ter um contacto mais próximo com a auditoria financeira e com a contabilidade, desempenhando e observando grande parte dos procedimentos adotados pelo auditor financeiro, o que conseqüentemente, possibilitou entender a importância que a prova tem para a auditoria.

O presente relatório aborda aspetos relevantes sobre a auditoria financeira, a prova de auditoria, os tipos de prova de auditoria, a importância da prova para a auditoria financeira, o risco de auditoria, o impacto do Covid-19 na auditoria, uma breve descrição da entidade acolhedora e, por último, uma exposição das atividades desenvolvidas durante o estágio.

Palavras-chave: auditoria financeira; prova de auditoria; importância da prova de auditoria; risco de auditoria.

ABSTRACT

The completion of this internship report is the culmination of approximately six months of curricular internship in Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda. The main objectives of the internship were to get practical knowledge of auditing, apply theoretical knowledge in the work context acquired along the academic course and understand the procedures performed by the auditor to obtain evidence.

With the completion of this document, the Master's Degree in Business and Public Auditing at the Institute of Accounting and Administration of Coimbra is completed, with the aim of achieving the Master's Degree in Financial Audit.

This internship allowed to have a closer contact with financial auditing and accounting, performing, and observing a large part of the procedures adopted by the financial auditor, which consequently made it possible to understand the importance that evidence has for auditing.

This present report approaches relevant aspects of financial auditing, the audit evidence, the types of audit evidence, the importance of evidence for financial auditing, audit risk, the impact of Covid-19 on auditing, a brief description of the welcoming entity and, finally, an exposition of the activities developed during the internship.

Keywords: financial auditing; audit evidence; importance of audit evidence; audit risk.

ÍNDICE GERAL

| | |
|---|----|
| INTRODUÇÃO | 1 |
| 1 Auditoria Financeira | 3 |
| 1.1 Evolução histórica da auditoria..... | 3 |
| 1.2 Conceito e objetivos da auditoria financeira..... | 7 |
| 1.3 Enquadramento legal | 11 |
| 1.4 Importância da auditoria financeira | 14 |
| 2 Prova de auditoria | 16 |
| 2.1 Conceito de prova de auditoria | 16 |
| 2.2 Procedimentos para obtenção de prova | 18 |
| 2.3 Tipos de prova de auditoria | 19 |
| 3 Importância da prova de auditoria para a auditoria financeira | 23 |
| 3.1 Importância da prova para a execução da auditoria..... | 23 |
| 3.2 Importância da prova para a definição do risco de auditoria | 24 |
| 3.3 Importância da prova para a emissão da opinião do auditor..... | 27 |
| 4 O impacto do Covid-19 na auditoria..... | 30 |
| 5 Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda. | 37 |
| 6 Atividades desenvolvidas | 38 |
| 6.1 Estrutura/método de trabalho..... | 39 |
| 6.2 Acompanhamento nas visitas aos clientes | 42 |
| 6.3 Análise de meios financeiros líquidos | 44 |
| 6.4 Análise de inventários, compras e fornecimentos e serviços externos | 46 |
| 6.5 Análise de vendas/prestações de serviços e dívidas de clientes | 49 |
| 6.6 Análise de contas relacionadas com Estado e outros Entes Públicos | 51 |
| 6.6.1 Pagamentos por conta, pagamento especial por conta..... | 52 |

| | | |
|----------|---|-----|
| 6.6.2 | Retenções na fonte de trabalho dependente e de rendimentos empresariais e profissionais | 54 |
| 6.6.3 | Contribuições para a Segurança Social..... | 55 |
| 6.6.4 | Fundo de Compensação e Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho | 57 |
| 6.6.5 | Imposto sobre o Valor Acrescentado..... | 57 |
| 6.6.6 | Imposto Municipal sobre Imóveis | 58 |
| 6.6.7 | Imposto Único de Circulação | 59 |
| 6.7 | Análise de investimentos financeiros e outros títulos de negociação | 59 |
| 6.8 | Análise de investimentos não financeiros..... | 62 |
| 6.9 | Análise de acréscimos e diferimentos de gastos e rendimentos | 66 |
| 6.10 | Análise de subsídios e outros apoios no âmbito do Covid-19 | 68 |
| 6.11 | Processo de confirmações externas (circularização de terceiros)..... | 69 |
| 6.12 | Processo de prestação de contas | 72 |
| 6.12.1 | Relatório de gestão..... | 73 |
| 6.12.2 | Demonstrações Financeiras | 74 |
| 6.12.2.1 | Balanço | 76 |
| 6.12.2.2 | Demonstração de resultados por naturezas | 77 |
| 6.12.2.3 | Anexo..... | 78 |
| | CONCLUSÃO..... | 80 |
| | REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS | 83 |
| | ANEXOS | 90 |
| | ANEXO 1 | 91 |
| | ANEXO 2 | 93 |
| | ANEXO 3 | 100 |
| | ANEXO 4 | 103 |
| | ANEXO 5 | 108 |

| | |
|----------------|-----|
| ANEXO 6 | 110 |
| ANEXO 7 | 112 |
| ANEXO 8 | 116 |
| ANEXO 9 | 120 |
| ANEXO 10 | 122 |
| ANEXO 11 | 124 |

ÍNDICE DE TABELAS E FIGURAS

| | |
|--|----|
| Figura 1 - Normas de auditoria | 14 |
| Figura 2 - Fiabilidade da prova em auditoria..... | 17 |
| Figura 3 - A prova de auditoria..... | 20 |
| Figura 4 - Função de risco de auditoria | 25 |
| Figura 5 - Função de risco de auditoria e risco de distorção material | 26 |
| Figura 6 - Relação entre prova, riscos e materialidade..... | 27 |
| Figura 7 - Motivações e oportunidades para a ocorrência de fraude | 34 |
| Figura 8 - Avaliação do risco, abordagem de auditoria e conclusão e relato | 35 |
| Figura 9 - Organigrama da entidade acolhedora..... | 37 |
| Figura 10 - ASD Auditor e importação de ficheiros SAF-T..... | 40 |
| Figura 11 - Estrutura do dossier corrente..... | 41 |
| Figura 12 - Estrutura do dossier permanente | 42 |
| Figura 13 - Análise substantiva | 43 |
| Figura 14 - Tickmark do ASD Auditor..... | 44 |
| Figura 15 - Análise de movimentos de caixa superiores a 1000€..... | 45 |
| Figura 16 - Pagamentos por contas | 53 |
| Figura 17 - Retenções de impostos | 55 |
| Figura 18 - Contribuições para a Segurança Social | 56 |
| Figura 19 - Declarações de IVA e pagamentos | 58 |
| Figura 20 - Instrumentos financeiros em moeda nacional..... | 60 |
| Figura 21 - Apuramento de diferenças de câmbio em instrumentos financeiros..... | 61 |
| Figura 22 - Justo valor nos ativos financeiros detidos para negociação | 62 |
| Figura 23 - Ativos fixos tangíveis..... | 65 |
| Figura 24 - Análise de acréscimos e diferimentos | 67 |

| | |
|--|----|
| Figura 25 - Circularização no ASD Auditor | 70 |
| Figura 26 - Conciliação bancária no ASD Auditor..... | 71 |
| Figura 27 - Demonstração de resultados por naturezas gerada no ASD Auditor | 75 |
| Figura 28 - As rubricas e contas associadas na demonstração de resultados | 78 |
| | |
| Tabela 1 - Subsídios e apoios Covid-19 e verificações efetuadas | 68 |

Lista de abreviaturas, acrónimos e siglas

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

CEOROC – Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CNC – Comissão de Normalização Contabilística

CLC – Certificação Legal de Contas

DRA – Diretrizes de Revisão/Auditoria

EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

FC – Fundo de Compensação

FGCT – Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho

GAT – Guias de Aplicação Técnica

IAASB – *International Auditing and Assurance Standards Board*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

ISA – *International Standards on Auditing*

IT – Interpretações Técnicas

IUC – Imposto Único de Circulação

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

NT – Normas Técnicas

PBC – Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

PCAOB – *Public Company Accounting Oversight Board*

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

RITI – Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias

ROC – Revisor(a) Oficial de Contas ou Revisores Oficiais de Contas

RT – Recomendações Técnicas

SAF-T – *Standard Audit for Taxes Purposes*

SGPS – Sociedades Gestoras de Participações Sociais

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

SOA – *Sarbanes-Oxley Act*

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

INTRODUÇÃO

O mundo empresarial tem-se revelado, ao longo dos tempos, cada vez mais feroz e competitivo, sendo que neste tipo de ambiente uma informação real e isenta de qualquer influência é vital para a sobrevivência das empresas e sustentabilidade dos mercados financeiros, podendo ser também uma vantagem competitiva para as empresas se esta for credível, fiável e relevante.

A auditoria entra assim neste processo como uma atividade capaz de transmitir a confiança que os utilizadores necessitam de ter na informação financeira que lhes é relatada. E, tal como em qualquer atividade, existe alguém capaz de realizar essa atividade de forma profissional e adequada. Assim, na auditoria, existe o auditor financeiro e o Revisor Oficial de Contas, que, ao longo do seu trabalho, vão recolhendo prova suficiente e apropriada, para atestar que a informação relatada é de facto verdadeira e demonstra a situação vivida da entidade.

Assim, a importância que a auditoria financeira tem na sociedade e o gosto pela área, já nos tempos da licenciatura, levaram ao ingresso no Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública, no Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra.

E no final de tantos anos de estudo, em que qualquer estudante ouve atentamente os conhecimentos teóricos emanados pelos professores, retendo-os para um dia ser um profissional de excelência, deve ter a oportunidade de, ainda no seu percurso académico, ter um contacto com a área que estuda. Só assim é possível formar pessoas e preparar bons profissionais para o mundo de trabalho. Esta é uma das razões que justifica a elaboração deste relatório e a realização do estágio curricular.

Assim, a realização do estágio curricular, no âmbito da conclusão do Mestrado em Auditoria Empresarial e Pública, surge como uma oportunidade, já há muito desejada, de querer ter um contacto mais próximo com a área da auditoria, de querer conhecer o dia-a-dia de um auditor financeiro e o tipo de relação que estabelece com as entidades auditadas.

O presente relatório começa por abordar numa primeira secção, com mais enfoque, a auditoria financeira e a sua evolução ao longo dos anos, apresentando um conceito atual de auditoria financeira, fazendo alusão ao enquadramento legal que a atividade tem em Portugal e descrevendo sobre a importância que a auditoria financeira tem de um modo geral. Na segunda secção é abordada a prova de auditoria, de forma a elucidar sobre o

que é a prova de auditoria, os tipos de provas que existem e quais os procedimentos que devem ser adotados para obter prova.

Logo de seguida, na terceira secção, estabelece-se a importância que a prova de auditoria tem para a atividade da auditoria financeira, explanando conceitos relevantes, tais como, papéis de trabalho, risco de auditoria, materialidade e opinião do auditor. Devido ao ano pandémico que influenciou a atuação da auditoria, na quarta secção aborda-se os principais impactos que o Covid-19 teve na auditoria.

Por fim, sendo que este relatório versa sobre um estágio curricular, na quinta secção, dá-se a conhecer, de forma breve, a entidade acolhedora e, na secção seis, são descritas de forma pormenorizada, as atividades e tarefas executadas na entidade Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda. E termina com uma conclusão sobre a elaboração deste relatório e do estágio realizado.

1 Auditoria Financeira

1.1 Evolução histórica da auditoria

A auditoria não é uma atividade recente e existem indícios de que em meados do ano 4000 antes de Cristo, já se realizavam auditorias à cobrança de impostos e controlo de existências em armazéns detidos pelos antigos faraós (Costa, 2018). Complementando estes indícios, existem evidências que em 2200 antes de Cristo, a auditoria era aplicada também na verificação dos bens obtidos na atividade pastorícia (Heliodoro e Lopes, 2016).

Segundo Alves (2015), nas antigas civilizações, já se recorria à auditoria para detetar a ocorrência de fraudes, apurar e responsabilizar os funcionários por atos fraudulentos e corruptos. Estes acontecimentos, corroboram com a afirmação de Boyton, Johnson e Kell de que a prática de auditoria surge na mesma época em que a contabilidade, pois existia uma necessidade de averiguar a sua veracidade (Boyton, Johnson e Kell *apud* Rocha e Eugénio, 2019). Galvis e Marchena (2006) reforçam esta opinião, afirmando que a atividade de auditoria teve origem na prática contabilística.

Em 1800 antes de Cristo e até 95 depois de Cristo, existem alusões a controlos internos e que seriam praticadas auditorias de surpresa, sendo que também neste período, no império romano, os funcionários eram responsáveis por examinar as contabilidades das províncias (Costa, 2018).

Mais tarde, na idade média, nas cidades de Itália, a auditoria era utilizada como meio para verificar os bens carregados pelos navios (Alves, 2015). A noroeste de Itália, em Inglaterra, a auditoria já assumia como principal responsabilidade verificar as contas da coroa, mais concretamente, se as receitas e despesas eram registadas de forma adequada (Alves, 2015). Assim, neste mesmo país, no reinado de Eduardo I, pela primeira vez surge a expressão “auditor” como sendo uma pessoa incumbida de verificar a exatidão das operações e registos das fazendas (Galvis e Marchena, 2006).

Até à revolução industrial, em 1760, a auditoria era dirigida, essencialmente, para verificar as contas da administração pública, sendo que a sua utilização, em termos comerciais, era praticamente inexistente (Almeida, 2019). No entanto, as atividades económicas desenvolveram-se e sofreram profundas mudanças, o que veio alertar as empresas para a necessidade da existência e implementação de adequados procedimentos contabilísticos, assim como, controlos internos (Nabais, 1993).

Tudo muda com a revolução industrial, as empresas precisavam de investir nos seus ativos para conseguirem aumentar a sua capacidade de produção, consequentemente, existia uma maior necessidade de financiamento junto de investidores (Alves, 2015). Assim, em 1844, na Inglaterra, foi aprovado o *Joint Stock Companies Act* que exigia a nomeação de auditores cuja responsabilidade seria verificar as operações e transações efetuadas, detetar erros ou fraudes e, por último, preparar demonstrações financeiras que evidenciassem a situação real e correta da empresa (Alves, 2015; Heliodoro e Lopes, 2016). E, passadas largas décadas, a afirmação de Montgomery, de que a auditoria era uma vertente essencial e também a mais importante da contabilidade, vai de encontro com estes acontecimentos e necessidades vividas em 1844 (Levy, 2020).

Em meados de 1854, nasce a associação profissional *The Society of Accountants in Edinburg* que, mais tarde, em 1951, vem a dar origem à primeira organização profissional de contabilistas e auditores, *The Institute of Chartered Accountants of Scotland* (Costa, 2018).

Derivado da sofisticação que a atividade económica vivenciava, em 1862, na Inglaterra, foi estabelecida a obrigatoriedade para todas as sociedades adotarem um sistema de contabilidade organizado, adequado e normalizado que contribuísse para a mitigação dos erros e fraudes (Nabais, 1993).

Por outro lado, em 1884, ainda se afirmava e acreditava que a auditoria tinha como principal objetivo detetar fraudes, até que, em 1920, os auditores alegavam que a obrigação e responsabilidade por detetar fraudes não era sua, mas sim dos gestores responsáveis pelas empresas, enaltecendo que o seu papel e, consequentemente o objetivo principal da auditoria, era credibilizar a informação financeira gerada pelas organizações (Almeida, 2019).

Com a evolução da economia, surgiu o problema de que os auditores não conseguiam analisar todas as transações e operações das organizações, estas estavam a tornar-se cada vez mais complexas e houve a necessidade de recorrer a amostras para determinar a sua exatidão e contabilização, e assim, surgiu o risco de auditoria (Almeida, 2001).

No lado oposto do oceano, nos Estados Unidos da América, a economia sofreu um crescimento exponencial entre 1920 e 1960, o que, consequentemente, levou os desenvolvimentos alcançados no âmbito da auditoria em Inglaterra para o continente americano (Heliodoro e Lopes, 2016).

E foi em 1929, que ocorreu a queda na Bolsa de Valores de Nova Iorque, em que esta grande depressão financeira, evidenciou lacunas e fraquezas nos relatórios e na informação financeira, tornando-se imperativo o desenvolvimento da contabilidade e, principalmente, da auditoria, pois até este momento, o processo de auditoria e a sua orientação eram tomados com base no julgamento do auditor, não existia nenhuma legislação ou normas que conduzisse o processo de auditoria e o trabalho a realizar pelo auditor (Boyton e Kell, 1996; Levy, 2020).

Consequentemente, o mundo dos negócios e da economia sofreu mudanças ao nível da legislação com a promulgação da *Securities Act* em 1933 que veio enaltecendo a importância da auditoria nas contas das empresas públicas (Levy, 2020; Boyton e Kell, 1996). E passados poucos anos, em 1939, surgiu a primeira norma alusiva aos procedimentos a adotar em auditoria e por diligência do organismo *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), com origem em 1887, nasceram as primeiras normas para o exercício da auditoria (Levy, 2020; Costa, 2018).

E em 1977, nasce na Alemanha, um organismo importante, que contribuiu para enaltecendo o papel dos contabilistas e auditores, o *International Federation of Accountants* (IFAC) (Almeida, 2019).

O mundo tecnológico desenvolve-se e na década de 80, as empresas passaram a dotar-se de bons sistemas informáticos, o que por sua vez permitiu à área de auditoria munir-se de ferramentas informáticas para a execução do seu trabalho (Alves, 2015). Durante este período e até à década de 90, veio-se a descobrir que a *Atlantic Computers*, *Maxwell* e *Ferranti*, *MiniScribe* e a *Phar-Mor Drugs* praticavam atos fraudulentos, o que abalou a atividade da auditoria, pois estas empresas tinham as suas demonstrações financeiras auditadas cujo parecer dos auditores não evidenciavam estas práticas, consequentemente, o debate sobre o auditor ser responsável pela deteção de fraudes volta a surgir (Almeida, 2004).

Ou seja, até 1990, assistia-se a auditorias cujo foco principal era o sistema contabilístico adotado (Almeida, 2001). Nesta mesma época, Nabais (1993) afirmava que a auditoria era um processo que consistia em analisar as demonstrações financeiras, em que o auditor, através da sua opinião, confirmava se os documentos de carácter financeiro e económico retratavam a verdadeira situação da empresa e se eram elaborados de acordo com os princípios contabilísticos geralmente aceites.

Com a chegada do novo século, surgem também novos escândalos financeiros, tais como a falência da *Enron* e da *WorldCom*, envolvendo, mais uma vez, a auditoria, isto porque, estas empresas eram auditadas por uma das maiores sociedades de auditoria, *Arthur Andersen*, que, para além de emitir a sua opinião sobre as demonstrações financeiras, também prestava serviços de consultoria, em que veio a verificar-se que os auditores encobriam, através da emissão de uma opinião limpa (apresentação de demonstrações financeiras verdadeiras e apropriadas), todo o trabalho executado de forma desonesta e incorreta através de outros serviços que não eram focados na auditoria (Almeida, 2019).

Depois destes acontecimentos, a informação auditada e a opinião do auditor perde credibilidade, o que não veio diminuir a necessidade de existir auditoria nos mercados de capitais, este tipo de mercado dependia, cada vez mais, de informação financeira auditada para o seu bom funcionamento (Goelzer, 2021).

A promulgação da lei *Sarbanes-Oxley Act* (SOA) em 2002, pelo presidente George W. Bush, veio iniciar uma nova temporada na história da auditoria nos Estados Unidos da América, ficando para a história como um dos marcos mais importantes da profissão de auditoria (Goelzer, 2021; Almeida, 2019). A SOA veio prescrever medidas com a intenção de restabelecer a confiança dos investidores na informação financeira, sendo que algumas delas foram relativas à independência do auditor, em que não era permitido que as empresas auditoras prestassem também outros serviços que colocassem em causa a sua opinião independente, contribuindo para enaltecer a importância e a necessidade desta característica e foi também criado o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), responsável pela supervisão da profissão de auditoria e, adicionalmente, fundado com a finalidade de estabelecer normas, princípios e procedimentos que os auditores devem seguir no decorrer do seu trabalho e que também veio exigir aos auditores uma apreciação sobre o sistema de controlo interno implementado, a obrigação de preservar os papéis de trabalho pelo período de sete anos e a rotação obrigatória de auditor responsável decorridos cinco anos (Almeida, 2019).

Complementando esta regulamentação, foi publicado, passados alguns anos, o Livro Verde, com o título de “Política de auditoria: as lições da crise”, que veio debater, na Europa, temas já anteriormente discutidos nos Estados Unidos da América após a falência da *Enron*, reforçando o ceticismo profissional, amplificando os detalhes contidos nos relatórios efetuados em detrimento das auditorias, simplificando o processo de auditoria

realizado em pequenas e médias entidades e definindo regras relativamente à nomeação e rotação do auditor (Almeida, 2019; Bandeira, 2011).

Atualmente, a auditoria e o conceito que hoje é dado está sustentado nesta necessidade que existe de transmitir confiança, principalmente aos utilizadores da informação financeira, assegurando que a real situação da empresa se encontra retratada e apresentada nas suas demonstrações financeiras e outra informação reportada (Attie, 2018).

A situação pandémica que vivemos hoje constitui um marco importante para a história da auditoria, em que observa-se um acréscimo de riscos para os negócios e para a auditoria, que contribuiu para enaltecere a necessidade e importância da auditoria para a sociedade. Para além disso, desafiou e alertou todos os auditores e profissionais de auditoria para a adequação e adaptação dos processos e procedimentos adotados no decorrer da sua execução, necessários para transmitir o grau de confiança desejado.

1.2 Conceito e objetivos da auditoria financeira

A credibilidade que os utilizadores da informação financeira necessitam é definida como um sinónimo de auditoria (Nabais, 1993). Para Costa (2018), os termos auditoria e auditoria financeira são, muitas vezes, aplicados no mundo empresarial no mesmo sentido. A auditoria financeira é assim entendida como:

“Um processo objetivo e sistemático, efetuado por um terceiro independente, de obtenção e avaliação de prova em relação às asserções sobre ações e eventos económicos, para verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira” (Almeida, 2019, p.3).

Assim, complementando a definição apresentada, é possível afirmar que a auditoria pode assumir várias funções (Galvis e Marchena, 2006), sendo que elas são:

- Função de controlo e vigilância: a auditoria funciona como atividade de supervisão e monitorização;
- Função de verificação e evolução: a auditoria verifica se as normas aplicáveis são cumpridas e também se os objetivos definidos são alcançados;
- Função protetora e minimizadora de riscos: a auditoria funciona como barreira protetora contra riscos que expõem a entidade;
- Função de recomendação: a auditoria deve propor melhorias e mudanças para benefício da entidade;

- Função de gestão do conhecimento e da informação: o auditor obtém conhecimento do cliente e do negócio a partir da auditoria, sendo que esta atividade influencia a informação relatada;
- E função de melhoramento contínuo: a auditoria deve ser uma atividade que origina benefícios e contribui para a melhoria constante da entidade.

Para além disso, a auditoria também é caracterizada como uma atividade extremamente normalizada, através de normas e legislação, que definem requisitos obrigatórios para o exercício da profissão, que exigem o cumprimento de regras de ética e deontologia e também a fiscalização e controlo do trabalho efetuado pelos profissionais de auditoria (Alves, 2015).

O terceiro independente referido na noção emanada por Almeida (2019) de auditoria financeira, denomina-se por auditor financeiro. Segundo o dicionário infopédia, auditor é uma palavra derivada do latim *auditōre*, definido como aquele que ouve e, em termos económicos, como uma pessoa, de origem externa, que verifica e analisa as contas de uma empresa.

Os profissionais da área da auditoria, entende-se que sejam auditores ou Revisores Oficiais de Contas (ROC), planeiam e orientam a sua conduta profissional de acordo com os princípios fundamentais estabelecidos no capítulo dois do Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (CEOROC), que são:

- Princípio da integridade: presença do valor da honestidade, de comportamentos e atitudes apropriadas e existência de conduta idónea, consciente e responsável, tal como é exigido pelas normas e pelo CEOROC que contribuam para o prestígio da profissão;
- Princípio da objetividade: inexistência de circunstâncias e preconceitos que influenciem o julgamento profissional, sendo que devem ser determinadas as situações que ameaçam o cumprimento deste princípio e que, consequentemente, podem inviabilizar a prestação de um serviço profissional;
- Princípio da competência e zelo profissional: obrigação de manter um nível de competência exemplar, que deve ser mantido ao longo da carreira profissional, através de formação profissional contínua, aliado à execução de um trabalho de forma cuidadosa, atenta, completa e em tempo oportuno;

- Princípio da confidencialidade: obrigação de não divulgar qualquer informação recolhida do cliente que seja considerada confidencial e não utilizar essa informação para obter qualquer vantagem. É um dever do auditor preservar este princípio, no sentido em que, a recolha de informação relevante apenas tem como objetivo suportar e determinar a sua opinião;
- E o princípio do comportamento profissional: cumprimento de todas as leis, normas e regulamentos em vigor e adoção de comportamentos que não coloquem em causa o profissionalismo do auditor e todos os profissionais (OROC, 2011).

Adicionalmente, de acordo com a *International Standard on Auditing (ISA) 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*, é exigido ao auditor que na fase de planeamento e da execução do trabalho de auditoria se socorra do julgamento profissional (o auditor toma decisões de forma consciente e fundamentada, tendo por base a sua formação e conhecimento) e do ceticismo profissional (manutenção da dúvida, estando o auditor em alerta para situações que indiquem a possibilidade de distorções ou erros que originem demonstrações financeiras materialmente distorcidas), e conseqüentemente, e por esta ordem, seja capaz de identificar e avaliar os riscos de distorção material, obter prova suficiente e apropriada e, por fim, elaborar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras (OROC, 2018a).

Assim, a característica da independência que o auditor necessita de possuir para expressar um parecer independente (Almeida, 2019), encontra-se definida no CEOROC, capítulo quatro, que enaltece que esta característica abrange a independência da mente, quer isto dizer que o auditor deve ser capaz de elaborar uma opinião isenta de quaisquer influências, e independência na aparência, na medida em que é sugerido ao auditor que não se coloque em situações delicadas que possam comprometer os seus valores éticos e fundamentais e que também não comprometam a sua opinião junto de terceiros (OROC, 2011).

Logo, é possível afirmar, que de acordo com o referido anteriormente e à luz do CEOROC, o auditor deve ser uma pessoa íntegra e honesta, um profissional objetivo e com conhecimentos e competências que permitam executar o trabalho de auditoria de forma excepcional, respeitador das leis e normas que o regem, assim como, respeitador dos direitos do cliente não divulgando informações sobre o seu negócio e sua atividade a terceiros (OROC, 2011).

Sendo assim, é importante referir que a definição obtida em Almeida (2019) corrobora com o referido na norma de auditoria, designada por ISA 200, de que a finalidade da auditoria é transmitir um elevado grau de confiança nas demonstrações financeiras aos seus utilizadores, no sentido em que o auditor, com sua opinião sobre as demonstrações financeiras, confirma se foram, efetivamente preparadas de acordo com o normativo contabilístico aplicável e que refletem uma imagem verdadeira e apropriada, assegurando que os utilizadores tem conhecimento de todos os aspetos materialmente relevantes para as suas decisões (OROC, 2018a).

No início do processo de auditoria, é importante o auditor perceber se os controlos implementados pela empresa são capazes de evitar, detetar e corrigir distorções que possam ocorrer, isto encontra-se referido na norma ISA 315 (Revista)– Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente, que enaltece o papel essencial do auditor na compreensão dos controlos relevantes para a auditoria em questão e determinação da sua correta implementação (OROC, 2018d). De acordo com esta norma de auditoria o controlo interno é definido como um:

“Processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, órgão de gestão 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” (ISA 315 (Revista), parágrafo 4b, OROC, 2018d, p. 309).

A compreensão e avaliação que o auditor obtém sobre o sistema de controlo interno vai definir a estratégia de auditoria a realizar, pois com base na adequação dos controlos o auditor irá definir os procedimentos a realizar para obter prova (Almeida, 2019). Se for concluído que existem controlos que não são adequados, não estão implementados de forma correta ou existem deficiências na sua construção, o auditor pode fazer recomendações ao órgão de gestão no sentido de corrigir controlos que não beneficiam a entidade (Almeida, 2019).

Para além disso, a definição de auditoria financeira não exige *à priori* que a auditoria seja desempenhada com o objetivo de detetar a ocorrência de fraude, no entanto, é importante ressaltar que o auditor, de acordo com a ISA 240 – As Responsabilidades do Auditor relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras, deve manter o ceticismo profissional, de forma a manter a sua mente interrogativa e reconhecer que

podem existir distorções materiais geradas por fraude, sendo que, no caso de detetar inconsistências na informação relatada pelo órgão de gestão, deve aprofundar a sua investigação de forma a perceber se existe fundamento para a sua suspeita de fraude e se de facto existir indícios que vão de encontro com a sua suspeita deverá ter em consideração se deve relatar o sucedido às entidades competentes (OROC, 2018c).

1.3 Enquadramento legal

A Diretiva 78/660/CEE, publicada a 25 de julho de 1978 no Jornal Oficial das Comunidades Europeias, impõe que todas as sociedades devem, através de pessoas devidamente qualificadas ao abrigo das leis aplicadas pelos Estados-membros, controlar e verificar as contas anuais, com exceção das sociedades abrangidas pelo artigo 11.º da mesma Diretiva, que são as sociedades que à data do balanço não ultrapassem dois dos três limites, total de balanço de 1.000.000,00 unidades de conta europeias, montante líquido de vendas de 2.000.000,00 unidades de conta europeias e número de trabalhadores empregues, em média, durante o ano de 50 pessoas.

Em 2006, alterando a Diretiva anteriormente referida, foi aprovada a Diretiva 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, com a finalidade de harmonizar os requisitos no âmbito da revisão legal de contas, reforçando os princípios da independência, confidencialidade, sigilo profissional e qualidade que as auditorias realizadas deverão ter, veio exigir aos Estados-membros que assegurem a observação destas características, através da implementação de sistemas de qualidade e de supervisão pública, que assegurem a correta execução dos trabalhos de auditoria e de sistemas sancionatórios capazes de dar resposta a auditorias efetuadas de forma inadequada.

Esta Diretiva também ressalva que os profissionais da auditoria devem estar subordinados à deontologia profissional o que, por sua vez, possibilite transmitir a toda a sociedade, com a confiança necessária, que o trabalho foi realizado de acordo com os princípios exigidos. Mais tarde, a Diretiva 2014/56/UE veio concretizar o já anunciado na Diretiva 2006/43/CE, exigindo a todos os Estados-membros a aplicação das normas internacionais de auditoria (ISA) emanadas pelo *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), organismo que integra o IFAC.

De acordo com as leis portuguesas, em Portugal, estão sujeitas a revisão legal de contas obrigatória as:

- Sociedades anónimas: de acordo com a interpretação do artigo 278.º do Código das Sociedades Comerciais, seja qual for a estrutura societária adotada, deve existir sempre um ROC;
- Sociedades por quotas que ultrapassem dois dos três limites definidos no artigo 262.º do Código das Sociedades Comerciais, por dois anos consecutivos: os limites estabelecidos neste artigo são 1.500.000,00€ de total de balanço, 3.000.000,00€ de vendas líquidas e um número médio de trabalhadores, durante o ano, de 50;
- Cooperativas: deverá existir um ROC na estrutura da administração e fiscalização regulamentado de acordo com os artigos 28.º e 70.º, do Código Cooperativo, através da Lei n.º 119/2015. Adicionalmente, de acordo com o artigo décimo do Regime Jurídico Específico das Cooperativas do Ramo da Comercialização, as cooperativas de comercialização devem deter Certificação Legal de Contas (CLC) se ultrapasarem dois dos três limites definidos, um total de balanço superior a 1.500.000,00€, total de vendas líquidas e outras receitas superior a 3.000.000,00€ e um número médio de 50 trabalhadores, durante dois anos seguidos;
- Sociedades Gestoras de Participações Sociais (SGPS): de acordo com o estabelecido pelo artigo décimo do Decreto-Lei n.º 495/88 de 30 de dezembro, as SGPS, independente da sua forma societária, devem nomear um ROC;
- Entidades que apresentam contas consolidadas: as entidades com obrigatoriedade de apresentar contas consolidadas, devem submeter, de acordo com o artigo 508.º - D do Código das Sociedades Comerciais, a análise das contas para um ROC e respetivo órgão de fiscalização;
- E entre outras entidades, tais como, entidades de interesse público, Instituições Particulares de Solidariedade Social, Instituições do Ensino Superior Público e Municípios (Almeida, 2019).

Assim sendo, existem dois organismos importantes para a atividade da auditoria em Portugal, a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) e a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM).

Em 1974, através da promulgação da Portaria n.º 83/74, surge a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas, representando um marco importante na institucionalização da profissão (Ferreira, 2016 *apud* Carvalho, Lima e Gonçalves, 2019), sendo que mais tarde,

através do Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, a sua designação foi alterada para OROC (Costa, 2018).

De acordo com a Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, que aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), no artigo sexto são definidas as atribuições e competências da OROC, sendo que interessa ressaltar algumas delas como:

- Regular o acesso à profissão no território português;
- Supervisionar a atividade de auditoria;
- Conceder o título profissional de ROC;
- Zelar pelo prestígio e dignidade da profissão;
- Promover o respeito e o cumprimento dos princípios éticos e deontológicos;
- Incentivar e desenvolver formação profissional que permita aos seus membros melhorarem as suas aptidões;
- E definir normas e procedimentos de atuação profissional.

Segundo o artigo 69.º do EOROC, a Ordem exerce, com a supervisão da CMVM, controlo de qualidade sobre os profissionais de auditoria e Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC) responsáveis por realizar revisão legal das contas a entidades que não sejam de interesse público.

Adicionalmente, tendo em consideração o artigo 61.º do EOROC, todos os membros da OROC tem o dever de evitar situações que coloquem em causa a dignidade da profissão, devendo adotar comportamentos e atitudes que dignifiquem o prestígio da profissão e do trabalho efetuado, desempenhando as suas funções com independência, responsabilidade e competência de acordo com a lei portuguesa e das normas de auditoria aplicáveis. No entendimento de Almeida (2019), normas de auditoria são princípios e regras que os auditores devem, obrigatoriamente, seguir na realização do exame às demonstrações financeiras, independentemente da dimensão e características da entidade auditada, de forma a transmitir confiança de que o trabalho foi desenvolvido de forma adequada e minuciosa, que permita ao auditor obter conclusões fiáveis e satisfatórias.

As normas de auditoria aplicáveis em primeira instância em Portugal, em conformidade com os EOROC, são as normas internacionais de auditoria, ISA, supletivamente, são aplicadas as normas nacionais, Guias de Aplicação Técnica (GAT) e Normas Técnicas (NT). No entendimento da OROC, deve considerar-se que as Diretrizes de Revisão/Auditoria (DRA), Recomendações Técnicas (RT) e Interpretações Técnicas (IT)

que ainda se encontram em vigor, estão revogadas, sendo apelado à sua aplicação apenas quando não exista uma GAT para dar resposta (Costa, 2018).

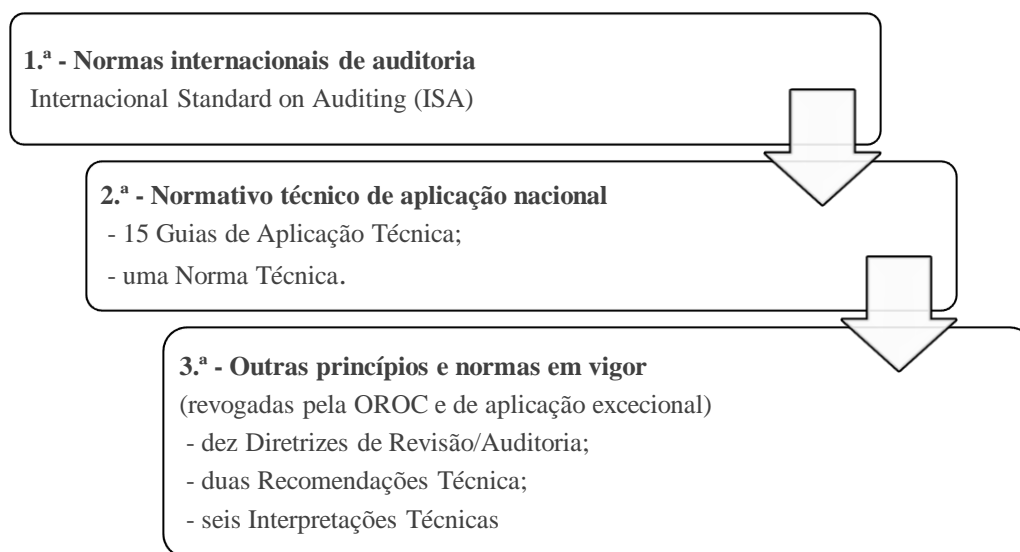


Figura 1 - Normas de auditoria

Fonte: Adaptado de Almeida (2019, p. 86) e Costa (2018, p. 95 a 97).

A existência de normas é essencial para os profissionais de auditoria, na medida em que reforçam a competência e zelo na execução do seu trabalho, para os *stakeholders* e outros utilizadores da informação auditada, em que contribuem para transmitir confiança de que os seus interesses são preservados, e para toda a sociedade, no sentido em que transmite segurança, sendo estas normas vistas como uma ferramenta de conhecimento (Almeida, 2019).

Assim, indo de encontro com a afirmação de Alves (2015), de que a auditoria é extremamente regulamentada, é possível observar que a profissão subjacente a esta atividade tem por base o cumprimento de normas e de princípios éticos exigentes e rigorosos, que, por um lado, elevam o bom nome da profissão e contribuem para o prestígio do papel da auditoria na sociedade, mas que por outro, acarreta para os profissionais mais responsabilidades e mais constrangimentos na execução do seu trabalho.

1.4 Importância da auditoria financeira

A complexidade e dimensão são as características que melhor definem a economia e as organizações atuais, o que levou os detentores de capital, devido às estruturas complexas das organizações, a deixarem de conseguir controlar os negócios, delegando a outros a

responsabilidade de tomar decisões, aumentando a distância entre os proprietários da entidade e as pessoas responsáveis no dia-a-dia por gerir os negócios e tomar decisões operacionais (Alves, 2015). Consequentemente, surge a necessidade de garantir que a informação reportada aos proprietários é apropriada, isenta de erros ou distorções relevantes e se efetivamente, o capital investido, está a ser utilizado de forma adequada.

Assim, a auditoria financeira é uma atividade importante, sendo que, é essencial para os utilizadores da informação financeira confiarem na informação relatada, permitindo que essa informação seja útil para tomar decisões económicas conscientes e com base na situação real da entidade (Costa, 2018). Adicionalmente, a informação sendo auditada, contribui para a sustentabilidade dos mercados financeiros (Almeida, 2019). Ou seja, num primeiro momento, a auditoria acrescenta à informação financeira, em particular às demonstrações financeiras, a característica da credibilidade (Costa, 2018). Para além disso, ainda nesta linha de pensamento, a auditoria também permite, de algum modo, salvaguardar a posição dos proprietários da entidade e de outros terceiros envolvidos na organização (Galvis e Marchena, 2006).

Assim, indo de encontro à opinião de Arens, Elder e Beasley (2007), a realização de auditorias financeiras com independência, não tem qualquer efeito no risco associado ao negócio, mas contribui para a diminuição do risco da informação e, como consequência disso, obtém-se informação financeira credível. Este risco, relacionado com a probabilidade de a informação financeira estar incorreta, incompleta ou influenciada por algo ou por alguém, poderá estar relacionado com conflitos de interesses (nomeadamente entre acionistas e gestores, vivenciados no seio da organização, que podem levar à adulteração da informação financeira por parte da gestão), com a complexidade da estrutura organização e da contabilidade, que pode dar origem a erros não propositados, e com a distância e o tempo que impossibilitam os utilizadores da informação de aceder, diretamente, aos registos contabilísticos que dão origem à informação financeira apresentada (Boyton e Kell, 1996).

Para além disso, a auditoria financeira não é apenas e só uma ferramenta essencial para assegurar que a característica da credibilidade está presente na informação relatada. Por exemplo, no caso das entidades bancárias, as empresas querem e procuram estabelecer boas relações de confiança com a banca, pois são estas que impulsionam a expansão do negócio, dotando-as de capacidade de investimento, e auxiliam nos momentos em que existem falhas de tesouraria, concedendo financiamento. A característica da fiabilidade na

informação revela-se bastante importante para este tipo de entidades quando chega a hora de tomar a decisão de conceder crédito as empresas ou não, logo, a auditoria financeira, num segundo momento, desempenha um papel fundamental assegurando a fiabilidade na informação financeira (Mohd-Sanusi, Mat-Isa, Mohamed, Teck-Heang e Mohd-Iskandar, 2012).

De facto, a auditoria desempenha um papel importante e vital na sociedade, inclusivamente, acrescenta características à informação financeira essenciais para garantirem a sua utilidade. Assim, a auditoria atua, principalmente, como um elemento de confiança, na medida em que, a auditoria é a resposta necessária para garantir que a informação relatada reflete a realidade económica da entidade (Galvis e Marchena, 2006).

2 Prova de auditoria

2.1 Conceito de prova de auditoria

A realização da auditoria é para o auditor um processo caracterizado, essencialmente, pela captação de inúmera quantidade e variedade de informação (Costa, 2018), logo, a prova de auditoria constitui uma peça fundamental no processo de execução da auditoria, é a base de trabalho do auditor. O auditor desempenha as suas funções com o objetivo específico de obter prova de que as asserções do órgão de gestão são verdadeiras, ou não, e que as demonstrações financeiras relatadas apresentam uma imagem verdadeira e apropriada, ou não, da entidade (Almeida, 2019).

A prova de auditoria, segundo a ISA 500 – Prova de Auditoria, é a informação que o auditor recolhe ao longo da realização da auditoria que lhe permite formular a sua opinião, sendo que, para isso, o auditor deve recorrer a procedimentos de auditoria adequados e que originem prova suficiente e apropriada (OROC, 2018g). Adicionalmente, à luz da norma anteriormente referida, a prova é de natureza cumulativa e inclui não só informação que comprova a veracidade das asserções emanadas pelo órgão de gestão como também as informações recolhidas que contrariam tais asserções e/ou a falta de informação que também pode servir de prova para o auditor (ISA 500, OROC, 2018g).

Assim, quando é referido que a prova de auditoria deve ser suficiente, refere-se à quantidade de prova recolhida pelo auditor que dependente do seu julgamento profissional, sendo que pode socorrer-se de instrumentos estatísticos para determinar esta quantidade (ISA 500, OROC, 2018g; Almeida, 2019). E quando é referido que a prova

de auditoria deve ser apropriada, refere-se à qualidade da prova recolhida, que está diretamente relacionada com as características da relevância e fiabilidade (ISA 500, OROC, 2018g).

A relevância da prova está relacionada com a asserção que é necessária testar e a fiabilidade da prova é determinada de acordo com as circunstâncias em que é obtida e, por isso, está diretamente ligada com a confiança que transmite ao auditor, sendo que a prova obtida através de observação direta, a partir de documentos originais conseguidos externamente e enviados diretamente ao auditor ou ainda documentos internos gerados através de um sistema de controlo interno eficaz oferecem ao auditor um maior grau de confiança (Almeida, 2019).

Caso contrário, em que a prova é obtida através de observação indireta ou verbal, de documentos de origem interna, fotocopiados e remetidos ao auditor através da empresa ou de documentos gerados internamente através de um sistema de controlo interno ineficaz, não é possível ao auditor confiar com maior certeza (Almeida, 2019), pelo que o auditor, de acordo com o emanado pela ISA 200, deverá manter ceticismo profissional, estando assim atento para a possibilidade de descobrir distorções ou erros que originem demonstrações financeiras materialmente distorcidas (OROC, 2018a).

| Maior confiança | Menor confiança |
|--|---|
| <ul style="list-style-type: none">• Prova observada diretamente (ex. observação da contagem de stocks;• Documentos gerados externamente (ex. faturas, guias de remessa);• Provas enviadas diretamente para o auditor;• Prova documental;• Documentos originais;• Prova gerada internamente através de um sistema eficaz de controlos. | <ul style="list-style-type: none">• Prova observada indiretamente (ex. listagem da contagem de stocks enviada para o auditor);• Documentos gerados internamente (guias de entrada, notas de encomenda);• Provas remetidas pela empresa ao auditor;• Prova verbal;• Fotocópias• Prova gerada internamente fornecida por um sistema ineficaz de controlos. |

Figura 2 - Fiabilidade da prova em auditoria

Fonte: Almeida (2019, p. 245).

Portanto, a suficiência e apropriação da prova de auditoria são características interligadas, estando inversamente relacionadas, isto porque, se a prova for de elevada qualidade não será necessário recolher um volume elevado de prova, no entanto, a situação inversa (obter mais prova com menos qualidade) pode não compensar ao auditor, uma vez que

pode não atingir o grau de apropriação necessário para obter prova de auditoria fiável e credível (ISA 500, OROC, 2018g).

Assim, com base na ISA 200, 500 e 315, o auditor, de acordo com o grau de confiança que pretende sobre determinada asserção, adota o melhor procedimento que lhe permita, para essa mesma asserção, obter prova suficiente e apropriada (OROC, 2018a; OROC, 2018d; OROC, 2018g).

2.2 Procedimentos para obtenção de prova

O auditor para obter prova recorre a procedimentos de auditoria que são designados por métodos ou técnicas usadas pelo auditor nas suas verificações, que também poderão ser designadas como tarefas que o auditor executa com o objetivo de obter a prova necessária para a emissão da sua opinião (Silva e Lopes, 2017; Costa, 2018).

A ISA 500 (OROC, 2018g) refere que a prova pode ser obtida através de dois tipos de procedimentos:

- Procedimentos de avaliação de risco: definidos pela ISA 315 (Revista), como procedimentos de auditoria realizados com o objetivo de compreender a entidade, os negócios e a sua envolvente e que também permitem identificar e avaliar possíveis riscos de distorção material (OROC, 2018d);
- Procedimentos de auditoria adicionais que são compostos por:
 - ◆ Testes aos controlos: de acordo com a ISA 330 – As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados, trata-se de um procedimento utilizado pelo auditor para avaliar se os controlos implementados são eficazes na prevenção, deteção e correção de distorções materiais (OROC, 2018f);
 - ◆ Procedimentos substantivos: à luz da ISA 330, os procedimentos de carácter substantivo são utilizados com o propósito de detetar distorções materiais (OROC, 2018f), podendo ser efetuados ao longo do ano ou após a data das demonstrações financeiras (Almeida, 2019). Este tipo de procedimento compreende testes de detalhe e procedimentos analíticos substantivos (ISA 500, OROC, 2018g). Assim:
 - Os testes de detalhe contemplam:
 - Testes de detalhe aos saldos cujo objetivo é verificar se os saldos finais apresentam distorções materialmente relevantes (Almeida, 2019);

- Testes de detalhe às transações com o intuito de perceber se as transações efetuadas durante o ano sujeito a auditoria, foram adequadamente contabilizadas e classificadas (Almeida, 2019);
- Testes de detalhe à apresentação e divulgação de forma a compreender se as demonstrações financeiras se apresentam de forma adequada e de acordo com as normas, assim como, se as respectivas divulgações foram efetuadas de forma adequada (Almeida, 2019).

Adicionalmente, ainda de acordo com a ISA 315 (Revista), o auditor deve ter presente que os procedimentos de avaliação de risco, de forma isolada, não oferecem prova de auditoria suficiente e apropriada, pelo que devem ser sempre articulados com outros procedimentos (OROC, 2018d). Assim, independentemente da avaliação do risco efetuada, segundo a ISA 330, deve haver sempre lugar a procedimentos substantivos (OROC, 2018f).

2.3 Tipos de prova de auditoria

A prova de auditoria pode ser obtida através de vários tipos de evidência, sendo que existem provas que apresentam um maior grau de credibilidade do que outras.

A credibilidade apenas é obtida quando se verifica que foram atingidos os níveis de suficiência e apropriação necessários (Arens *et al.*, 2007). Adicionalmente, segundo Costa (2018), a credibilidade da prova é influenciada pela forma como é obtida, pela sua origem/fonte e natureza.

A prova, quanto à forma, pode ser obtida de forma interna, quer isto dizer que o auditor obtém evidência junto da empresa, e de forma externa, em que a evidência é enviada diretamente ao auditor por uma terceira entidade, por exemplo, uma entidade bancária, um fornecedor ou um cliente (Costa, 2018). A origem ou fonte da prova também pode ser qualificada como interna, quando a evidência é determinada através de informação ou documento gerado pela própria entidade, por exemplo, faturas emitidas pela empresa para os clientes, ou como externa, quando a prova é obtida através de documentos detidos pela entidade auditada, mas que são elaborados por uma terceira entidade, por exemplo, faturas emitidas pelos fornecedores enviadas para a empresa (Costa, 2018). E, por fim, a natureza que pode ser visual, oral ou documental (Costa, 2018).

Em síntese, é possível afirmar que a prova de auditoria mais credível é aquela que é enviada diretamente ao auditor (forma externa), que é um documento gerado por um terceiro (origem externa e natureza documental), assim, a prova obtida junta da empresa auditada (forma interna), que consistiu na observação da execução de um determinado processo (origem interna e natureza visual) é menos credível que a prova anterior (Costa, 2018).

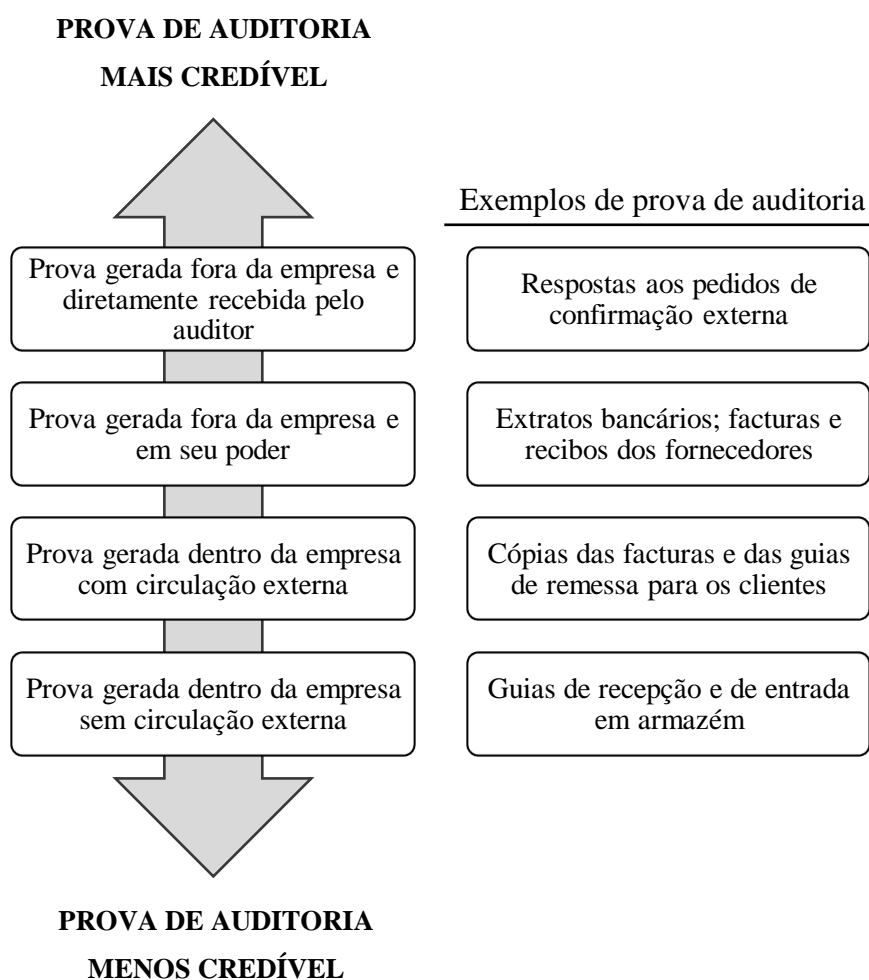


Figura 3 - A prova de auditoria

Fonte: Costa (2018, p. 313).

A norma internacional de auditoria que relata sobre a prova de auditoria (ISA 500) refere que existem sete tipos de prova de auditoria, sendo que são designados por:

- Inspeção: exame/inspeção de registos ou documentos ou inspeção física de ativos (OROC, 2018). Este tipo de prova é a mais adequada e fiável para confirmar a existência de ativos, tais como, inventários, edifícios, terrenos, equipamento ou caixa (Almeida, 2019). No entanto, a inspeção não é um tipo de prova que permita tirar conclusões sobre os direitos e obrigações da entidade perante o ativo, assim

como, não permite obter prova quanto à sua valorização (OROC, 2018). Para obter prova relativamente às asserções sobre direitos, valorização e plenitude, o auditor necessita de socorrer-se de outro tipo de prova ou procedimentos suplementares (Almeida, 2019);

- Observação: observar como é que determinado processo, procedimento ou controlo está a ser executado pela empresa ou funcionários da entidade auditada (OROC, 2018), como por exemplo, o auditor assistir à contagem de inventários com o objetivo de perceber se essa tarefa está a ser executada de forma adequada e de acordo com os procedimentos estabelecidos pela entidade (Almeida, 2019). Este tipo de prova é muitas vezes utilizado pelo auditor nos testes aos controlos como forma de obter conclusões sobre os controlos implementados (Almeida, 2019). No entanto, este tipo de procedimento tem uma limitação, não é um processo discreto, sendo que o facto de estar a ser observado pelo auditor, pode influenciar o comportamento de quem está a executar e, para além disso, é limitado à data em que é observada a sua realização (OROC, 2018; Almeida, 2019);
- Confirmações externas: para este tipo de prova importa salientar que a ISA 500 remete para uma norma específica, ISA 505 – Confirmações Externas, sendo que a confirmação externa trata-se de uma prova obtida junto de uma fonte externa (terceiro independente) que é enviada diretamente ao auditor, em papel ou em formato eletrónico (OROC, 2018h). Por representar um meio que permite obter prova relevante e fiável para o auditor, este procedimento é de extrema importância (Almeida, 2019). Segundo Costa (2018), as confirmações podem ser obtidas através de certidões (geralmente, são documentos emitidos pelas conservatórias e outras entidades do Estado) ou de circularizações (a empresa, com o conhecimento do auditor, pede aos terceiros, tais como entidades bancárias, clientes, fornecedores, advogados e entre outros, para confirmarem o saldo que consta na contabilidade, litígios em que a empresa está envolvida e/ou entre outras informações). Os pedidos de confirmação, de acordo com a ISA 505, podem ainda ser consideradas como confirmações positivas, em que o objetivo é o terceiro responder diretamente ao auditor referindo se concorda ou discorda com a informação que consta no pedido ou facultando os elementos pedidos, ou negativas, em que é pedido ao terceiro que envie a sua resposta diretamente para

- o auditor, apenas quando não concordar com a informação que consta no pedido (OROC, 2018h);
- o Recálculo: verificação dos cálculos aritméticos subjacentes a documentos ou registos contabilísticos (OROC, 2018). Por exemplo, quando o auditor confirma se os cálculos das depreciações do exercício foram efetuados corretamente e de acordo com os critérios estabelecidos (Almeida, 2019);
 - o Reexecução: o auditor executa, de forma independente, um procedimento ou controlo integrado no sistema de controlo interno da entidade (OROC, 2018). Este tipo de prova envolve a análise e exame de procedimentos, tais como realizar uma comparação entre os preços de venda que constam nas faturas emitidas para os clientes com os preços definidos na lista de preços (Almeida, 2019);
 - o Procedimentos analíticos: a ISA 500 remete para a ISA 520 – Procedimentos Analíticos, que define os procedimentos analíticos como avaliações efetuadas à informação financeira através da determinação de relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros, assim como também, engloba a pesquisa sobre flutuações ou relacionamentos que o auditor verifique que sejam inconsistentes em relação ao valor que seria de esperar ou com outra informação relevante (OROC, 2018i). Por exemplo, tratam-se de procedimentos analíticos quando o auditor compara os valores de vendas do ano em análise com os valores de vendas de um ano idêntico ou quando estabelece a comparação entre os valores reais de venda do ano em análise com os valores orçamentados de vendas para o mesmo ano (Costa, 2018);
 - o E indagação: é o tipo de prova mais utilizado na auditoria, pois consiste em procurar informações, questionando as pessoas que estão diretamente ligadas à entidade (funcionários, administradores, acionistas/sócios, pessoas fora da entidade e entre outros), sendo que este tipo de prova pode ser mais formal, através de uma declaração escrita, ou pode mesmo ser bastante informal e apenas oralmente (OROC, 2018). Inclusivamente, existe quem apelide este tipo de prova como uma verdadeira entrevista, por exemplo, quando o auditor quer conhecer o sistema contabilístico e controlo interno recorre muito a esta prova assemelhando-se a uma entrevista, em que o auditor faz perguntas objetivas e as pessoas questionadas respondem (Costa, 2018).

3 Importância da prova de auditoria para a auditoria financeira

3.1 Importância da prova para a execução da auditoria

Os papéis de trabalho são essenciais na execução de uma auditoria, é no seu conteúdo que toda a prova recolhida e analisada é documentada, incluindo os procedimentos adotados, os testes realizados pelo auditor e as conclusões que obteve das análises efetuadas (Almeida, 2019). O autor Almeida (2019, p. 265) chega a apelidar os papéis de trabalho como “a história da auditoria”, pois o auditor, ao longo da execução da auditoria, vai documentando aquilo que vai descobrindo e detetando que é efetivamente relevante na análise das demonstrações financeiras.

De acordo com a ISA 230 – Documentação de Auditoria, a documentação deve ser elaborada, nomeadamente, para prestar auxílio à equipa de auditoria no planeamento e execução do trabalho, para responsabilizar cada membro da equipa pelo trabalho que efetuou, para permitir que exista um arquivo das situações e matérias relevantes para auditorias a executar futuramente e para permitir que possíveis inspeções ou revisões do trabalho efetuado sejam realizadas (OROC, 2018b). Assim, quando o auditor elabora a documentação de auditoria, o seu objetivo passa por evidenciar prova de que a auditoria executada teve um planeamento e execução adequado e de acordo com as normas de auditoria e regulamentos legais, através de um arquivo suficiente e apropriado que permita entender de que forma o auditor chegou às conclusões relatadas no seu relatório (ISA 230, OROC, 2018b).

Assim, ao longo da execução da auditoria, o auditor vai documentando e reunindo prova sobre as asserções do órgão de gestão, sendo que as asserções, de acordo com a ISA 315 (Revista), repartem-se da seguinte forma:

- Asserções sobre classes de transações e divulgações relativas ao período de auditoria:
 - ◆ Ocorrência: os eventos contabilizados e/ou divulgados pela entidade ocorreram e foram relativos à entidade;
 - ◆ Plenitude: os eventos e/ou acontecimentos e divulgações que devem ser registados no período foram registadas pela entidade;
 - ◆ Rigor: os eventos, quando registados pela entidade ou apenas divulgados, foram inscritos pela quantia correta e adequada;

- ◆ Corte: todos os eventos concretizados pela entidade foram incluídos na contabilidade no período em que ocorreram;
- ◆ Classificação: as contas utilizadas para o registo do evento ou acontecimento foram adequadas;
- ◆ Apresentação: os eventos foram descritos de forma clara e as divulgações efetuadas pela entidade são compreensíveis;
- Asserções sobre saldos de contas e divulgações no final do exercício:
 - ◆ Existência: os saldos, apresentados pela entidade, de ativos, passivos e de capital próprio existem;
 - ◆ Direitos e obrigações: em relação aos ativos, a entidade detém direitos e pode controlá-los e em relação aos passivos, a entidade está perante obrigações;
 - ◆ Plenitude: os ativos, passivos e capitais próprios e respetivas divulgações que devem ser registados no período foram registados pela entidade e incluídos nas demonstrações financeiras;
 - ◆ Rigor, valorização e imputação: os saldos de contas de ativos, passivos ou capital próprio, quando registados pela entidade ou apenas divulgados, foram inscritos pela quantia correta e adequada, assim como, os ajustamentos derivados de valorização ou imputação também foram registados pela quantia adequada;
 - ◆ Classificação: as contas utilizadas para registar ativos, passivos e capital próprio foram as mais corretas;
 - ◆ Apresentação: os ativos, passivos e capital próprio foram registados nas demonstrações financeiras apropriadamente e descritos de forma clara e as divulgações efetuadas pela entidade são compreensíveis;
- E asserções sobre outras divulgações: em que o auditor poderá socorrer-se e adaptar-se às asserções anteriormente referidas para analisar divulgações que não estão relacionadas com classes de transações, acontecimentos ou saldos de contas (OROC, 2018d).

3.2 Importância da prova para a definição do risco de auditoria

Ao longo da auditoria, o auditor tem como responsabilidade determinar, com um nível de segurança elevado, que as demonstrações financeiras estão isentas de distorções

materialmente relevantes, o que por outras palavras significa que o auditor pretende informar os utilizadores das demonstrações financeiras que não existe uma garantia absoluta de que a informação relatada se encontra totalmente correta (Almeida, 2019). Entenda-se que uma distorção é considerada material quando, de forma individual ou em agregado (a existência de várias distorções que em conjunto se tornam materiais), influencia as decisões tomadas pelos utilizadores ou, no caso de ser omitida a existência de distorção ou distorções, os utilizadores tomariam decisões diferentes se soubessem de tais factos (ISA 320, OROC, 2018e).

O que quer dizer que existe o risco de o auditor expressar a sua opinião de forma inapropriada sobre as demonstrações financeiras, este risco, segundo a ISA 200, denomina-se por risco de auditoria (OROC, 2018a). Assim, existem dois tipos de riscos de auditoria: o risco de o auditor afirmar na sua opinião que as demonstrações financeiras apresentam uma imagem verdadeira e apropriada quando isso não é a situação real ou o risco de o auditor expressar, na sua opinião, que as demonstrações financeiras não apresentam uma imagem verdadeira e apropriada quando na realidade é o contrário (Almeida, 2019).

Adicionalmente, de acordo com a ISA 200, o risco de auditoria é determinado através da função do risco de distorção material e do risco de deteção, em que a avaliação efetuada para esses riscos parte do julgamento profissional do auditor (OROC, 2018a).

$$\text{Risco de Auditoria} = \text{Risco de distorção material} \times \text{Risco de deteção}$$

Figura 4 - Função de risco de auditoria

Fonte: Adaptado da ISA 200, OROC (2018a, p. 106).

O risco de distorção material pode ocorrer ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção para classes de transações, saldos de contas e divulgações, sendo que para este último nível referido, a componente de risco de distorção material inclui o risco inerente e o risco de controlo (ISA 200, OROC, 2018a).

O risco inerente é a suscetibilidade de existirem distorções materiais não tendo em consideração quaisquer controlos internos, isto porque, é um tipo de risco que varia de acordo com o tipo de negócio, influenciado por circunstâncias externas à entidade (Almeida, 2019; ISA 200, OROC, 2018a). O risco de controlo resulta da avaliação efetuada pelo auditor sobre se o sistema de controlo interno é eficiente e eficaz em evitar a ocorrência de distorções materiais, e no caso de ocorrerem, também é capaz de detetar

e corrigir essas distorções (Arens *et al.*, 2007). Este último risco não é controlado pelo auditor, no entanto, pode ser influenciado por virtude das recomendações que o auditor faz para melhoria do sistema de controlo interno da entidade (Almeida, 2019).

$$\text{Risco de Auditoria} = \text{Risco inerente} \times \underbrace{\text{Risco de controlo}}_{\text{Risco de distorção material}} \times \text{Risco de deteção}$$

Figura 5 - Função de risco de auditoria e risco de distorção material

Fonte: Adaptado da ISA 200, OROC (2018a, p. 107).

A característica que diferencia o risco inerente e o risco de controlo do risco de deteção, é que os dois primeiros riscos existem sempre, independentemente de existir auditoria as demonstrações financeiras, são riscos relacionados com a entidade e com os seus negócios, enquanto que, o risco de deteção existe derivado da intervenção do auditor (ISA 200, OROC, 2018a).

Por fim, o risco de deteção é o risco de os procedimentos executados pelo auditor não detetarem distorções materiais, isto porque, não são analisadas todas as transações e saldos (o auditor recorre ao método de amostragem para as suas verificações), os procedimentos utilizados podem não ser os mais adequados e o auditor pode interpretar de forma errada determinada informação (Alves, 2015; Almeida, 2019). Na prática, estes riscos (risco de distorção material e risco de deteção) tem uma relação inversa, pois quando o auditor avalia o risco de distorção material como elevado, o risco de deteção terá de ser baixo, de forma a conseguir manter um nível relativamente baixo para o risco de auditoria, sendo que, neste caso, serão realizados menos testes aos controlos e mais procedimentos substantivos com o objetivo de detetar distorções materialmente relevantes e assim elevar a prova de auditoria a recolher (Almeida, 2019; Costa, 2018). Assim, é determinada a função de risco de auditoria. Importa ressaltar que o risco de auditoria tem uma relação inversa com a materialidade, quanto menor o risco de auditoria maior a materialidade e vice-versa (Costa, 2018).



Figura 6 - Relação entre prova, riscos e materialidade

Fonte: Adaptado de Almeida (2019, p. 188).

Segundo a ISA 320 – A Materialidade no Planeamento e na Execução de Auditoria, a materialidade é definida em dois momentos, no planeamento da auditoria e na execução da auditoria e é definida através do julgamento do auditor (OROC, 2018e). A materialidade é definida para o AICPA como “a magnitude de uma omissão ou distorção de informações contabilísticas que, à luz das circunstâncias que a envolvem, faz com que seja provável que o julgamento de uma pessoa razoável confiando na informação teria sido alterado ou influenciado pela omissão ou distorção” (Alves, 2015, p. 166).

Adicionalmente, o auditor nunca poderá reduzir o risco de auditoria a zero, pois não conseguirá transmitir uma garantia absoluta de que as demonstrações financeiras estão totalmente corretas, logo, o auditor deve equilibrar os riscos avaliados, o nível de materialidade definido e a prova que deverá ser recolhida, assim, os conceitos de risco de auditoria e prova de auditoria estão interligados, sendo que, de acordo com a ISA 200, o auditor para reduzir o risco de auditoria, necessita de alcançar a prova suficiente e apropriada (OROC, 2018a).

De forma simples, é possível afirmar que quando o risco de auditoria aumenta, menor prova será necessário recolher (relação inversa) e o nível de materialidade terá tendência para diminuir, existindo entre o risco de auditoria e a materialidade uma relação inversa (Costa, 2018).

3.3 Importância da prova para a emissão da opinião do auditor

O trabalho executado pelo auditor ao longo do processo de auditoria é refletido através da emissão de um relatório, que contém a sua opinião ou, em casos excepcionais, a

impossibilidade de opinião, sobre as demonstrações financeiras, contribuindo para acrescentar valor informativo à informação financeira (Heliodoro e Lopes, 2016). Ou seja, o auditor reúne prova para conseguir exprimir as suas conclusões, sem essa evidência não é possível verificar se as demonstrações financeiras se encontram adequadas (Arens *et al.*, 2007).

O relatório emitido pelo auditor poderá ser denominado por CLC, quando esse relatório resulta do cumprimento de uma obrigação legal, por Relatório de Auditoria, quando a sua emissão resulta da celebração de um contrato, ou por trabalho de revisão limitado (Almeida, 2019).

Assim, de acordo com a ISA 700 (Revista) – Formar uma Opinião e Relatar Sobre as Demonstrações Financeiras, o auditor emite uma opinião não modificada se determinar que foi obtida prova suficiente e apropriada que permitiu, em todos os aspetos materiais, afirmar que as demonstrações financeiras estão preparadas e elaboradas de acordo com o referencial contabilístico aplicável à entidade (OROC, 2018k), caso contrário há lugar a uma opinião modificada em consonância com a ISA 705 (Revista) - Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente (OROC, 2018l).

De acordo com a mesma norma (ISA 700 (Revista)), um relatório com opinião não modificada ou opinião limpa (Almeida, 2019), deve indicar os destinatários do relatório, a opinião do auditor (que deverá indicar, por exemplo, qual é a entidade auditada, quais foram as demonstrações financeiras auditadas e se, efetivamente, apresentam uma imagem apropriada e verdadeira ou não da entidade), bases para opinião (onde deverá mencionar, por exemplo, quais as normas utilizadas pelo auditor para a condução da auditoria), responsabilidade do órgão de gestão pelas demonstrações financeiras, responsabilidade do auditor pela auditoria das demonstrações financeiras (deverá incluir quais os objetivos do auditor, qual o seu entendimento da garantia razoável transmitida com o relatório, indicar se as distorções resultam da ocorrência de fraude ou erro e a definição de materialidade de acordo com o referencial), relato sobre outros requisitos legais e regulamentares, nome do ROC e respetiva assinatura, local e data (OROC, 2018k).

No caso da CLC, que se trata de um relatório imposto por lei, a estrutura será idêntica ao que foi anteriormente referido (ISA 700 (Revista), OROC, 2018k).

Adicionalmente, o auditor poderá, sempre que achar necessário, efetuar alterações a esta organização do relatório, incluindo parágrafos que não alteram a sua opinião, mas que estão no relatório como forma de alertar os destinatários sobre alguma situação delicada, assim, podem ocorrer as seguintes modificações:

- Incerteza material relacionada com a continuidade: em consonância com a ISA 570 (Revista) – Continuidade, o auditor incluí no seu relatório um parágrafo relacionado com a incerteza material relacionada com a continuidade, quando a entidade divulgou de forma correta e adequada esta incerteza nas suas demonstrações financeiras, com o objetivo de alertar e chamar a atenção dos utilizadores para a divulgação presente nas demonstrações financeiras (OROC, 2018j). No caso, de não existir uma nota que divulgue esta incerteza, o auditor deverá alterar a sua opinião não modificada para opinião adversa (ISA 570 (Revista), OROC, 2018j);
- Ênfases: recorre-se a um parágrafo de ênfase quando o auditor pretender descrever uma situação que afeta as demonstrações financeiras que engloba, normalmente, alguma incerteza e dependência de eventos futuros, mas que não afeta a sua opinião (Almeida, 2019);
- Matérias relevantes de auditoria: este ponto apenas é obrigatório na emissão de CLC no caso de se tratar de uma entidade de interesse público, tendo carácter facultativo para as restantes entidades, e nesse caso, o auditor poderá, de acordo com o seu julgamento, discriminar nesta secção matérias importantes relativamente à execução da auditoria (Almeida, 2019);
- Outras matérias: o auditor deve utilizar um parágrafo de outras matérias, segundo a ISA 706 (Revista) – Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente, de forma a enaltecer e alertar para alguma situação ou matéria que não esteja relacionada com as demonstrações financeiras (OROC, 2018m).

Por fim, com base na ISA 705 (Revista), há lugar a uma opinião modificada quando o auditor emite uma opinião com reservas, uma opinião adversa ou uma escusa de opinião (OROC, 2018l). A opinião com reservas ou opinião com reservas por desacordo ocorre quando o auditor, através da prova obtida, determina que as distorções são materialmente relevantes (em agregado ou em individual) mas não tem um impacto profundo nas demonstrações financeiras ou também, no caso de não ser possível obter prova suficiente

e apropriada, o auditor concluí que mesmo existindo distorções materiais não detetadas pelos procedimentos implementados, estas não terão um impacto profundo (ISA 705 (Revista), OROC, 2018l).

Na segunda situação descrita anteriormente (opinião adversa), o auditor emite uma declaração de impossibilidade de CLC, quando a situação que dá origem à reserva é motivada por circunstâncias fora do controlo da entidade auditada, ou emite uma CLC apelidada como opinião com reservas por limitação de âmbito da auditoria, quando a reserva surge por limitações no acesso à informação ou à entidade ou por outras situações ocorridas no decorrer dos trabalhos do auditor que o impossibilitaram de obter prova (Costa, 2018). A opinião adversa, semelhante à opinião com reservas, deve ser emitida quando o auditor, com base na prova suficiente e apropriada que obteve, determina que as distorções detetadas, de forma individual ou agregada, são materiais e profundas (ISA 705 (Revista), OROC, 2018l).

E, por último, a escusa de opinião, deve ser emitida quando o auditor é impossibilitado ou não foi capaz de obter prova de auditoria suficiente e apropriada para fundamentar a sua opinião, e que, por essa razão, existe a possibilidade de existirem distorções materiais e profundas, e que em determinadas circunstâncias, não permitem ao auditor formular a sua opinião (ISA 705 (Revista), OROC, 2018l).

Assim, a prova de auditoria é um elemento essencial para a opinião do auditor e elaboração do seu relatório, pois a avaliação que este faz para determinar se foi recolhida ou não a prova suficiente e apropriada ou se foi impossibilitado de obtê-la, vai definir a sua opinião e, conseqüentemente, o tipo de CLC emitida.

4 O impacto do Covid-19 na auditoria

A pandemia Covid-19, com origem no continente asiático, marcou o ano de 2020. Este vírus invisível, avassalou o mundo inteiro e toda a sociedade sentiu os seus efeitos negativos. As pessoas e as empresas tiveram de definir novos hábitos e processos, onde o distanciamento social e o teletrabalho foram essenciais para diminuir o número de infetados, sendo que aos Governos dos diversos países afetados coube o papel de suportar toda uma sociedade em declínio.

Ao nível dos negócios, as atividades económicas sofreram quebras significativas. De acordo com um inquérito realizado pelo Banco de Portugal e o Instituto Nacional de Estatística, com o objetivo de compreender o impacto da pandemia nas empresas, na

segunda semana de abril de 2020, as empresas já relatavam reduções significativas do volume de negócios e do pessoal ao seu serviço. A auditoria, enquanto atividade importante na sociedade, que presta credibilidade à informação financeira e transmite confiança na informação concebida pelas organizações aos seus utilizadores, foi também desafiada a adaptar-se a esta nova realidade. E o auditor, no meio de todos estes efeitos negativos do Covid-19, é a barreira protetora que os mercados de capitais necessitam para funcionar adequadamente (Martins, 2020).

As diversas organizações nacionais e internacionais, conscientes das preocupações dos profissionais de auditoria e a situação pandémica vivida, depressa emitiram orientações e procedimentos a serem seguidos (OROC, 2020b). Numa fase inicial da pandemia, o Governo começou por implementar medidas para conter a propagação do vírus, através do Decreto n.º 10-A/2020 publicado a 13 de março de 2020, uma delas foi o alargamento do prazo para a realização das assembleias gerais das sociedades comerciais, associações e cooperativas até 30 de junho de 2020. E também, a CMVM, percebendo o impacto que esta pandemia trouxe à execução da atividade de auditoria, enaltece, através da sua recomendação de 20 de março, a importância da qualidade da auditoria, recomendando aos auditores a adoção dos melhores procedimentos e práticas (CMVM, 2020).

Mais tarde, a OROC (2020b), enquanto entidade nacional fundamental para o exercício da auditoria, emitiu uma orientação técnica sobre os efeitos do Covid-19 na auditoria, enaltecendo que apesar da incerteza vivida, os padrões de qualidade da auditoria definidos se mantêm e que o auditor deve, sempre que for impossibilitado de obter prova, adotar procedimentos adicionais e/ou alternativos através dos meios tecnológicos, de forma a manter a prova suficiente e adequada necessária e que, apesar das circunstâncias, as normas de contabilidade, por parte das empresas, devem ser cumpridas na integral e, no caso da auditoria, as normas de auditoria também devem ser cumpridas por parte dos auditores.

No momento em que a pandemia começa a sortir efeitos na Europa, em Portugal, as organizações preparavam e concluíam o seu processo de encerramento de contas relativamente ao exercício de 2019. E a Comissão de Normalização Contabilística (CNC) alertou os preparadores das demonstrações financeiras para terem em linha de conta que o Covid-19 é considerado um acontecimento após a data de balanço relevante e que deve ser divulgada matéria que permita identificar os seus possíveis efeitos na informação financeira relatada pela entidade e na sua atividade, enaltecendo os efeitos que poderá ter

na continuidade do negócio (CNC, 2020). De acordo com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) relativo ao Decreto-Lei n.º 98/2015, de dois de junho, cabe ao órgão de gestão avaliar se a empresa tem capacidade e intenção de operar no futuro, devendo para esse efeito divulgar quaisquer incertezas materiais e acontecimentos que coloquem em causa este princípio da continuidade, sendo que quando este princípio não se verificar, as demonstrações financeiras já não podem ser elaboradas no pressuposto da continuidade.

Ao auditor, cabe o dever de examinar, neste contexto pandémico, se a avaliação realizada pelo órgão de gestão é a mais correta ou não (OROC, 2020b). A avaliação realizada pelo auditor tem como base todas as informações e conhecimentos que o auditor recolhe ao longo do processo de auditoria, sendo que deve estar em alerta em relação a fatores que apontem dúvidas na verificação do princípio da continuidade e, caso não se verifique o pressuposto da continuidade, apurar quais são as intenções do órgão de gestão para responder a este problema (Almeida, 2019).

Relativamente ao exercício de 2019, a recomendação dada pela OROC é de que se a opinião do auditor já foi emitida, não devem ser efetuadas alterações no relatório emitido, se de facto não existirem problemas de continuidade, devendo o auditor manter-se informado sobre o desenvolvimento dos efeitos da pandemia, caso contrário, se a opinião ainda não foi emitida, é recomendado que o auditor, no seu relatório, contenha um parágrafo de ênfase, de forma a enaltecer o período instável vivido e os possíveis efeitos, remetendo para a divulgação efetuada pela empresa nas suas demonstrações financeiras (OROC, 2020b).

No decorrer da auditoria às contas do ano 2020, o auditor é alertando para acontecimentos que coloquem em causa a continuidade, por exemplo, obsolescência ou deterioração dos inventários, perda de clientes com volumes de negócios significativos, redução de trabalhadores ao serviço, adiamento no lançamento de um novo produto/serviço, diferenças significativas de taxas de câmbio e solvência da entidade (OROC, 2020a). O incumprimento de contratos também carece de atenção por parte do auditor, sendo que deverá ter em consideração a probabilidade de sucederem-se litígios derivados desse incumprimento, neste caso, o auditor tem de socorrer-se da confirmação externa por parte do advogado da entidade, para prever, com melhor exatidão, o desfecho dos processos desencadeados (OROC, 2020a).

E enaltece-se, que a avaliação e julgamento do pressuposto da continuidade, deve ser sempre efetuado de acordo com os planos e diretrizes definidos pelo órgão de gestão para ultrapassar estes efeitos negativos (OROC, 2020a). Também as estimativas contabilísticas efetuadas pelo órgão de gestão englobam alguma incerteza e julgamento, pelo que, neste ano excecional, deve apurar-se a razoabilidade das estimativas efetuadas, pois a experiência passada e a forma como foram determinadas as estimativas em anos anteriores podem já não ser apropriados, assim, o auditor tem como responsabilidade verificar se os pressupostos utilizados têm em conta os acontecimentos e informações mais recentes e as perspetivas futuras (OROC, 2020a).

Para além disso, a pandemia veio enaltecer a importância da identificação de fatores de riscos, isto porque, o vírus contribuiu para aumentar a dimensão dos riscos e, conseqüentemente, a necessidade emergente de existirem controlos adequados e implementados para mitigar os fatores de risco. O auditor, de acordo com a ISA 315 (Revista), deve efetuar procedimentos, tais como indagar o órgão de gestão, procedimentos analíticos, observação e inspeção, que permitam avaliar e identificar riscos de distorção material (OROC, 2018d).

Assim sendo, a avaliação dos riscos é imprescindível e, por outro lado, bastante complexa para o auditor. Se, num ano de auditoria, dito normal, este processo já era considerado um verdadeiro desafio, neste ano de auditoria em ambiente de crise, o desafio é ainda mais exigente e difícil de ultrapassar (Martins, 2020). Dada a volatilidade e incerteza vivida, o processo de identificação e, conseqüente, avaliação dos riscos deve ser efetuado quantas vezes forem necessárias ao longo da execução da auditoria (OROC, 2020a).

O risco de fraude é um risco com maior sensibilidade devido ao Covid-19. O Governo, definiu apoios e subsídios para auxiliar as empresas nestes tempos difíceis, no entanto, estes apenas são atribuídos quando, efetivamente, são cumpridos os critérios exigidos para a sua atribuição (Ernst & Young, 2021). Na mesma linha de pensamento, muitas entidades, viram as fontes de financiamento como um meio para conseguir resistir a esta pandemia, o que, mais uma vez, enaltece a importância da informação financeira produzida que permite, ou não, conseguir melhores financiamentos (OROC, 2020a). Culminando com o anteriormente referido, as alterações de procedimentos e práticas das organizações, aliados às pressões financeiras e organizacionais, criam a oportunidade perfeita e o incentivo necessário para cometer fraude (IFAC, 2020b).

Adicionalmente, neste contexto, Ernst & Young (2021) apresentou como motivações para a ocorrência de fraude a necessidade de atingir rácios financeiros indicadores de que a entidade apresenta viabilidade, necessidade de proteger empregos e pessoas da pandemia e a existência de critérios e regras que são necessários cumprir para serem atribuídos subsídios e apoios por parte do Estado às empresas, existindo também oportunidades perfeitas para o seu desencadeamento, como a implementação do regime de teletrabalho para cumprimento do distanciamento social necessário para conter a pandemia, o que obrigou à alteração e/ou criação de procedimentos e aumento da probabilidade de ocorrência de ataques informáticos nas redes de internet das empresas, também, como não existem pessoas a exercer o seu trabalho na entidade as atividades de supervisão são reduzidas ou, simplesmente, não são exercidas, aumentando a probabilidade de erros, propositados ou intencionais, e o incumprimento de procedimentos.

| Motivações para cometer fraude | Oportunidades para cometer fraude |
|--|--|
| <ul style="list-style-type: none">• Alcançar rácios financeiros que pressupõem a existência de viabilidade financeira;• Proteção de empregos;• Os apoios concedidos pelo Estado que apenas são atribuídos quando são observados os critérios de elegibilidade. | <ul style="list-style-type: none">• Teletrabalho (redução de colaboradores nas instalações das entidades);• Diminuição da realização de revisões e atividades de supervisão;• Falhas no fornecimento de compras;• Incumprimento dos procedimentos estabelecidos;• Aumento de ataques informáticos. |

Figura 7 - Motivações e oportunidades para a ocorrência de fraude

Fonte: Adaptado de Ernst & Young Audit (2021, p. 4).

A condição racionalização/atitude, verificada como uma das três condições que estão presentes quando ocorre uma fraude (Almeida, 2019), ganha magnitude em virtude da pandemia, isto porque, a fraude é cometida e, conseqüentemente, o infrator acredita que está a praticar um ato fraudulento para o bem da entidade, sendo o Covid-19 a justificação perfeita (Ernst & Young, 2021). Assim, o auditor deve estar consciente para a probabilidade de ocorrência de fraude ou erro, mantendo o ceticismo profissional adequado e estando em alerta para situações que indiciem falsificação ou alteração de informação financeira ou documentos que suportem registos contabilísticos (IFAC, 2020b; OROC, 2020a).

Face a todos os riscos em que as entidades se veem envolvidas, o auditor deve compreender e avaliar quais foram os controlos internos que ficaram mais debilitados e quais foram implementados para mitigar novos riscos que surgiram, de forma a retirar conclusões sobre a eficiência e eficácia dos controlos e, conseqüentemente, determinar a extensão, oportunidade e natureza dos procedimentos a realizar no âmbito da auditoria (OROC, 2020a). Tendo em conta o anteriormente descrito, o auditor deverá retirar conclusões sobre a confiança que os controlos lhe transmitem, determinando os efeitos no trabalho substantivo e, em última fase, na sua opinião (OROC, 2020a).

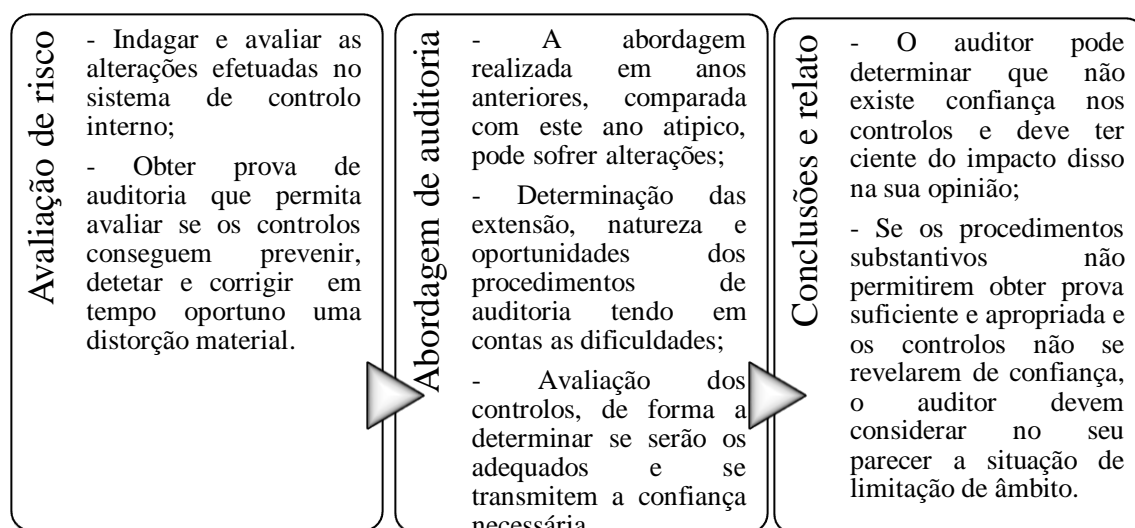


Figura 8 - Avaliação do risco, abordagem de auditoria e conclusão e relato

Fonte: Adaptado de OROC (2020a, p.7).

Para além do anteriormente referido, uma das responsabilidades inerentes à profissão de auditoria é determinar se as demonstrações financeiras apresentam distorções consideradas materiais (Almeida, 2019). Assim, se já era pedido ao auditor para recorrer ao seu julgamento profissional para a determinação da materialidade, com as implicações provenientes da pandemia Covid-19, essa necessidade tornou-se essencial para a execução da auditoria. Logo, deve ser prudente e ter em consideração as necessidades dos utilizadores das demonstrações, em especial os efeitos do Covid-19 considerados materialmente relevantes para a tomada de decisão por parte dos utilizadores. Para isso, poderá ser necessário recorrer a indicadores diferentes dos utilizados em anos anteriores, rever a materialidade definida ao longo do processo de auditoria ou determinar níveis de materialidade específicos para classes de contas ou transações (OROC, 2020a).

A obtenção de prova suficiente e apropriada nesta pandemia é caracterizado como um processo difícil para a auditoria, nomeadamente, na obtenção de prova da existência de

inventários à data de balanço. Segundo as normas, os auditores devem, obrigatoriamente, assistir à contagem de inventários, no entanto, dadas as circunstâncias, podem ser impedidos de exercer este dever, sendo que nesse caso, a recomendação do IFAC é que, se possível, esta contagem deve ser efetuada com o auxílio de tecnologia, através da transmissão em direto das contagens efetuadas (IFAC, 2020a).

No entanto, apesar das tecnologias estarem bastante desenvolvidas nos dias de hoje, utilizar esta solução poderá não ser bem entendida pela empresa e neste caso o auditor deverá recorrer a contagens efetuadas durante o ano em análise e do ano anterior, documentos de compras e vendas, procedendo a procedimentos alternativos para reconstruir o inventário a 31 de dezembro (IFAC, 2020a). Relativamente à valorização dos inventários, o auditor deve ter em consideração que os níveis de produção poderão, em alguns clientes, apresentar reduções, pelo que verificar se a imputação dos gastos gerais de produção foi corretamente efetuada é relevante para determinar por que quantia estão valorizados os inventários (OROC, 2020a).

Adicionalmente, a confirmação externa torna-se uma prova fundamental durante a realização da auditoria, pelo seu elevado grau de fiabilidade, no entanto, neste contexto de pandemia, poderão existir dificuldades na obtenção deste tipo de prova, nomeadamente, na realização e obtenção de confirmações externas em suporte de papel, pelo que o auditor deverá recorrer aos meios tecnológicos como alternativa e, sempre que se verificar que o formato da resposta foi alterado, deve avaliar a sua autenticidade e avaliar se a prova obtida é fiável, caso contrário, se não for possível obter prova ou que não seja fiável, devem ser realizados procedimentos adicionais que permita obter prova suficiente e apropriada (OROC, 2020a).

Por último, no momento da emissão da sua opinião relativamente à auditoria do ano de 2020, o auditor poderá querer chamar a atenção dos utilizadores, dando lugar a um parágrafo de ênfase ou a reservas, quando os procedimentos alternativos aplicados para colmatar falhas não resultaram ou não trouxeram segurança ao auditor ou quando apenas pretende realçar algum possível impacto relacionado com o Covid-19 ou remeter para a nota do anexo que aborda os seus impactos (OROC, 2020a).

Assim, em síntese, é possível afirmar que, mais do que nunca, o auditor precisa de socorrer-se no ceticismo e julgamento profissional, num ano caracterizado pela presença de um vírus mortal, para fornecer a qualidade e credibilidade que caracteriza o processo

de auditoria. A obtenção de prova é uma tarefa essencial para a execução da auditoria, com base nesta prova obtida o auditor vai definir a sua opinião e neste tempo de pandemia, é um processo bastante afetado, por isso, o auditor deve adotar os melhores procedimentos para ultrapassar estas dificuldades e emitir uma opinião adequada e bem suportada.

5 Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

A Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda. (PBC) nasceu, inicialmente, pelas mãos do ROC n.º 391, Manuel Henriques Pinto no ano de 2009 quando este sócio constituiu a sua sociedade individual sob o nome de Manuel Henriques Pinto, SROC, Sociedade Unipessoal, Lda. Mais tarde, em 2016, o ROC n.º 1431, Carlos Barros, detentor da sociedade Carlos Barros, SROC, Sociedade Unipessoal, Lda., aliou-se com a entidade do sócio Manuel Henriques Pinto (Henriques Pinto & Carlos Barros, SROC, Lda.).

Em 2014, Paula Cardoso tornou-se ROC, em nome individual, sob o número 1669 e três anos mais tarde, em 2017, aliou-se aos sócios até esse momento unidos pela Henriques Pinto & Carlos Barros, SROC, Lda., dando assim origem à Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda., sociedade inscrita na OROC com o número 287.

Assim, a PBC é constituída por três sócios e três auditores financeiros, António Escada, Hugo Baptista e Isabel Pereira, e uma estagiária que se desdobram de acordo com as equipas destinadas para cada sócio.

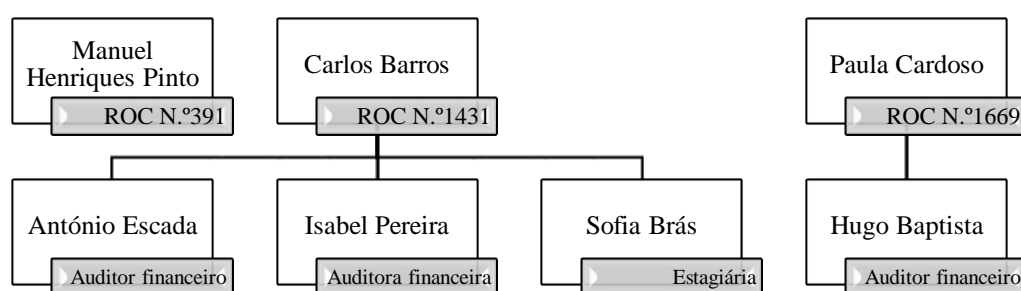


Figura 9 - Organograma da entidade acolhedora

Fonte: Página da internet da Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

Adicionalmente, a PBC atua nas diferentes áreas do comércio e indústria, em empresas de construção civil, vitivinícola, cerâmicas, transformação, madeira, tecnologia, agricultura e de serviços, nos sectores da biotecnologia, educação, de atividades imobiliárias, arquitetura, logística e distribuição e outras entidades abrangidas pelo terceiro setor, fornecendo serviços de revisão legal de contas, certificação de despesas no

âmbito de financiamentos comunitários, consultoria fiscal, consultoria contabilística, reestruturação e avaliação de empresas.

O estágio foi integrado na equipa da ROC Paula Cardoso, a supervisora do estágio, e do auditor financeiro Hugo Baptista com uma duração de, aproximadamente, seis meses e com o objetivo de:

- Compreender a importância que a prova tem para a auditoria financeira;
- Adquirir conhecimentos práticos, que contribuam positivamente para a construção de uma carreira profissional na área da auditoria financeira;
- Entender quais os procedimentos adotados para obter prova, de forma a comprovar com um grande grau de certeza a veracidade da informação relatada pela entidade;
- Aplicar os conhecimentos adquiridos ao longo do percurso académico no contexto do mundo do trabalho;
- Enriquecer o currículo profissional, aumentando a experiência profissional com a realização do estágio o que, conseqüentemente, facilitará o acesso ao mercado de trabalho;
- E contactar de forma direta e real com a auditoria financeira, permitindo perceber como é executada, quais os procedimentos e responsabilidades da ROC, retendo conhecimentos e experiência transmitidos por uma profissional mais experiente e entendedora.

6 Atividades desenvolvidas

O estágio curricular teve início no mês de janeiro de 2021 e término no mês de junho de 2021. Assim, como tal, os trabalhos de auditoria relativos ao exercício de 2020, já se encontravam em execução.

Inicialmente, a primeira atividade desenvolvida foi a análise de impostos e contribuições das entidades auditadas, sendo que de facto, esta atividade tornou-se fundamental para perceber que a atividade de auditoria deve ser rigorosa e de qualidade e, adicionalmente, também permitiu entender a estrutura e método de trabalho seguido pela PBC de uma forma relativamente simples.

Ao longo do estágio, a diversidade de tarefas entregues foi se tornando mais vasta e complexa, possibilitando que os conhecimentos adquiridos ao longo do percurso académico fossem aplicados, na prática, de forma gradual.

As tarefas foram realizadas para um vasto número de entidades, inseridas em setores de atividade distintas, pelo que, é essencial conhecer melhor cada uma das entidades auditadas, nenhuma é igual, cada uma com as suas particularidades e pormenores que são essenciais reter, de forma a compreender os movimentos contabilísticos, obrigações legais, fiscais e de relato. Assim, o diálogo estabelecido com a ROC responsável foi essencial e imprescindível para essa compreensão, sendo que através da sua partilha de conhecimento de negócio aliada à experiência já detida permitiu ter uma expectativa real e consciente da entidade. Para além disso, a consulta das certidões permanentes adquiridas pelas entidades permitiu obter informação útil e atualizada, tais como conhecer quais os códigos de Classificação de Atividade Económica e objeto social da entidade.

Durante deste tempo de estágio, foi recolhida e analisada prova de auditoria com o objetivo de auxiliar a ROC responsável a formar a sua opinião, tal como é referido na ISA 500.

6.1 Estrutura/método de trabalho

O *software* de auditoria adotado pela PBC para auxiliar na execução da auditoria foi o *ASD Auditor*. Inicialmente, para ser executado o trabalho de auditoria, era requerido ao cliente o envio do ficheiro *Standard Audit for Taxes Purposes (SAF-T)* da contabilidade, que contém todos os movimentos contabilísticos relativo a um período, e também do balancete relativo ao mesmo período. Posteriormente, este ficheiro foi introduzido no *ASD Auditor*, com objetivo de obter todos os diários da contabilidade e, conseqüentemente, todos os lançamentos efetuados. Este foi um procedimento efetuado com bastante regularidade isto porque a informação contabilística está em constante atualização por parte do cliente e foi essa informação que serviu de base de trabalho, e por isso, é importante ter informação atualizada para inicial a auditoria e depois, ao longo do tempo, continuar a executar os procedimentos de auditoria.

Para além disso, quando existia alguma visita ao cliente agendada, este procedimento era sempre executado, com o objetivo de programar e planear a visita e indagar o cliente sobre determinadas situações que careciam do seu esclarecimento.

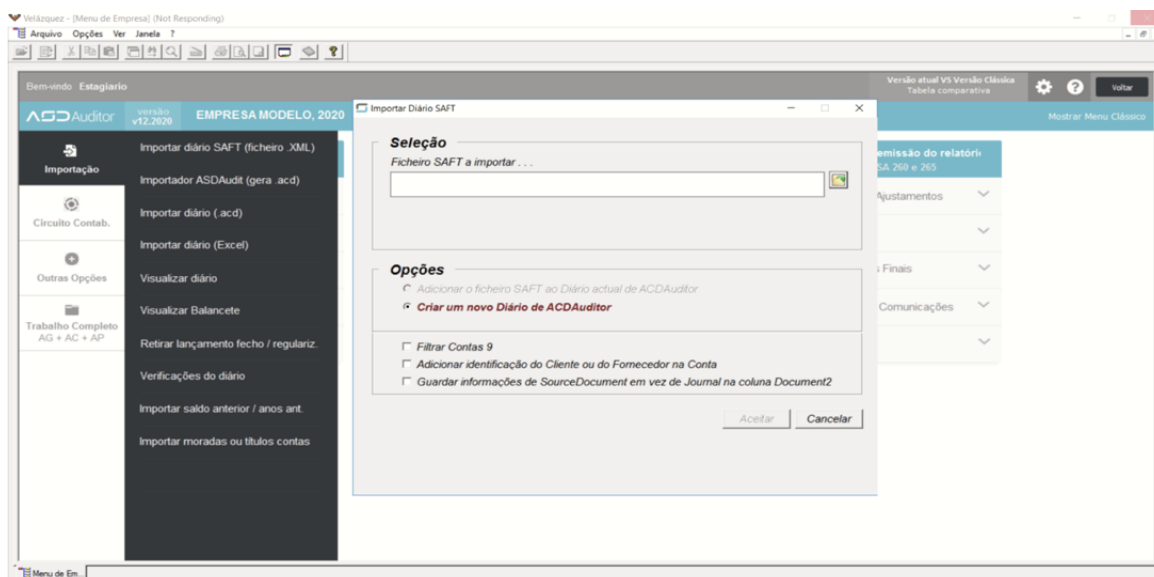


Figura 10 - ASD Auditor e importação de ficheiros SAF-T

Fonte: ASD Auditor.

De forma a concluir este procedimento e a verificar se de facto o balancete gerado pelo *ASD Auditor* a partir do *SAF-T* importado está de acordo com o balancete recebido, recorreu-se à utilização um ficheiro *excel*, devidamente tratado, denominado por “Comparação de balancetes” (Anexo 1), que confronta estes dois balancetes.

Assim, o software *Microsoft Excel* foi também frequentemente utilizado para a elaboração e preparação de papéis de trabalho, tornando-se uma ferramenta extremamente valiosa para visualizar dados, permitindo armazenar o histórico de dados relativo a anos anteriores e executar cálculos de forma rápida e intuitiva.

Os aspetos analisados do ano em questão (neste caso, as atividades desenvolvidas foram relativas ao exercício económico de 2020, com término a 31 de dezembro de 2020) foram organizados e arquivados no dossier corrente do ano, que inclui os papéis de trabalho relacionados com as rubricas de balanço (ativo, passivo e capital próprio) e de resultados (gastos e rendimentos), relatórios efetuados com as recomendações da ROC, testes aos controlos efetuados, documentação relativa ao processo de circularização, o planeamento efetuado, as versões recebidas do cliente relativo ao relatório de gestão e demonstrações financeiras e respetivas recomendações ao processo de prestação de contas, os balancetes recebidos e correspondência trocada entre a SROC e o cliente. O dossier corrente encontra-se estruturado de acordo com o ficheiro *excel*, denominado de “Codificação dos Papéis de Trabalho 2020 - Arq. Corrente” (Anexo 2), arquivado em suporte informático e em papel nas instalações da PBC.

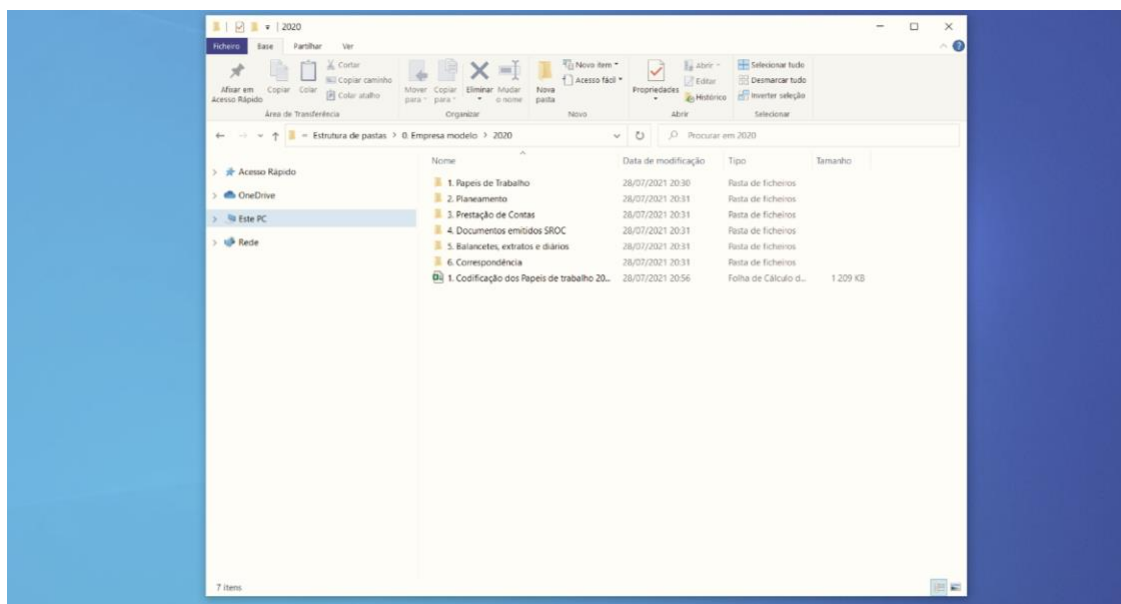


Figura 11 - Estrutura do dossier corrente

Fonte: Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

No entanto, existem documentos importantes com informação pertinente, que poderão, não só auxiliar o ano corrente, como também serem essenciais para outros anos, esses documentos não foram arquivados no dossier corrente, mas sim no dossier permanente. Sempre que necessário foi solicitado o envio de documentação, muitas vezes, para efetuar a análise substantiva de forma consciente e adequada, tais como, certificados de matrícula dos veículos detidos pela entidade, contratos de locação financeira e atas de assembleia. Assim, este dossier inclui informação sobre o cliente e o negócio, ativos e património detido pela entidade, contratos estabelecidos entre a entidade e terceiros (tais como contratos de financiamento, investimento e/ou locação), atas lavradas pela entidade (atas de assembleia geral e do conselho de administração), informação sobre os controlos internos e procedimentos implementados pela entidade e outras situações (tais como, relatórios e contas assinados, CLC emitidas e assinadas, declarações do órgão de gestão assinadas, certidões da conservatória e declarações relativas a obrigações fiscais). O dossier permanente encontra-se estruturado de acordo com o ficheiro *excel*, denominado por “Ficha Índice Arq. Permanente (Arquivo informático)” (Anexo 3), arquivado em suporte informático.

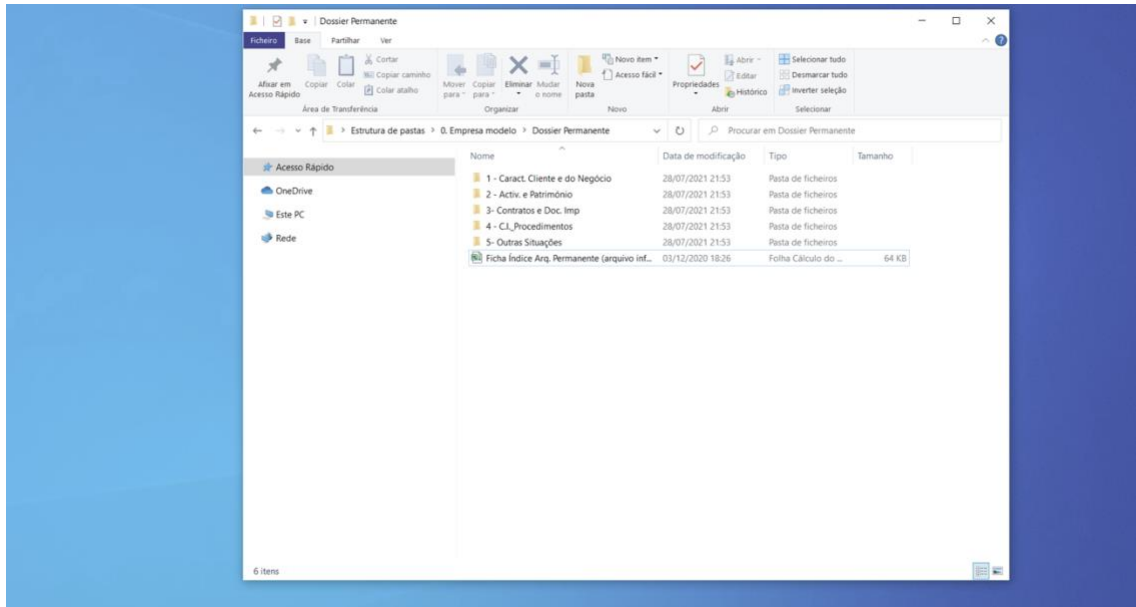


Figura 12 - Estrutura do dossier permanente

Fonte: Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

6.2 Acompanhamento nas visitas aos clientes

A atividade mais desenvolvida no cliente foi a recolha de documentos selecionados na amostra e análise no *ASD Auditor*. Antes de cada deslocação ao cliente, foram criados papéis de trabalho no *ASD Auditor*, que contêm, para cada uma das rubricas, a seleção, por amostragem, dos lançamentos que têm de ser analisados, sendo posteriormente recolhidos os documentos digitalizados, junto das instalações do cliente, que dão origem ao movimento na contabilidade. Neste ponto, foi importante analisar se de facto o cliente apresentava os documentos apropriados para suportar os movimentos, por exemplo, se as despesas e vendas detinham uma fatura ou fatura-recibo que as suportasse devidamente. Esta atividade é denominada por análise substantiva.

Esta análise incidiu sobre alguns pontos importantes tais como:

- Detalhes do documento: tipo de documento (fatura, fatura-recibo, recibo, guia de pagamento, guia de recebimento), data da sua origem, terceiro envolvido (fornecedor, cliente e/ou entidade bancária ou locadora) e descrição da ocorrência (referir, inclusive, se trata-se de um serviço ou produto);
- Verificação das asserções de ocorrência, integralidade, exatidão e corte;
- Correta e adequada classificação de acordo com o tipo de situação que originou o documento;

- E análise da aplicação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA): avaliação do tipo de ocorrência (importação, exportação, serviços isentos, transmissões intracomunitárias, aquisições intracomunitárias) e verificação, se de acordo com o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), as regras fiscais foram aplicadas de forma correta e adequada.

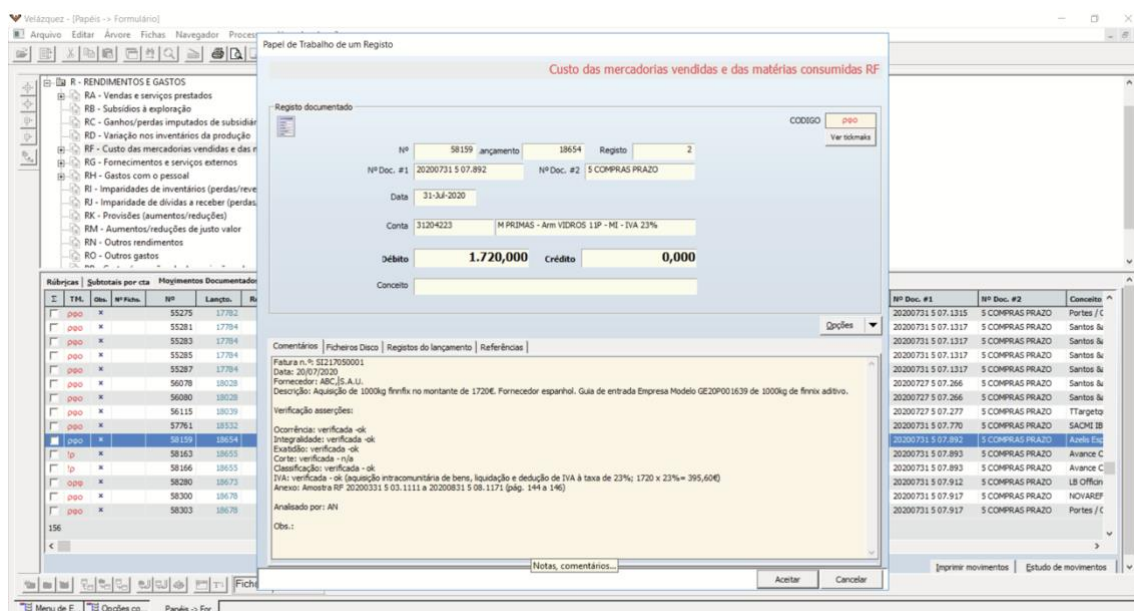


Figura 13 - Análise substantiva

Fonte: ASD Auditor.

De acordo com análise efetuada, é atribuído o *tickmark* respetivo. Assim, se o documento tivesse sido recolhido no cliente era atribuído o código “r”, o suporte documental era o indicado e adequado o código a atribuir foi o “j” e se a contabilização e cálculos tenham sido efetuados relativa a esse documento estivessem corretos era atribuído o código “o”. Quando existia alguma dúvida ou era necessário chamar a atenção da ROC para uma situação mais delicada ou de teor duvidoso, era utilizado o código “!”. E por fim, se foi decidido, de acordo com a análise, que a contabilização não era adequada e que se recomendou a sua correção, era utilizado o código “f”. A utilização destes *tickmarks* revelou-se bastante importante para a organização do trabalho e permitiu à ROC responsável apenas dedicar tempo às situações que exigiam a sua atenção.

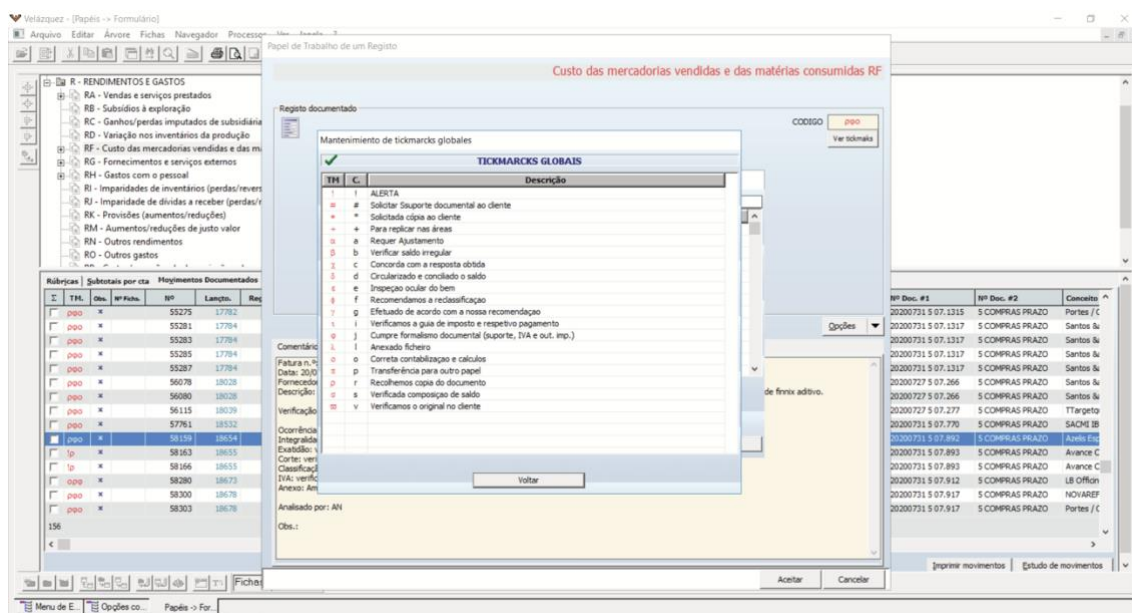


Figura 14 - Tickmark do ASD Auditor

Fonte: ASD Auditor.

Adicionalmente, a realização destas visitas, foram indispensáveis para conhecer o cliente e o negócio. Neste contexto real, foi possível ter uma perceção da entidade que não seria possível se o trabalho apenas fosse realizado no escritório da PBC. Assim, recorreu-se, várias vezes, a indagações efetuadas aos funcionários e gerência, o que permitiu ter acesso a situações que não seriam captadas através da análise de documentos e, por outro lado, esta proximidade permitiu corrigir problemas de forma atempada e oportuna e recomendar melhorias nos procedimentos adotados de uma forma direta, imediata e prática. A principal ideia transmitida pela ROC responsável é que esta atividade, apelidada por “trabalho de campo”, é de facto essencial, no sentido em que não é prudente avançar numa auditoria sem ter acesso a esta realidade e também, já numa fase final, não é correto emitir uma opinião sem estar com o cliente e perceber a sua realidade diária.

6.3 Análise de meios financeiros líquidos

Os meios financeiros líquidos de uma entidade estão representados na contabilidade na classe um, que inclui as contas 11 – Caixa, 12 – Depósitos à ordem, 13 – Outros depósitos bancários e 14 – Outros instrumentos financeiros. Estas contas são de extrema importância para qualquer entidade, uma vez que os seus montantes determinam a forma como a entidade organiza e executa a sua gestão de tesouraria. Normalmente, estas contas apresentam muitos movimentos sendo que foi importante analisar os movimentos

materialmente relevantes, de forma a extrapolar boas conclusões para a restante população.

Nas contas de caixa, tendo em consideração a Lei n.º 92/2017 de 22 de agosto, que altera o artigo 63.º-E da Lei Geral Tributária, todos os recebimentos e pagamentos superiores a 1.000,00€ devem, preferencialmente, ser efetuados através de um meio que permita identificar o destinatário da transação, ou seja, através de transferência bancária, cheque ou outro meio. Para isso, foram extraídos para um papel de trabalho, inserido na área A2L – Caixa e Depósitos bancários, todos os movimentos efetuados com valor superior a 1.000,00€. Posteriormente, eram analisados, de forma aleatória, movimentos de forma a determinar se efetivamente era cumprido o disposto na lei e se ao lançamento correspondia um documento suporte correto e classificação adequada. Para além disso, todos os lançamentos que tivessem uma descrição invulgar ou não usual eram sempre analisados, pois poderia indiciar situações irregulares ou outros problemas e, por isso, foi necessário investigar.

| TFH | Ord. | L. | Nº | Lanço | Registo | Cta. res. | Data | Débito | Crédito | Conta | Título | Data entrada | Nº Doc. #1 | Nº Doc. #2 | Conceito |
|-----|------|----|----|-------|---------|-----------|------------|------------|------------|-------|---------------|--------------|--------------------|-----------------|--------------------------|
| | | | | | | | 31/12/2020 | 0,000 | 1.500,000 | 114 | Caixa Arganj | 22/06/2021 | 20201221 0003 3045 | 0003 Caixa Arga | Depósito |
| | | | | | | | 31/07/2020 | 1.050,000 | 0,000 | 111 | Caixa armazen | 22/06/2021 | 20200721 0001 998 | 0001 Caixa Arma | Recibo Armazém 290 |
| | | | | | | | 31/03/2020 | 0,000 | 1.050,000 | 111 | Caixa armazen | 22/06/2021 | 20200721 0001 994 | 0001 Caixa Arma | Transf.dientz |
| | | | | | | | 31/01/2020 | 3.013,930 | 0,000 | 112 | Caixa super | 22/06/2021 | 20200131 0002 65 | 0002 Caixa Supe | Recibo Super 3 |
| | | | | | | | 31/01/2020 | 0,000 | 3.993,890 | 112 | Caixa super | 22/06/2021 | 20200131 0002 69 | 0002 Caixa Supe | Transf.dientz |
| | | | | | | | 31/01/2020 | 2.447,680 | 0,000 | 111 | Caixa armazen | 22/06/2021 | 20200131 0001 87 | 0001 Caixa Arma | Entrada de caixa Armazém |
| | | | | | | | 29/02/2020 | 5.078,200 | 0,000 | 111 | Caixa armazen | 22/06/2021 | 20200229 0001 219 | 0001 Caixa Arma | Entrada de caixa Armazém |
| | | | | | | | 30/06/2020 | 2.969,320 | 0,000 | 111 | Caixa armazen | 22/06/2021 | 20200630 0001 834 | 0001 Caixa Arma | Entrada de caixa Armazém |
| | | | | | | | 30/09/2020 | 2.195,020 | 0,000 | 111 | Caixa armazen | 22/06/2021 | 20200930 0001 2502 | 0001 Caixa Arma | Entrada de caixa Armazém |
| | | | | | | | 31/05/2020 | 11.422,660 | 0,000 | 112 | Caixa super | 22/06/2021 | 20200531 0002 730 | 0002 Caixa Supe | Entrada Caixa Super Bar |
| | | | | | | | 30/04/2020 | 0,000 | 2.190,000 | 111 | Caixa armazen | 22/06/2021 | 20200430 0001 529 | 0001 Caixa Arma | Deposito Armazém |
| | | | | | | | 31/05/2020 | 5.074,960 | 0,000 | 111 | Caixa armazen | 22/06/2021 | 20200531 0001 598 | 0001 Caixa Arma | Entrada de caixa Armazém |
| | | | | | | | 31/05/2020 | 17.928,640 | 0,000 | 112 | Caixa super | 22/06/2021 | 20200531 0002 44 | 0002 Caixa Supe | Entrada Caixa Super Bar |
| | | | | | | | 31/05/2020 | 13.177,350 | 0,000 | 112 | Caixa super | 22/06/2021 | 20200531 0002 651 | 0002 Caixa Supe | Entrada Caixa Super Bar |
| | | | | | | | 31/05/2020 | 1.532,520 | 0,000 | 112 | Caixa super | 22/06/2021 | 20200531 0002 652 | 0002 Caixa Supe | Nota Lançamento |
| | | | | | | | 31/05/2020 | 0,000 | 8.995,820 | 112 | Caixa super | 22/06/2021 | 20200531 0002 654 | 0002 Caixa Supe | Multibanco Super |
| | | | | | | | 31/09/2020 | 0,000 | 10.299,760 | 112 | Caixa super | 22/06/2021 | 20200930 0002 968 | 0002 Caixa Supe | Multibanco Super |
| | | | | | | | 30/09/2020 | 3.644,900 | 0,000 | 114 | Caixa Arganj | 22/06/2021 | 20200930 0003 1151 | 0003 Caixa Arga | Entrada de Caixa |
| | | | | | | | 30/09/2020 | 0,000 | 1.221,080 | 114 | Caixa Arganj | 22/06/2021 | 20200930 0003 1162 | 0003 Caixa Arga | Multibanco |
| | | | | | | | 30/09/2020 | 0,000 | 1.040,000 | 114 | Caixa Arganj | 22/06/2021 | 20200930 0003 1194 | 0003 Caixa Arga | Depósito |
| | | | | | | | 31/08/2020 | 1.000,000 | 0,000 | 114 | Caixa Arganj | 22/06/2021 | 20201031 0003 1385 | 0003 Caixa Arga | Recibo 500 |
| | | | | | | | 31/07/2020 | 0,000 | 5.818,730 | 112 | Caixa super | 22/06/2021 | 20200731 0002 3025 | 0002 Caixa Supe | Multibanco Super |
| | | | | | | | | 0,000 | 0,000 | 0,000 | | | | | |

Figura 15 - Análise de movimentos de caixa superiores a 1000€

Fonte: ASD Auditor.

As conta de depósitos à ordem, depósitos a prazo e outros tipos de depósitos foram analisadas a partir dos documentos emitidos pelo banco (extratos bancários, informação obtida através da página de internet do banco e/ou outra informação), do extrato obtido na contabilidade com todos os movimentos do período e da conciliação efetuada pelo cliente auditado, em que foi verificada a consistência dos movimentos em conciliação

com bases nos documentos referidos anteriormente. Este procedimento foi efetuado ao longo do período de análise e, com especial ênfase, na data de final de exercício (31 de dezembro) pois a confirmação enviada pelo banco pedida no processo de circularização foi reportada a este período, permitindo confirmar com um maior grau de fiabilidade os valores contidos nestas contas (o processo de circularização é abordado com mais pormenor na secção 6.11 - Processo de confirmações externas (circularização de terceiros)).

Relativamente as contas de outros instrumentos financeiros (contas 14), a sua análise foi sempre efetuada a par com a conta 41 – Investimentos financeiros e, por isso, os procedimentos adotados encontram-se descritos na secção 6.7 – Análise de investimentos financeiros e outros títulos de negociação.

6.4 Análise de inventários, compras e fornecimentos e serviços externos

As compras e fornecimentos e serviços externos são para a contabilidade uma área com bastantes movimentos, para a empresa operar necessita de comprar aos seus fornecedores matérias-primas, mercadorias e ferramentas essenciais para a sua produção e operacionalidade.

De forma a verificar a consistência deste tipo de operação, foram verificados os seguintes parâmetros:

- Os documentos de suporte ao movimento na contabilidade são adequados: se a compra ou despesa tem subjacente uma fatura ou fatura-recibo, se existia uma guia de entrada do material recebido, identificando a sua localização e quem recebeu;
- Os documentos de suporte identificavam corretamente a entidade: se o número de identificação fiscal era, efetivamente, o da entidade e que não invalidava, pela falta do contribuinte e da sua denominação social, a dedução do gasto para efeitos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), tal como é referido no artigo 23.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC);
- A aplicação do IVA, de acordo com a situação, foi adequada e fiscalmente aceite: de acordo com o CIVA, compras sujeitas a IVA entre sujeitos nacionais, deve haver por parte do fornecedor ou prestador do serviço a liquidação de IVA e do

lado do comprador/adquirente deve haver lugar à dedução do IVA se a despesa cumprir o disposto para conferir o direito à dedução, isto é:

- ◆ Para compras de matérias-primas, subsidiárias e ferramentas a sujeitos passivos nacionais e prestações de serviços em território nacional: de acordo com o artigo 19.º do CIVA, deve ser deduzido o IVA relativo à aquisição de bens e serviços;
- ◆ Para compras de matérias-primas, subsidiárias e ferramentas a sujeitos passivos considerados Estados-membros: nas aquisições de bens intracomunitárias, o artigo 12.º do Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias (RITI) refere que o imposto é devido no momento em que os bens se encontram à disposição do adquirente e com direito à dedução do imposto pago nas aquisições intracomunitárias de acordo com o artigo 19.º do RITI;
- ◆ Para compras de matérias-primas, subsidiárias e ferramentas a países terceiros: a importação de bens encontra-se definida no artigo quinto do CIVA como sendo considerada uma entrada de bens em Portugal com partida de um país terceiro. Tendo em contas as alterações efetuadas no CIVA pela Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, com entrada em vigor a um de março de 2018, o artigo 27.º, passa a referir no número oito, que os sujeitos passivos de IVA podem, invés de proceder à liquidação de IVA das importações na alfândega (em conformidade com o artigo 28.º, número três do CIVA), optar por proceder ao pagamento de IVA através da declaração periódica (apuramento do imposto efetuado pelo sujeito passivo efetuado de acordo com os artigos 19.º a 26.º e 78.º do CIVA) se o sujeito passivo estiver abrangido pelo regime mensal de IVA, se a sua situação fiscal estiver regularizada e se o sujeito passivo praticar exclusivamente operações sujeitas a IVA e não isentas ou quando isentas confirmam o direito à dedução. Assim, foi necessário verificar, junto do cliente e do Portal das Finanças, se foi efetuada essa opção;
- ◆ Para prestação de serviços efetuadas em território nacional e fora do território nacional: foi necessário atender ao artigo sexto do CIVA que define a localização das operações, na medida em que, o número seis refere que as prestações de serviços relativas a imóveis localizados fora de

Portugal, as distâncias percorridas fora do território nacional de transporte de passageiros, a prestação de serviços relacionados com alimentação e bebidas a bordo de uma embarcação, um avião ou comboio que realize transporte de passageiros entre países intracomunitários e cujo ponto de partida ocorra noutro país que não Portugal, eventos de origem cultural, artística, científica, desportiva, recreativa, de ensino e outra semelhante (incluindo feiras e exposições) que ocorram fora do território nacional e os alugueres de curta duração relativos a meios de transportes colocados à disposição fora do território nacional não são tributáveis em Portugal. No entanto, o número sete do artigo sexto afirma que se as prestações de serviços forem executadas num imóvel situado em território nacional ou as mesmas prestações de serviços referidas anteriormente tiverem lugar em Portugal, são tributadas no território português;

- ◆ Para despesas relativas a veículos automóveis: de acordo com o artigo 21.º do CIVA foi necessário atender que não é dedutível o imposto pago relativo a aquisição e reparação de viaturas de turismo (veículos que não são destinados exclusivamente para o transporte de mercadorias ou veículos de utilização mista ou de transporte de passageiros que não tenha mais de nove lugares). Nas viaturas movidas a gasóleo, a gases de petróleo liquefeitos, gás natural e biocombustíveis há lugar a dedução de 50% do IVA relativo ao combustível gasto e há lugar a 100% do direito à dedução do IVA para viaturas pesadas de mercadorias, viaturas de transporte de mercadorias com peso superior a 3500 quilogramas, veículos pesados de passageiros, máquinas consumidoras de combustível, tratores utilizados em atividade agrícola movidos a gasóleo, gasolina, gases de petróleo liquefeitos, gás natural e biocombustíveis;
- E a contabilização, subjacente ao documento suporte: a conta utilizada foi a correta e adequada para a situação descrita e cumpriu o exigido pelas normas de contabilidade aplicáveis, devendo as contas 31, 32, 33 estarem desdobradas de acordo com as taxas de IVA aplicadas em Portugal (6%, 13%, 23% e isento de IVA), assim, como qualquer conta 62 deverá ser desdobrada de acordo com a mesma lógica. Assim, a compra ou gasto deverão estar classificados na contabilidade de acordo com a sua natureza e tributação.

Para a auditoria, uma das fases mais importantes para comprovar a existência do inventário é assistir à contagem dos inventários. Assim sendo, durante a última semana de dezembro de 2020 (28 de dezembro a 31 de dezembro) e a primeira semana de janeiro de 2021 (4 de janeiro a 8 de janeiro), a equipa assistiu às contagens efetuadas pelos clientes nos seus armazéns (no caso das mercadorias, matérias-primas e subsidiárias e produto acabado) e, no caso das entidades relacionadas com indústria, nas suas unidades produtivas (produto em vias de fabrico). A tarefa consistiu em acompanhar a equipa destacada pelo cliente para efetuar as contagens de inventário verificando sempre se:

- Os funcionários destacados procediam de forma correta à contagem, para isso, ao mesmo tempo que era efetuado o raciocínio pelo funcionário era efetuado o mesmo cálculo por parte da equipa de auditoria;
- A listagem obtida através do *software* responsável pela gestão de *stocks* estava em conformidade com as quantidades contadas no momento e, no caso de serem verificadas divergências, o funcionário era de imediato indagado de forma a perceber qual a justificação possível para essa diferença ou se o produto/matéria poderia estar noutra localização que não foi objeto de contagem.

6.5 Análise de vendas/prestações de serviços e dívidas de clientes

As vendas e/ou prestações de serviços são, na maioria das empresas, a maior fonte de rendimentos, em que o objetivo é vender de forma a receber por parte do cliente a retribuição justa para a empresa, o preço estabelecido para a venda.

De forma a verificar a consistência deste tipo de operação foram verificados:

- Os documentos de suporte ao movimento na contabilidade: a venda ou prestação de serviços deve estar suportada com uma fatura ou fatura-recibo, em que a sua elaboração deve cumprir o disposto no artigo 36.º do CIVA:
 - ◆ A sua emissão deve ocorrer, até no prazo máximo, de cinco dias após o momento em que o imposto é devido, devendo ser sempre emitido um documento original, para entrega ao cliente, e um duplicado para arquivo da entidade;
 - ◆ Todas as séries de faturas devem ter a data de emissão e ser emitidas de forma sequencial, e deverão conter:
 - O nome, designação social, número de identificação fiscal e morada do vendedor e do comprador;

- Discriminação dos bens ou serviços subjacentes à transação entre as partes, incluindo as quantidades, o nome do bem/serviço, o preço, o montante de imposto e a taxa aplicável para o bem/serviço transacionado;
 - O momento em que os bens terão sido colocados à disposição do comprador;
 - No caso de não ser aplicado imposto, deve mencionar o porquê de não ser aplicado, fundamentado com legislação aplicável;
- Se a aplicação do IVA foi efetuada de acordo com a legislação aplicável: de acordo com o CIVA, uma venda ou prestação de serviços sujeita a IVA que ocorra entre sujeitos passivos sediados em Portugal, deve ser procedida à liquidação de imposto por parte do vendedor/prestador. No caso de bens expedidos de Portugal para um Estado-membro estamos perante uma transmissão intracomunitária de acordo com o RITI, assim sendo, com base no artigo 14.º do RITI, este tipo de operação está isenta de imposto. Assim como as exportações de bens isentas de imposto pelo artigo 14.º do CIVA;
 - E se a contabilização relativa à operação foi a certa e apropriada: a utilização da conta foi adequada para a operação em questão e cumpriu o exigido pelas normas de contabilidade aplicáveis, devendo as contas 71 e 72 estarem desdobradas de acordo com as taxas de IVA aplicadas em Portugal (6%, 13%, 23% e isento de IVA), assim, a venda ou prestação de serviços deverão estar classificadas na contabilidade de acordo com a sua natureza e tributação.

Quando ocorre a venda é definido pela entidade um prazo de recebimento, que geralmente, varia entre os 30 dias a 60 dias, mas poderá ser acordado entre as partes outro prazo maior ou menor. No entanto, se o cliente não pagar a sua dívida antes da data do seu vencimento, este está em incumprimento. De acordo com a NCRF 27- Instrumentos financeiros, homologada pelo Aviso n.º 8256/2015, a cada data de relato (que na maioria das entidades é a 31 de dezembro), a entidade deve avaliar se este tipo de ativo se encontra em imparidade ou não. No caso das rubricas de clientes, de acordo com a norma anteriormente referida, existem indícios que podem levar à constituição de imparidade, como por exemplo, o devedor estar a enfrentar uma dificuldade económica e financeira ou ser provável que esteja próximo de anunciar falência ou outra situação idêntica.

Para auxiliar neste processo, os saldos em mora há mais de seis meses foram analisados em conjunto com a resposta de circularização enviada pelo advogado da entidade. Normalmente, nas respostas recebidas pelo advogado, este refere qual o desfecho provável dos processos instaurados contra clientes e, nos casos em que foi possível apurar, o montante que poderá ser recebido quando o processo estiver concluído. Assim, de forma a tirar conclusões sobre as respostas recebidas, a informação contida na resposta foi adicionada a um papel de trabalho onde já existia um histórico de informações remetidas para a ROC de anos passados, só assim foi possível observar a evolução dos processos relativos a clientes que já tinham imparidade reconhecida e aqueles que ainda não apresentavam imparidade constituída.

6.6 Análise de contas relacionadas com Estado e outros Entes Públicos

A análise de impostos foi das análises mais complexas e demoradas ao longo do estágio. As entidades durante os seus exercícios económicos têm todos os meses de cumprir as suas obrigações fiscais e tributárias, impostas pela Autoridade Tributária e Segurança Social. Durante todo o ano, são imensos impostos e contribuições declaradas pelas entidades, em que muitas vezes, as entidades acabam por pagar às instituições do Estado valores avultados, traduzindo-se, em grande parte das vezes, para a auditoria numa área materialmente relevante.

De forma a compreender melhor todas as atividades efetuadas nesta área é necessário referir que existem dois papéis de trabalho essenciais, em formato *excel*, o “P3C_A2E – Análise de impostos 2020 – base sem fórmulas e células ASD” e o “P3C_A2E – Análise de impostos 2020 – base com fórmulas e células ASD”. A única diferença entre os dois papéis de trabalho é que o primeiro papel foi utilizado para inserir e agrupar toda a informação recolhida no portal da Autoridade Tributária, Segurança Social e no *software ASD Auditor* e o outro papel de trabalho apenas foi utilizado para gerar, de forma rápida e através da importação de informação do *ASD Auditor*, os valores registados na contabilidade relativos a esta matéria de impostos e contribuições, sendo que depois estes dados foram copiados para o ficheiro sem fórmulas e assim estabeleceu-se a comparação dos valores indicados nas entidades oficiais e os registos na contabilidade.

Para proceder à recolha da informação nas páginas de *internet* da Autoridade Tributária e Segurança Social, a entidade criou, previamente, um utilizador e uma palavra-passe para utilização exclusiva da SROC e com o objetivo de apenas consultar informação.

6.6.1 Pagamentos por conta, pagamento especial por conta

Os pagamentos por conta são efetuados três vezes durante o ano, em conformidade com o artigo 104.º do CIRC que define os seus pagamentos nos meses de julho, setembro e dezembro por entidades inseridas numa atividade comercial, industrial ou agrícola a título principal. Excepcionalmente, devido ao Covid-19, no ano de 2020, o primeiro pagamento por conta poderia ser efetuado até 31 de agosto de 2020 com base no Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 104/2020.XXII de nove de março. As entidades ficam dispensadas de proceder ao pagamento do terceiro pagamento por conta se, de acordo com o artigo 107.º do CIRC, verificar-se que a entidade já efetuou pagamentos por conta num montante superior ou igual ao imposto devido.

O montante a efetuar de pagamentos por conta é determinado de acordo com o artigo 105.º do CIRC, e em síntese, as entidades, no ano de 2020, tiveram de efetuar pagamentos por conta até 31 de agosto, 30 de setembro e 15 de dezembro, que nas entidades com volume de negócios no ano anterior igual ou inferior a 500.000,00 euros, no seu total, foram o equivalente a 80% do imposto liquidado no ano anterior e no caso de ser superior a 500.000,00 euros foram equivalentes a 95%.

Geralmente, as entidades criam uma conta específica na 241 – Imposto sobre o rendimento, para registar os pagamentos por conta efetuados, assim, para além de ter sido verificado o montante pago foi também verificada a classificação na conta correta, sendo que a conta variou de entidade para entidade.

| DOCUMENTO | TIPO | PERIODO | PAGO | DATA |
|-------------|------------------------|---------|-------------|------------|
| 35413110200 | 1º Pagamento por Conta | 2020 | 50 377,00 € | 31/08/2020 |
| 35414378304 | 2º Pagamento por Conta | 2020 | 50 377,00 € | 30/09/2020 |
| 35415409262 | 3º Pagamento por Conta | 2020 | 50 377,00 € | 15/12/2020 |

| DATA | GUIA | LOCAL DE PAGAMENTO | VALOR PAGO | ESTADO | 241111 (D) - Pag p/ conta contab. | DATA LIMITE PAGAMENTO | Dif. (data pag-data limite) | Dif (contab débito e pago) | Controlo |
|-------------------------------------|-------------|-------------------------|-------------|--------|-----------------------------------|-----------------------|-----------------------------|----------------------------|------------|
| 31/08/2020 | 35413110200 | Instituições de Crédito | 50 377,00 € | Válido | 50 377,00 € | 31/08/2020 | OK | - € | - € |
| 30/09/2020 | 35414378304 | Instituições de Crédito | 50 377,00 € | Válido | 50 377,00 € | 30/09/2020 | OK | - € | - € |
| 15/12/2020 | 35415409262 | SIBS | 50 377,00 € | Válido | 50 377,00 € | 15/12/2020 | OK | - € | - € |
| SOMA | | | | | 151 131,00 € | | | | |
| Saldo na contabilidade a 31/12/2020 | | | | | | | | | 151 131,00 |

COMENTÁRIOS: foram efetuados 3 pagamentos por conta no ano de 2020

EXECUTADO POR: AN
 DATA DE EXECUÇÃO: 09/12/2020
 VERIFICADO POR:

Figura 16 - Pagamentos por contas

Fonte: Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

Os pagamentos especiais por conta, em conformidade com o artigo 106.º do CIRC, têm lugar no mês de março ou, no caso de ser pago em duas prestações, em março e outubro e aplicam-se às mesmas entidades referidas anteriormente nos pagamentos por conta. O montante pago é determinado de acordo com o mesmo artigo referido anteriormente.

No entanto, a Lei n.º 71/2018 de 31 de dezembro, que aprova o Orçamento do Estado de 2019, produziu alterações ao número onze, alínea e), para as entidades que estão dispensadas de efetuar este pagamento, em que as entidades que tenham cumprido a entrega nos dois períodos de tributação anteriores, nos termos previstos, da modelo 22 e da informação contabilística e fiscal passam a estar dispensadas de efetuar o pagamento especial por conta. Para aplicação da dispensa, estes requisitos devem, com base no número 15 do artigo 106.º do CIRC, ser verificados pela Autoridade Tributária para cada ano de tributação.

Devido a esta dispensa, foram poucas as entidades auditadas que pagaram pagamentos especiais por conta. No entanto, o procedimento executado foi exatamente igual ao implementado no pagamento por conta, em que recolheu-se a informação, quando existia, no portal da Autoridade Tributária e inseriu-se no papel de trabalho de forma a confrontar com os movimentos na contabilidade, de acordo com a conta no plano de contas ideal para a sua contabilização.

6.6.2 Retenções na fonte de trabalho dependente e de rendimentos empresariais e profissionais

As entidades atuam de forma intermediária na cobrança de impostos. E isso acontece quando elaboram o processamento de salários, em que retêm imposto sobre os rendimentos de pessoas singulares, pessoas essas que são os seus trabalhadores. Este dever da entidade de reter o imposto e posteriormente o entregar ao Estado está consagrado no artigo 98.º do CIRS.

A entidade aplica a taxa de retenção na fonte com base no mencionado no artigo 99.º-B, ou seja, a taxa será aplicada de acordo com a situação familiar indicada pelo funcionário, assim, a percentagem de retenção de imposto varia se o funcionário é casado ou não é casado, se é o único titular de rendimentos ou se o cônjuge também auferir rendimentos, quantos dependentes tem a seu cargo e ainda se é portador de deficiência ou não.

Após o processamento de salários, em cumprimento do imposto pelo artigo 98.º e 119.º, número um do CIRS, as entidades têm de apresentar, todos os meses, a declaração mensal de remunerações à Autoridade Tributária, até ao dia dez de cada mês seguinte, ao processamento de salários, e pagamento do imposto até ao dia 20 de cada mês. No entanto, sempre que este dia coincida com um dia de fim de semana ou feriado, o prazo limite passa imediatamente para o dia útil seguinte ou outro dia decretado pelo Estado para cumprimento da obrigação fiscal.

Assim, foi tomada especial atenção à data de envio da declaração e ao montante a pagamento, sendo que só assim foi possível confirmar se a entrega ocorreu dentro do prazo estipulado ou não.

Quanto ao pagamento das retenções, devido ao Covid-19, o Governo aprovou o Decreto-Lei n.º 10-F/2020, de 26 de março e sucessivas alterações a este decreto através dos Decretos-Lei n.º 20-C/2020, de sete de maio, 51/2020, de sete de agosto, 99/2020, de 22 de novembro, 103-A/2020, de 15 de dezembro, que estabeleceram que as entidades poderiam diferir o montante a pagamento relativamente ao segundo trimestre de 2020 (abril, maio e junho de 2020), ou seja, proceder ao seu pagamento em prestações. E nestes casos, foi sempre verificado se as prestações pagas amortizavam na totalidade o montante de imposto em dívida.

Posteriormente, foram recolhidas também as guias de pagamento efetuadas e preenchido o papel de trabalho, de forma a apurar possíveis divergências entre os pagamentos

registados no portal e os movimentos a débito na conta 242 – Retenção de impostos sobre rendimentos. Assim como também, se estabeleceu a correspondência entre o valor contido na declaração e o movimento a crédito na conta respetiva. Quando existiam diferenças, verificou-se sempre se a sua origem estava no facto de existir um plano prestacional ou se poderia ser outra situação, e nesse último caso, as diferenças foram reportadas à ROC.

| 2421 - RENDIMENTOS DO TRABALHO DEPENDENTE (RESIDENTES) | | | | | | | | | |
|--|------------------|-------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--|--|
| DOCUMENTO | TIPO | PERÍODO | VALOR DMI | DATA LIMITE | DATA LIMITE | DM | Edição | | |
| | | | | EMPRESA | EMPRESA | EMPRESA | empresarial | | |
| 381.536.304 | CPMF - janeiro | 2020-01-01 a 2020-01-31 | 97.895.001 | 28/02/2020 | 28/02/2020 | 97.895.001 | 232 | | |
| 438.933.020 | CPMF - fevereiro | 2020-02-01 a 2020-02-28 | 106.176.001 | 28/02/2020 | 28/02/2020 | 106.176.001 | 232 | | |
| 438.934.020 | CPMF - março | 2020-03-01 a 2020-03-31 | 106.176.001 | 28/02/2020 | 28/02/2020 | 106.176.001 | 232 | | |
| 438.934.020 | CPMF - abril | 2020-04-01 a 2020-04-30 | 106.176.001 | 28/02/2020 | 28/02/2020 | 106.176.001 | 232 | | |
| 438.934.020 | CPMF - maio | 2020-05-01 a 2020-05-31 | 106.176.001 | 28/02/2020 | 28/02/2020 | 106.176.001 | 232 | | |
| 438.934.020 | CPMF - junho | 2020-06-01 a 2020-06-30 | 106.176.001 | 28/02/2020 | 28/02/2020 | 106.176.001 | 232 | | |
| 438.934.020 | CPMF - julho | 2020-07-01 a 2020-07-31 | 106.176.001 | 28/02/2020 | 28/02/2020 | 106.176.001 | 232 | | |
| 438.934.020 | CPMF - agosto | 2020-08-01 a 2020-08-31 | 106.176.001 | 28/02/2020 | 28/02/2020 | 106.176.001 | 232 | | |
| 438.934.020 | CPMF - setembro | 2020-09-01 a 2020-09-30 | 106.176.001 | 28/02/2020 | 28/02/2020 | 106.176.001 | 232 | | |
| 438.934.020 | CPMF - outubro | 2020-10-01 a 2020-10-31 | 106.176.001 | 28/02/2020 | 28/02/2020 | 106.176.001 | 232 | | |
| 438.934.020 | CPMF - novembro | 2020-11-01 a 2020-11-30 | 106.176.001 | 28/02/2020 | 28/02/2020 | 106.176.001 | 232 | | |
| 438.934.020 | CPMF - dezembro | 2020-12-01 a 2020-12-31 | 106.176.001 | 28/02/2020 | 28/02/2020 | 106.176.001 | 232 | | |

| PAGAMENTOS | | | | | | | | | | | |
|-------------------|------------|----------------------|-------------|--------|-------------------------------------|-------------------------------------|-----------------------|----------------------------|----------------------------|---------------------------|--|
| DATA DE PAGAMENTO | GUIA | LOCAL DE PAGAMENTO | VALOR PAGO | ESTADO | 2421R(1) - Retenções Contabilizadas | 2421R(2) - Retenções Contabilizadas | DATA LIMITE PAGAMENTO | DM (data pago data limite) | DM (contab crédito o pago) | DM (contab débito o pago) | CONTROLE (PAGO DO MAPA ACIMA VALOR PAGO) |
| 20/02/2020 | 3007976027 | Retenções de Crédito | 97.895.001 | Valeto | 97.895.001 | 97.895.001 | 20/02/2020 | OK | - | - | 1 |
| 20/02/2020 | 3007976029 | Retenções de Crédito | 106.176.001 | Valeto | 106.176.001 | 106.176.001 | 20/02/2020 | OK | - | - | 2 |
| 20/02/2020 | 3008042307 | Retenções de Crédito | 106.176.001 | Valeto | 106.176.001 | 106.176.001 | 20/02/2020 | OK | - | - | 3 |
| 20/02/2020 | 3008244470 | Retenções de Crédito | 106.176.001 | Valeto | 106.176.001 | 106.176.001 | 20/02/2020 | OK | - | - | 4 |
| 23/02/2020 | 3008409317 | Retenções de Crédito | 106.176.001 | Valeto | 106.176.001 | 106.176.001 | 23/02/2020 | OK | - | - | 5 |
| 23/02/2020 | 3008618841 | Retenções de Crédito | 106.176.001 | Valeto | 106.176.001 | 106.176.001 | 23/02/2020 | OK | - | - | 6 |
| 23/02/2020 | 3008808178 | Retenções de Crédito | 106.176.001 | Valeto | 106.176.001 | 106.176.001 | 23/02/2020 | OK | - | - | 7 |
| 23/02/2020 | 3009071863 | Retenções de Crédito | 106.176.001 | Valeto | 106.176.001 | 106.176.001 | 23/02/2020 | OK | - | - | 8 |
| 20/03/2020 | 3009432090 | Retenções de Crédito | 106.176.001 | Valeto | 106.176.001 | 106.176.001 | 20/03/2020 | OK | - | - | 9 |
| 20/03/2020 | 3009634960 | Retenções de Crédito | 106.176.001 | Valeto | 106.176.001 | 106.176.001 | 20/03/2020 | OK | - | - | 10 |
| 20/02/2020 | 3009833729 | Retenções de Crédito | 106.176.001 | Valeto | 106.176.001 | 106.176.001 | 20/02/2020 | OK | - | - | 11 |
| 20/02/2020 | 3009930578 | Retenções de Crédito | 106.176.001 | Valeto | 106.176.001 | 106.176.001 | 20/02/2020 | OK | - | - | 12 |

A PREENCHER EM FUNÇÃO DAS SUBCONTAS USADAS PELA EMP (Subcontas usadas pela empresa na 2421 para retenções sobre renda 2421)

Retenções contabilizadas a crédito sem casas decimais

Controle de retenções de trabalho dependente (deve ter créditos) - nº 1 de artigo 99.º-E do CIRS

Figura 17 - Retenções de impostos

Fonte: Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

Para além disso, de acordo com o artigo 101.º do CIRS, as entidades com contabilidade organizada também devem reter imposto sobre rendimentos empresariais e profissionais de acordo com as taxas consagradas no artigo referido anteriormente. A lógica de verificação das guias de impostos e dos pagamentos efetuados foi exatamente a mesma utilizada para a retenção de imposto de trabalho de trabalhadores dependentes.

Por fim, e que foi de facto essencial nesta análise, foi verificar se o saldo das contas relativas a retenção de imposto sobre rendimentos (242) continha apenas a crédito os valores retidos de valor pago relativo ao mês de dezembro de 2020. Pois ao longo do ano, os movimentos efetuados a crédito (retenção efetuada) devem ser sempre compensados com o respetivo movimento a débito (pagamento de imposto), apenas no mês de dezembro é que não acontece, pois, a compensação do crédito na conta 242 apenas ocorre no ano seguinte.

6.6.3 Contribuições para a Segurança Social

As contribuições para a Segurança Social, tal como nas retenções na fonte efetuadas de trabalho dependente, ocorrem mensalmente no momento do processamento de salários,

existindo uma taxa fixa para o trabalhador e uma taxa para a entidade patronal. Assim, existe também a obrigação, de todos os meses até ao dia dez, entregar no portal da Segurança Social a declaração mensal de remunerações.

Quanto às contribuições para a Segurança Social existiram várias verificações, isto é, verificou-se se o valor da declaração correspondia ao movimento a crédito na conta 245 - Contribuições para a Segurança Social, se o valor declarado foi pago na totalidade ou não e se os pagamentos registado na contabilidade a débito eram consistentes com os valores em dívida observados no portal da Segurança Social. Para além do referido anteriormente, foi também verificado o cumprimento dos prazos de entrega das declarações assim como dos pagamentos efetuados.

Por fim, de forma excecional devido ao Covid-19, as entidades no ano de 2020 puderam, em conformidade com o Decreto-Lei 10.º-F/2020, de 26 de março, pagar as contribuições através de prestações, pelo que foi necessário perceber se as prestações pagas cobriram na totalidade os valores em dívida.

Relativamente à conta 245, onde são registadas as contribuições efetuadas à Segurança Social, foi necessário verificar se, a 31 de dezembro de 2020, a conta apresentava um saldo credor cujo valor refletia a declaração de dezembro de 2020 que apenas terá lugar a pagamento no ano de 2021.

| EMPRESA: | | | | | | | | | | | | | P3C.7 |
|--|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|---------|
| P3C.7 - 24.5- CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURANÇA SOCIAL | | | | | | | | | | | | | 2020 |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | |
| | JANEIRO | FEVEREIRO | MARÇO | ABRIL | MAIO | JUNHO | JULHO | AGOSTO | SETEMBRO | OUTUBRO | NOVEMBRO | DEZEMBRO | |
| TOTAL LIQUIDADO | 258 931,93 | 261 007,18 | 263 899,20 | 266 099,47 | 251 570,52 | 287 145,25 | 337 381,52 | 257 365,52 | 242 729,15 | 242 588,51 | 242 538,43 | 474 438,75 | |
| DECLARAÇÃO DE REMUN. | 258 931,93 | 261 007,18 | 263 899,19 | 266 099,39 | 251 570,39 | 287 145,17 | 337 381,52 | 257 365,52 | 242 729,15 | 242 588,51 | 242 538,43 | 474 438,75 | |
| TOTAL DE PAGAMENTO | 258 931,93 | 261 007,18 | 263 899,19 | 266 099,39 | 251 570,39 | 287 145,17 | 337 381,52 | 257 365,52 | 242 729,15 | 242 588,51 | 240 275,29 | 474 438,75 | |
| Data limite de pagamento | 20/02/2020 | 31/03/2020 | 20/04/2020 | 20/05/2020 | 22/06/2020 | 20/07/2020 | 20/08/2020 | 21/09/2020 | 20/10/2020 | 20/11/2020 | 21/12/2020 | 20/01/2021 | |
| Data limite de envio | 10/02/2020 | 10/03/2020 | 13/04/2020 | 11/05/2020 | 12/06/2020 | 10/07/2020 | 10/08/2020 | 10/09/2020 | 12/10/2020 | 10/11/2020 | 10/12/2020 | 11/01/2021 | |
| Data de envio do Ficheiro | 07/02/2020 | 09/03/2020 | 08/04/2020 | 07/05/2020 | 03/06/2020 | 07/07/2020 | 07/08/2020 | 02/09/2020 | 06/10/2020 | 09/11/2020 | 07/12/2020 | 05/01/2021 | |
| Data do Pagamento | 20/02/2020 | 31/03/2020 | 20/04/2020 | 20/05/2020 | 22/06/2020 | 20/07/2020 | 20/08/2020 | | 20/10/2020 | 20/11/2020 | 21/12/2020 | 20/01/2021 | |
| Dif. (data envio-data limite) | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| Dif. (data pag.-data limite) | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| DIF.º PAGO/LIQ.º | 0,00 | 0,00 | -0,01 | -0,08 | -0,13 | -0,08 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -2 263,14 | 0,00 | 0,00 |
| DIF.º PAGO/DECL. REM. | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | -2 263,14 | 0,00 | 0,00 |
| DIF.º DECL. REM./LIQ.º | 0,00 | 0,00 | -0,01 | -0,08 | -0,13 | -0,08 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Comentários: A diferença verificada no mês de novembro foi contabilizada na conta 635211 | | | | | | | | | | | | | |
| EXECUTADO POR: | AN | AN | AN | AN | AN | AN | AN | AN | AN | AN | AN | AN | AN |
| DATA DE EXECUÇÃO: | 30/12/2020 | 30/12/2020 | 30/12/2020 | 30/12/2020 | 30/12/2020 | 30/12/2020 | 30/12/2020 | 30/12/2020 | 25/03/2021 | 25/03/2021 | 25/03/2021 | 25/03/2021 | |
| VERIFICADO POR: | | | | | | | | | | | | | |
| Pagamento contabilizado | 258 931,93 | 261 007,18 | 263 899,19 | 266 099,39 | 251 570,39 | 287 145,17 | 337 381,52 | 257 365,52 | 242 729,15 | 242 588,51 | 242 538,43 | 474 438,75 | #VALOR! |
| Saldo da subconta 245 | -258 931,93 | -261 007,18 | -263 899,20 | -266 099,48 | -251 570,61 | -287 145,47 | -337 381,82 | -257 365,82 | -242 729,45 | -242 588,51 | -242 538,43 | -474 438,75 | |
| Controlo crédito com saldo | OK | OK | OK | OK | -0,01 | -0,09 | -0,22 | -0,30 | -0,30 | OK | OK | OK | OK |
| Controlo contabilização pagam. | OK | OK | OK | OK | OK | OK | OK | OK | -0,30 | OK | -2 263,14 | #VALOR! | |

Figura 18 - Contribuições para a Segurança Social

Fonte: Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

6.6.4 Fundo de Compensação e Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho

O Fundo de Compensação (FC) e o Fundo de Garantia de Compensação do Trabalho (FGCT) encontra-se definido pela Lei n.º 70/2013, de 30 de agosto, em que a empresa deve, obrigatoriamente, entregar para o fundo as quantidades determinadas pela lei, relativamente a cada contrato de trabalho que vincule a entidade com o trabalhador.

Num primeiro momento, foi sempre verificado se as declarações foram entregues dentro do prazo e se o respetivo pagamento também cumpriu o prazo estabelecido, assim como também foi verificado se o pagamento efetuado correspondia ao valor da declaração.

Em termos contabilísticos, o FC deve ser contabilizado numa conta 41 – Investimentos Financeiros e o FGCT deve ser considerado na contabilidade como um gasto com pessoal. Assim, num segundo momento, foi verificada a correta contabilização dos fundos. Como existem dois fundos e, para além disso, a empresa poderá incorrer em despesas e juros, foi necessário verificar com mais atenção a sua contabilização.

Por último, foi ainda verificado, através do portal da *internet*, o valor relativo ao FC (onde se estabeleceu a comparação entre o valor na contabilidade e o obtido no portal) e se a empresa tem procedido aos pedidos de reembolso.

6.6.5 Imposto sobre o Valor Acrescentado

A entrega da declaração de IVA poderá ser feita mensalmente ou trimestralmente, de acordo com o estipulado no artigo 41.º do CIVA. Assim, junto do portal da Autoridade Tributária foram obtidas todas as declarações de forma a confirmar o cumprimento do prazo de entrega, sendo que de acordo com o artigo anteriormente referido, no caso das declarações mensais, a entrega deverá ocorrer até ao dia dez do segundo mês seguinte a que respeita a declaração, e nas declarações trimestrais, deverá ser até ao dia 15 do segundo mês após o término do trimestre.

Devido ao Covid-19, foi necessário ter em consideração que o Governo permitiu, através do Decreto-Lei 10.º-F/2020 de 26 de março, que os valores a pagar relativos a IVA, apurados nas declarações periódicas, fossem pagos de forma faseada (através de prestações). Assim, foi importante verificar se as prestações pagas acompanhavam a informação recolhida no portal da Autoridade Tributária e se a 31 de dezembro a conta 243 – Imposto sobre o valor acrescentado representava valor em dívida, ou não, em consonância com os valores comunicados pela Autoridade Tributária.

Contabilmente, as entidades devem fazer o apuramento de IVA de acordo com o regime que aplicam (numa base mensal ou trimestral), e por isso, no final do ano apenas poderão ter saldo as contas 2436 – IVA a pagar (credor), 2437 – IVA a recuperar (devedor), 2438 – IVA reembolsos pedidos (devedor) e/ou 2439 – Liquidações officiosas. Assim, a verificação efetuada partiu das contas 243, que apresentavam saldos, em que foram cruzados os respetivos saldos com os resultados de liquidação das declarações entregues no final do ano (novembro e dezembro 2020 ou quarto trimestre de 2020), o que permitiu verificar a consistência dos saldos apresentados.

| EMPRESA: | | P3C.5 - 24.3 | | | | | | | | | | | |
|---|---------------------------------------|--------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| P3C.5 2020 | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| NIF: 500810265 | | JANEIRO | FEVEREIRO | MARÇO | ABRIL | MAIO | JUNHO | JULHO | AGOSTO | SETEMBRO | OUTUBRO | NOVEMBRO | DEZEMBRO |
| Consolidada | IVA APURAMENTO | | | | | | | | | | | | |
| | IVA a pagar | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | IVA a recuperar | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | IVA reembolso pedido | 741 216,07 | 419 447,41 | 462 808,81 | 434 494,39 | 362 878,36 | 375 739,24 | 505 733,82 | 341 526,82 | 344 023,90 | 393 076,32 | 481 829,53 | 534 680,70 |
| | APURAMENTO IVA A PAGAR | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| | DATA DE PAGAMENTO | N/A | N/A | N/A | N/A | N/A | N/A | N/A | N/A | N/A | N/A | N/A | N/A |
| | DATA LIMITE PAGAMENTO | 19/03/2020 | 20/04/2020 | 25/05/2020 | 25/06/2020 | 27/07/2020 | 25/08/2020 | 25/09/2020 | 19/10/2020 | 19/11/2020 | 16/12/2020 | 01/03/2021 | 01/03/2021 |
| | DIF. (DATA PAG.-DATA LIMITE PAG.) | N/A | N/A | N/A | N/A | N/A | N/A | N/A | N/A | N/A | N/A | N/A | N/A |
| DP/VAAT | APURAMENTO IVA A RECUPERAR | | | | | | | | | | | | |
| | APURAMENTO IVA REEMBOLSO | 741 216,07 | 419 447,41 | 462 808,81 | 434 494,39 | 362 878,36 | 375 739,24 | 505 733,82 | 341 526,82 | 344 023,90 | 393 076,32 | 481 829,53 | 534 680,70 |
| | PRÁZO DA DECLARAÇÃO (DP ou FP) | DP | DP | DP | DP | DP | DP | DP | DP | FP | DP | DP | DP |
| | DATA LIMITE DE ENVIO DA DP/VA | 10/03/2020 | 13/04/2020 | 19/05/2020 | 19/06/2020 | 17/07/2020 | 17/08/2020 | 21/09/2020 | 13/10/2020 | 10/11/2020 | 10/12/2020 | 24/01/2021 | 24/02/2021 |
| | DATA ENVIO DA DECLARAÇÃO | 05/03/2020 | 07/04/2020 | 07/05/2020 | 04/06/2020 | 03/07/2020 | 30/07/2020 | 01/09/2020 | 01/10/2020 | 16/11/2020 | 04/12/2020 | 08/01/2021 | 22/02/2021 |
| | DIF. (DATA ENVIO - DATA LIMITE ENVIO) | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | -5 | ok | ok | ok |
| | DIFERENÇAS | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Comunicação dos elementos das faturas | | | | | | | | | | | | | |
| | Data de comunicação (Saft) | 10/02/2020 | 10/03/2020 | 09/04/2020 | 08/05/2020 | 08/06/2020 | 08/07/2020 | 07/08/2020 | 08/09/2020 | 08/10/2020 | 11/11/2020 | 10/12/2020 | 12/01/2021 |
| | Data de comunicação (Saft rendas) | 10/02/2020 | 10/03/2020 | 07/04/2020 | 08/05/2020 | 08/06/2020 | 08/07/2020 | 07/08/2020 | 08/09/2020 | 08/10/2020 | 11/11/2020 | 10/12/2020 | 11/01/2021 |
| | Data limite de comunicação | 12/02/2020 | 12/03/2020 | 12/04/2020 | 12/05/2020 | 12/06/2020 | 12/07/2020 | 12/08/2020 | 12/09/2020 | 12/10/2020 | 12/11/2020 | 12/12/2020 | ok |
| | Dif. (Data Comm. e a data limite) | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok | ok |
| COMENTÁRIOS: A declaração de setembro não se encontra enviada fora de prazo. Foi efetuada uma declaração de substituição no dia 16/11/2020 e por isso aparece como foram de prazo | | | | | | | | | | | | | |
| | EXECUTADO POR: | AN | AN | AN | AN | AN | AN | AN | AN | AN | AN | AN | AN |
| | DATA DE EXECUÇÃO: | 16/03/2021 | 16/03/2021 | 16/03/2021 | 16/03/2021 | 16/03/2021 | 16/03/2021 | 16/03/2021 | 16/03/2021 | 16/03/2021 | 16/03/2021 | 16/03/2021 | 17/03/2021 |
| | VERIFICADO POR: | | | | | | | | | | | | |

Figura 19 - Declarações de IVA e pagamentos

Fonte: Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

6.6.6 Imposto Municipal sobre Imóveis

O Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) é apurado de acordo com o Código do IMI sendo que, de acordo com o artigo 113.º do mesmo código, as entidades quando efetuam o pagamento do IMI estão sempre a pagar o ano anterior à data da liquidação, por isso, em 2020 foi pago o imposto de 2019.

Assim, se a entidade proceder da maneira correta, respeitando o princípio do regime do acréscimo consagrado no SNC, em 2019, terá sido efetuada uma estimativa de IMI com lugar a pagamento em 2020. A primeira verificação passou por verificar se a estimativa efetuada em 2019 correspondeu aos pagamentos efetuados em 2020. Se isso não aconteceu, foi sempre verificado se o cliente procedeu de forma correta a esta alteração de estimativa, ou seja, de acordo com a NCRF quatro – Políticas contabilísticas,

alterações nas estimativas contabilísticas e erros, homologada pelo Aviso n.º 8256/2015, que estipula que seja feita uma correção prospetiva com impacto nos resultados do ano.

E por último, verificou-se a consistência da estimativa efetuada de IMI relativo ao ano de 2020 pago apenas em 2021. As entidades tiveram de proceder a um acréscimo de gastos de forma a contabilizar o gasto de IMI ainda no ano de 2020. Assim sendo, a melhor estimativa irá corresponder à aplicação das taxas definidas para o concelho onde estão sediados os imóveis sobre o valor patrimonial tributário.

6.6.7 Imposto Único de Circulação

O Imposto Único de Circulação (IUC) é um imposto que, de acordo com o artigo número dois do Código do IUC aprovado pela Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, tributa os veículos com matrícula registada em Portugal e aqueles que circulam em território nacional por mais de 183 dias que não sejam veículos de mercadorias com um peso igual ou superior a doze toneladas.

Após serem recolhidas todas as informações, relativas a pagamentos de IUC, e preenchido o papel de trabalho, foi verificado se os valores registados a débito na conta destinada pela entidade para contabilizar este imposto correspondiam aos pagamentos observados no portal. Para além disso, era também verificada a adequação da conta para este registo.

6.7 Análise de investimentos financeiros e outros títulos de negociação

Os investimentos financeiros e outros títulos de negociação devem encontrar-se registados na contabilidade na conta 41 – Investimentos Financeiros ou na conta 14 – Outros instrumentos financeiros.

De acordo com as normas de contabilidade definidas pelo SNC, na conta 41 devem ser incluídos os instrumentos que se esperam que continuem na entidade para lá do período normal e que por isso não se esperam que sejam alienados antes desse período, assim, nesta conta, devem estar incluídas participações noutras entidades e participações mensuradas pelo método da equivalência patrimonial, método do custo e/ou justo valor. No caso da conta 14, devem estar as participações que se esperam alienar no curto prazo e que se encontram mensuradas ao justo valor.

Assim, inicialmente, foi sempre analisado se o instrumento financeiro em causa foi corretamente classificado tendo em conta o normativo contabilístico. Caso a classificação não fosse a mais adequada, recomendava-se a reclassificação ao cliente.

Posteriormente, verificou-se a mensuração dos instrumentos financeiros detidos para negociação através do papel de trabalho, em formato *excel*, denominado por “A2I – Ativos financeiros detidos para negociação”. O objetivo foi determinar se os valores relativos a diferenças de justo valor calculados pela entidade coincidiam com os valores apurados pela PBC. Para isso, foi necessário ter um documento enviado pela entidade gestora das participações evidenciando o montante em moeda e em quantidade a 31 de dezembro de 2020 para cada tipo de instrumento e/ou um extrato da entidade bancária com a mesma referência temporal evidenciando o justo valor à data e também o lançamento efetuado na contabilidade pela entidade relativamente a variações do justo valor.

Nos instrumentos financeiros de moeda nacional, o processo foi relativamente simples, em que comparou-se o justo valor registado na contabilidade e o justo valor verificado no documento bancário. A variação foi obtida através da diferença entre o justo valor a data do encerramento de contas do ano 2020 e o justo valor à data do último exercício encerrado (31 de dezembro de 2019), sendo que se a diferença for positiva estamos perante um aumento de justo valor contabilizado numa conta de resultados (771 – Ganhos por aumentos de justo valor em instrumentos financeiros) e se for negativa trata-se de uma redução de justo valor contabilizado também numa conta de resultados (661 – Perdas por reduções de justo valor em instrumentos financeiros).

| EMPRESA: | Titulos | Data de aquisição | Aquisição | Quantidade | Valor unitário | Valor de aquisição | Justo valor a 31/12/2019 | Valorização da carteira de 2019 a 2020 | Juros corridos líquidos | Total da carteira 31/12/2020 | Justo valor unitário | Justo valor 31/12/2020 | Diferença (variação do justo valor no período) |
|----------|-----------------------------|-------------------|------------|------------|----------------|--------------------|--------------------------|--|-------------------------|------------------------------|----------------------|------------------------|--|
| | CANDR BONDS € | Obr | 0,00 | 179,20 | | | 393 637,89 € | 393 637,89 € | 0,00 € | | 2 196,86 € | 393 677,31 € | 39,42 € ok |
| 21 | CANDR BONDS € | Obr | 15/01/2018 | 36,20 | 2 168,68 | 78 506,22 € | | 79 516,37 € | | | | | |
| 21 | CANDR BONDS € | Obr | 22/07/2016 | 37,00 | 2 186,06 | 80 894,22 € | | 81 275,68 € | | | | | |
| 64 | CANDR BONDS € | Obr | 15/12/2016 | 71,00 | 2 184,49 | 155 098,79 € | | 155 961,44 € | | | | | |
| 114 | CANDR BONDS € | Obr | 19/12/2017 | 35,00 | 2 197,28 | 76 904,80 € | | 76 982,40 € | | | | | |
| | ISHARES EURO CORPORA | Obr | 0,00 | 742,00 | | | 103 434,80 € | 103 434,80 € | 0,00 € | | 142,11 € | 105 447,48 € | 2 012,68 € ok |
| 52 | ISHARES EURO CORPORA | Obr | 14/12/2016 | 596,00 | 134,49 | 80 156,04 € | | 83 082,40 € | | | | | |
| 94 | ISHARES EURO CORPORA | Obr | 15/12/2017 | 146,00 | 137,03 | 20 000,00 € | | 20 352,40 € | | | | | |
| | FLOSSBACH VON STROCH | Fundo | 0,00 | 1 268,00 | | | 152 248,76 € | 152 248,76 € | 0,00 € | | 116,94 € | 150 815,92 € | -1 432,84 € ok |
| 80 | FLOSSBACH VON STROCH | Fundo misto | 20/07/2017 | 334,00 | 109,90 | 36 706,60 € | | 40 103,38 € | | | | | |
| 81 | FLOSSBACH VON STROCH | Fundo misto | 08/09/2017 | 689,00 | 100,37 | 75 355,91 € | | 82 728,23 € | | | | | |
| 109 | FLOSSBACH VON STROCH | Fundo misto | 19/12/2017 | 245,00 | 110,97 | 27 187,65 € | | 29 417,15 € | | | | | |
| | DWS CONCEPT KALDEMOR | Fundo | 0,00 | 1 042,00 | | | 155 268,42 € | 155 268,42 € | 0,00 € | | 147,59 € | 153 788,78 € | -1 479,64 € ok |
| 83 | DWS CONCEPT KALDEMOR | Fundo misto | 14/09/2017 | 837,00 | 133,38 | 111 813,96 € | | 124 721,37 € | | | | | |
| 110 | DWS CONCEPT KALDEMOR | Fundo misto | 19/12/2017 | 205,00 | 135,22 | 27 720,10 € | | 30 547,05 € | | | | | |
| | SANT. AÇÕES PORTUGAL | Ações | 0,00 | 10 857,55 | | | 49 775,33 € | 49 775,33 € | 0,00 € | | 4,20 € | 45 638,62 € | -4 136,71 € ok |
| 8 | SANT. AÇÕES PORTUGAL | Ações | 12/01/2016 | 780,60 | 22,53 | 17 591,00 € | | 3 578,86 € | | | | | |
| 28 | SANT. AÇÕES PORTUGAL | Ações | 12/12/2016 | 709,23 | 21,76 | 15 434,22 € | | 3 251,39 € | | | | | |
| 83 | SANT. AÇÕES PORTUGAL | Ações | 14/12/2017 | 369,74 | 27,44 | 10 693,39 € | | 1 786,75 € | | | | | |
| 1 | SANT. AÇÕES PORTUGAL | Ações | 8 977,52 | | | | | 41 158,35 € | | | | | Ver PT 2020 |
| | SANT. AÇÕES EUROPA | Ações | 0,0000 | 22 329,84 | | | 117 296,08 € | 117 296,08 € | 0,00 € | | 0,01 € | 111 964,07 € | -5 332,01 € ok |
| 5 | SANT. AÇÕES EUROPA | Ações | 12/01/2016 | 0,00 | 4,13 | 0,00 € | | 0,00 € | | | | | |
| 42 | SANT. AÇÕES EUROPA | Ações | 12/12/2016 | 0,00 | 4,57 | 0,00 € | | 0,00 € | | | | | |
| 82 | SANT. AÇÕES EUROPA | Ações | 13/09/2017 | 6 405,03 | 5,02 | 32 123,80 € | | 33 644,90 € | | | | | |

Figura 20 - Instrumentos financeiros em moeda nacional

Fonte: Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

Nos instrumentos financeiros de moeda estrangeira, o procedimento foi o mesmo, apenas existe a complexidade de serem determinadas quais as diferenças de câmbio, o que poderá induzir o contabilista da entidade em erro e serem contabilizadas diferenças de câmbio quando as diferenças que existiam era de justo valor ou vice-versa. O essencial foi num primeiro momento calcular a diferença por justo valor e só depois calcular a diferença de câmbio.

Assim, foi calculada a diferença entre o justo valor a 31 de dezembro de 2020 na moeda estrangeira e o justo valor a 31 de dezembro de 2019 na mesma moeda. Essa diferença é a diferença de justo valor, apenas não está em moeda nacional, assim para converter para moeda nacional (euros) bastou, a essa diferença, aplicar a taxa de câmbio adequada (essa informação foi sempre obtida no site da *internet* do Banco de Portugal). Por fim, para calcular a diferença de câmbio foi efetuado o seguinte cálculo:

$$\text{Justo valor € (31 /12/2020)} - \text{Justo valor € (31 /12/2019)} - \text{Diferença do justo valor €}$$

Figura 21 - Apuramento de diferenças de câmbio em instrumentos financeiros

Sempre que a diferença era superior a zero, a diferença de câmbio foi favorável e por isso considerada como rendimento do período, caso fosse inferior a zero, era considerada como gasto do período.

Posteriormente, depois de estarem todos os cálculos efetuados, os movimentos de abertura, a débito e a crédito nas contas da contabilidade foram inseridos no papel de trabalho A2I referido anteriormente, permitindo verificar se existiam divergências ou não. No caso de existirem divergências, havia uma comunicação ao cliente referindo de forma detalhada as diferenças verificadas e quando eram materiais recomendava-se a sua correção.

| RÚBRICAS A NÍVEL | | Data | | Trabalhado por | | Índice | | Data Rev. | | Rev. | |
|--|---|---------------------|---------------------|---------------------------------------|------------------|---------------------|--------------------------------------|--------------------|--------------------|----------|--|
| Ativos financeiros detidos para negociação | | 06/04/21 | | Aneves | | Az1 01 | | 12/04/21 | | Pcardoso | |
| Conta | Nome | Saldo inicial | Mov. Débito | Mov. Crédito | Saldo 31/12/2020 | % Var | Observações | Controlo carteira | | | |
| 14210 | Obrigações - BPI PRIV.BANKING | 366 730,78 | | 2 573,75 | 364 157,03 | -71% | ok - juros com pequena diferença | 0,00 € | | | |
| 14212 | Obrigações - Novo Banco | 1 402,72 | 8 425,12 | | 9 827,84 | 8573% | ok | 0,00 € | | | |
| 14213 | Obrigações - BST Priv | 2 760 204,00 | 7 530,00 | 1 239 252,00 | 1 528 482,00 | -8058% | Erro no calculo do JV | 10 875,00 € | | | |
| 14216 | Títulos Dossier 12345678902.06 - Banco Santander | 4 825 001,13 | 473 702,99 | 571 014,96 | 4 727 689,16 | -206% | ok - juros com pequena diferença | -0,00 € | | | |
| 14217 | Títulos Dossier 0045.6765.0987 - Caixa G. Depositos | 5 077 166,28 | 2 324 723,74 | 2 110 126,36 | 5 291 763,66 | 406% | Diferenças de cambio, mal registadas | 53 702,01 € | | | |
| 14218 | Aplicações - CGD - "USD" 0123 987645.987 | 1 358 238,91 | 36 110,34 | 196 677,20 | 1 197 732,05 | -1341% | ok - juros com pequena diferença | -0,00 € | | | |
| 14219 | Obrigações - BST Priv. (NOK) | 910 205,50 | 1 525,74 | 475 716,52 | 436 014,72 | -10876% | Diferenças de cambio, mal registadas | -0,01 € | | | |
| 143101 | NexponortX | 2 100,00 | | | 2 100,00 | 0% | OK | 0,00 € | | | |
| | | 15 301 109,32 | | | 13 557 766,46 | | | 64 577,00 € | | | |
| | | | Obtido neste PT | Contabilizado no mapa do contabilista | | | Diferença | | | | |
| Controlo Justo valor | | 771 | 661 | 771 | 661 | 771 | 661 | total | | | |
| Total da contabilizado | | | | | | | | | | | |
| Resumo ficheiros | | | | | | | | | | | |
| 14210 | Obrigações - BPI PRIV.BANKING | 0,00 € | -2 573,75 € | | -2 573,75 € | 0,00 € | | 0,00 € | 0,00 € | | |
| 14212 | Obrigações - Novo Banco | 8 425,12 € | 0,00 € | 8 425,12 € | | 0,00 € | | 0,00 € | 0,00 € | | |
| 14213 | Obrigações - BST Priv | 0,00 € | -3 345,00 € | 7 530,00 € | | -7 530,00 € | | -3 345,00 € | -10 875,00 € | | |
| 14216 | Títulos Dossier 41236019020.06 - Banco Santander | 84 757,28 € | -17 623,00 € | 84 757,26 € | | -17 623,00 € | 0,02 € | 0,46 € | 0,03 € | | |
| 14217 | Títulos Dossier 0093.43450.830 - Caixa G. Depositos | 161 806,92 € | -5 861,44 € | 159 211,50 € | | -5 861,90 € | 2 595,42 € | 0,46 € | 2 595,89 € | | |
| 14218 | Aplicações - CGD - "USD" 0093 699872.670 | 36 110,34 € | -18,74 € | 36 110,34 € | | -18,74 € | 0,00 € | | -0,00 € | | |
| 14219 | Obrigações - BST Priv. (NOK) | 6 833,62 € | 0,00 € | 1 525,74 € | | 0,00 € | 5 307,88 € | 0,00 € | 5 307,88 € | | |
| | Total | 297 933,28 € | -29 421,93 € | 297 559,96 € | | -26 077,39 € | 373,32 € | -3 344,54 € | -2 971,21 € | | |

Figura 22 - Justo valor nos ativos financeiros detidos para negociação

Fonte: Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

6.8 Análise de investimentos não financeiros

A análise dos investimentos não financeiros inclui as contas 42 – Propriedades de investimento, 43 – Ativos fixos tangíveis, 44 – Ativos intangíveis, 45 – Investimentos em curso e 46 – Ativos não correntes detidos para venda.

No momento da aquisição foi sempre necessário atender que de acordo com a Estrutura Conceptual do SNC, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho e alterada pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de dois de junho, apenas deve ser reconhecido um ativo quando se espera que esse bem produza benefícios económicos futuros para a entidade e que tenha um valor que se possa mensurar com fiabilidade. Assim, a primeira verificação efetuada na aquisição de um bem classificado numa das contas anteriormente mencionadas, passou por verificar se, de facto, essa aquisição se enquadrava como ativo na contabilidade e, posteriormente, verificou-se se a classificação foi a mais correta e adequada, tendo em conta que:

- Reconhece-se uma propriedade de investimento quando, segundo a NCRF onze – Propriedades de investimento, aprovada pelo Aviso n.º 8256/2015, se tratar de uma propriedade que a entidade detém com o objetivo de obter rendas, valorização do capital ou em ambas as situações, e nunca como sendo um ativo adquirido para uso numa unidade de produção ou para outras utilizações da entidade;
- Reconhece-se um ativo fixo tangível, de acordo com a NCRF sete– Ativos fixos tangíveis, prescrita pelo Aviso n.º 8256/2015, se o ativo tiver como objetivo

principal o uso na produção, para servir de base para o fornecimento de bens e serviços ou ainda para fins administrativos e do qual se espera uma utilização por mais do que um exercício económico;

- Reconhece-se um ativo intangível com base na NCRF seis – Ativos intangíveis, homologada pelo Aviso n.º 8256/2015, em que trata-se de um ativo não monetário, identificável (é possível separar ou dividir este ativo da entidade e resultar de direitos contratuais ou outros direitos legais) e sem substância física;
- Reconhece-se um investimento em curso quando o ativo ainda não se encontra nas condições idealizadas para estar em funcionamento, sendo que o seu reconhecimento e mensuração é efetuado de acordo com a norma de contabilidade aplicável para o tipo de ativo;
- E para reconhecer-se um ativo não corrente detido para venda é necessário atender à NCRF oito – Ativos não correntes detidos para venda e unidade operacionais descontinuadas, que refere que deve ser um ativo que cumpra a definição de ativo não corrente e esteja disponível de imediato para venda para ser classificado na conta 46.

Todos estes pormenores eram observados através do documento comprovativo da compra do bem (fatura ou fatura-recibo) e através da indagação do órgão de gestão sobre a afetação do ativo na entidade.

No caso da entidade reconhecer bens de reduzido valor e que se esperam que tenha uma utilização no curto prazo, mas que cumprem a definição de ativo e, por isso, devem ser reconhecidos como tal, foi necessário ter em atenção que a entidade deve preocupar-se em abater bens que já não estejam operacionais ou que já nem sequer estão a ser utilizados, sendo que os bens adquiridos em datas já antigas ou bens totalmente depreciados, o cliente foi questionado sobre a sua operacionalidade. A principal ideia transmitida pela ROC responsável é que, de facto, contabilizar como ativo, bens que cumpram a definição e que tenham um valor reduzido, é correto, o que não é correto é o cliente manter esses bens quando eles já não existem e quando a entidade já os substituiu por outros, mas não retirou da contabilidade os bens inutilizados.

Posteriormente, a entidade, devido à utilização do ativo, deve proceder as depreciações e amortizações, poderá fazê-lo ao longo do ano (reconhecido as depreciações numa base mensal) ou poderá reconhecer na totalidade as depreciações do ano a 31 de dezembro, sendo que este último método é o mais usado pelas entidades. Geralmente, as

depreciações e amortizações são geradas de forma automática através do *software* da contabilidade ou outro *software* responsável pela gestão de imobilizado, no entanto, foi necessário atender que os próprios programas podem reportar valores incorretos, por exemplo, porque a vida útil esperada do ativo não está inserida corretamente no programa ou porque foi estimada uma taxa de depreciação e no programa está outra taxa que não a definida, pelo que foi sempre solicitado ao cliente o envio dos mapas de imobilizado, discriminando cada ativo, de forma a observar as depreciações do ano e acumuladas.

De forma a verificar a consistência do saldo inicial do ano relativo ao ativo e as depreciações acumuladas, aquisições, abates de bens e saldo final (quantia escriturada líquida) dos ativos fixos tangíveis inscritos na contabilidade, foi utilizado o papel de trabalho, em formato *excel*, com a designação “A1A – Ativos Fixos Tangíveis”. Com o auxílio do balancete, dos mapas enviados pelo cliente relativo ao imobilizado e do *ASD Auditor*, procedeu-se ao preenchimento do papel de trabalho. Este procedimento foi essencial para testar os saldos finais do ano, sendo que o “Valor líquido” reportado neste procedimento deverá coincidir com a rubrica de balanço relativa aos ativos fixos tangíveis. Para além disso, o seu preenchimento também foi essencial para analisar a nota do anexo relativa à rubrica anteriormente mencionada.

Assim, para um correto preenchimento efetuou-se o seguinte:

- O saldo inicial na grelha superior do papel de trabalho reflete o valor relativo ao saldo de abertura do ano de 2020 para a conta do ativo fixo tangível, incluindo investimentos em curso para esse grupo de ativos, e o saldo inicial na grelha inferior reflete ao valor do saldo de abertura do ano de 2020 para a conta de depreciações acumuladas relativo ao mesmo grupo de ativo;
- A reavaliação adequa-se apenas aos ativos que estão mensurados pelo modelo da revalorização, sendo que é considerada a avaliação feita para o ano de 2020 para o grupo de ativos;
- Os aumentos, na parte superior, foram obtidos através dos débitos efetuados nas contas de ativos de imobilizado originados por aquisições efetuadas no ano de 2020 e, na parte inferior, os valores foram observados através do aumento das depreciações observadas a débito na conta de gastos 64 – Gastos de depreciação e de amortização por contrapartida do crédito da conta 438 – Depreciações acumuladas;

- Os abates ou alienações, no quadro superior, referem-se ao valor registado na aquisição relativo ao ativo que foi abatido ou alienado e, no quadro inferior, as respetivas depreciações acumuladas para o bem abatido ou alienado;
- E as transferências para ativos fixos tangíveis refletem as transferências entre contas, pelo que deve se ter em consideração a origem dos débitos na conta de ativo, determinando se na sua origem está um crédito noutra conta de ativo, como na conta de propriedade de investimento ou outro ativo.

| Empresaa: | | | | | | | | Data | Trabalhada por | Índice |
|-----------------------------------|-------------------------|------------------------|-------------------|---------------------|-------------------|------------------------------|-----------------|---------------------|-----------------------|---------------------|
| Título | | | | | | | | 02/02/21 | | A1A |
| Activos fixos tangíveis | | | | | | | | | | |
| Fonte : Balancete c/ referencia a | | 31/12/20 | | | | | | | | |
| | TERRENOS REC.NAT. | EDIF.E OUT. CONSTR. | EQUIP. BASICO | EQUIP. TRANSP. | EQUIP. ADMINIST. | Outros Activos Fixos Tang | SUBTOTAL | IMOB. EM CURSO | AD.P/CT IMOB.CORP. | TOTAL |
| CUSTO/REAVALIAÇÃO | | | | | | | | | | |
| 3 | SALDO INICIAL | 50 398,70 | 470 271,95 | 1 177 175,01 | 838 230,48 | 272 817,48 | 0,00 | 2 808 893,62 | 600 000,00 | 3 408 893,62 |
| 1 | REAVALIAÇÃO | | | | | | | 0,00 | | 0,00 |
| 2 | AUMENTOS | | | 60 247,76 | 25 952,79 | 9 533,18 | 7 199,53 | 102 933,26 | | 102 933,26 |
| 3 | ABATES / ALIENAÇÕES | | | | (11 251,96) | | | (11 251,96) | | (11 251,96) |
| 4 | TRANSF.PROP.INVENST. | | | | | | | 0,00 | | 0,00 |
| 5 | TRANSF.ENTRE CT | | | | | | | 0,00 | | 0,00 |
| 5 | SALDO FINAL | 50 398,70 | 470 271,95 | 1 237 422,77 | 852 931,31 | 282 350,66 | 7 199,53 | 2 900 574,92 | 0,00 | 3 500 574,92 |
| AMORTIZAÇÕES | | | | | | | | | | |
| 3 | SALDO INICIAL | | 368 116,03 | 1 055 309,72 | 731 193,45 | 255 153,96 | 0,00 | 2 409 773,16 | 0,00 | 2 409 773,16 |
| 1 | REAVALIAÇÃO | | | | | | | 0,00 | | 0,00 |
| 2 | AUMENTOS | | 7 202,00 | 57 241,16 | 79 598,06 | 16 800,82 | 7 199,53 | 168 041,57 | | 168 041,57 |
| 3 | ABATES | | | | (11 251,96) | | | (11 251,96) | | (11 251,96) |
| 4 | CORREÇÕES DIF'S ANTIGAS | | | | | | | 0,00 | | 0,00 |
| 5 | TRANSF.ENTRE CT | | | | | | | 0,00 | | 0,00 |
| 5 | SALDO FINAL | 0,00 | 375 318,03 | 1 112 550,88 | 799 539,55 | 271 954,78 | 7 199,53 | 2 566 562,77 | 0,00 | 2 566 562,77 |
| 7 | VALOR LIQUIDO | 50 398,70 | 94 953,92 | 124 871,89 | 53 391,76 | 10 395,88 | 0,00 | 334 012,15 | 0,00 | 600 000,00 |

Figura 23 - Ativos fixos tangíveis

Fonte: Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

Para os restantes ativos depreciáveis, quando eram detidos pela entidade auditada (propriedades de investimento e ativos intangíveis), o raciocínio utilizado para verificar a veracidade dos cálculos foi exatamente igual.

Relativamente aos ativos não correntes detidos para venda que constavam no balanço a 31 de dezembro de 2020, foi efetuado o procedimento de indagar o órgão de gestão, no sentido de perceber porque razão este ativo ainda não teria sido vendido. De acordo com o parágrafo oito da NCRF oito, a venda deste tipo de bens, deve ocorrer num prazo de um ano, poderá ir para lá de um ano se existirem circunstâncias, não controladas pela entidade, e se for determinado que a entidade tem um plano para vender o ativo. No ano 2020, devido ao Covid-19, foi necessário atender que este acontecimento pode ter tido um impacto direto na venda de ativos, devido à incerteza vivida, assim, o órgão de gestão foi sempre questionado, pela ROC responsável, neste aspeto, no sentido de perceber se a

pandemia atrasou a venda e o que a entidade estava a fazer ou planeava fazer para concretizar a sua venda.

6.9 Análise de acréscimos e diferimentos de gastos e rendimentos

Segundo a Estrutura Conceptual do SNC, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho e alterada pelo Decreto-Lei n.º 98/2015 de dois de junho, declara que um dos pressupostos subjacentes à preparação das demonstrações financeiras é o do regime do acréscimo, que estabelece que as transações e os efeitos dessas transações são reconhecidos pela entidade quando ocorrem independentemente do momento em que ocorre o seu recebimento ou pagamento.

O acréscimo é reconhecido quando surge a necessidade de reconhecer um gasto ou rendimento que apenas é pago ou recebido no exercício seguinte, mas que o período a que diz respeito é o do exercício, para além disso, o documento suporte da transação apenas é gerado no período seguinte, por exemplo, os juros de um depósito a prazo incorridos em 2020 que apenas serão recebidos em janeiro de 2021. O diferimento é reconhecido quando no exercício existe um documento suporte relativo a gastos ou rendimentos que abrangem mais do que um período, em que surge a necessidade de diferir o montante relativo ao período seguinte para ser reconhecido em resultados no período correto, como por exemplo, uma fatura relativa a um seguro automóvel com período de setembro de 2020 a setembro de 2021.

A situação mais analisada durante o período de estágio foi o diferimento de gastos relativo a seguros. Para isso, foi utilizado como papel de trabalho um ficheiro, denominado por “A2H – Diferimentos”, em formato *excel*, utilizado para recalculer o montante a diferir, comparando o valor apurado com o valor diferido pela entidade. Para preencher todos os campos, analisou-se cada um dos documentos que servem de suporte à despesa (recolhidos nas visitas efetuadas ao cliente) que foram incluídos na amostra, verificando se:

- O documento suporte é o adequado: este tipo de gasto foi muitas vezes contabilizado através de um comprovativo de pagamento do banco, isto não está correto. Nos casos em que isto aconteceu, o cliente foi alertado para que seja sempre utilizado suporte documental correto e adequado, nomeadamente, contabilizar a despesa através de uma fatura. Pois é a fatura que determina de que maneira deve ser contabilizado este seguro, por exemplo, se for um seguro

automóvel deve ser contabilizado na conta 62 – Fornecimentos e serviços externos, mas se for um seguro de acidentes de trabalho deve ser contabilizado na conta 63 – Gastos com pessoal;

- O período do seguro abrange mais do que um período económico: quando abrange mais do que um período é necessário diferir o montante que não é relativo ao período em análise;
- A entidade efetuou o diferimento do gasto ou não e alertar o cliente nos casos em que o diferimento não foi efetuado pelos montantes corretos ou não foi efetuado.

| Doc | N.º | Seguradora | Data emissão | Data de pagamento | Apólice n.º | Início | Fim | Ramo | Obs | Valor |
|-----------------------------------|---------------------------------|--------------------|----------------------|-------------------|-------------------------|------------|-----------------------------|--------------------|-------------------------------|------------------|
| 10 | R 05320098104 | CA Seguros | 14/01/2020 | 16/01/2020 | 1630429 | 13/01/2020 | 13/01/2021 | Multirriscos | Referência à Av. 5 de outubro | 878,2 |
| 16 | F 2020001/01162129 | Tranquilidade | 02/04/2020 | 02/04/2020 | 9 001 511 756 | 04/04/2020 | 03/04/2021 | Automóvel | STILL Matrícula: 516345F0 | 80,28 |
| 17 | F 2020001/03463635 | Tranquilidade | 06/10/2020 | 17/09/2020 | 6 319 220 | 17/09/2020 | 16/09/2021 | Automóvel | STILL Matrícula: 512014014118 | 53,96 |
| 21 | Fatura/Recibo FT 3/000210278271 | CA Seguros | 25/06/2020 | 24/06/2020 | 2 006 567 | 01/07/2020 | 01/10/2020 | Acidentes Trabalho | | 1 090,91 |
| Total analisado - 6263 | | | | | | | | | | 7 224,07 |
| Mov. não analisado | | | | | | | | | | 4 046,26 |
| Saldo em 31-12-2020 | | | | | | | | | | 11 270,33 |
| Seguros a liquidar especialização | | | | | | | | | | |
| N.º doc Contabilidade | Apólice n.º | Valor Total Seguro | Valor a contab. 2020 | | Valor a diferir p/ 2021 | | Valor diferido pela empresa | Diferença | | |
| | | | Dias | Valor | Dias | Valor | | | | |
| 20200131 0004 44 | 1 630 429 | 878,2 | 353 | 847,01 | 13 | 31,19 | 0 | -31,19 | | 0,00 |
| 202 004 300 006 117 | 9 001 511 756 | 80,28 | 271 | 59,77 | 93 | 20,51 | 0 | -20,51 | | 0,00 |
| 202 009 300 006 333 | 6 319 220 | 53,96 | 105 | 15,57 | 259 | 38,39 | 0 | -38,39 | | 0,00 |
| 202004300004216 | 2 006 567 | 1 090,91 | 91 | 1090,91 | | | 0 | 0,00 | | 0,00 |
| | | 7224,07 | | 2458,14 | | 327,24 | | -327,24 | | Imaterial |
| Não analisado | | | | | | | | 101,2 | | |
| Seguros diferidos - 2811 | | | | | | | | 101,2 | | |

Figura 24 - Análise de acréscimos e diferimentos

Fonte: Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

Os montantes a diferir determinados no papel de trabalho foram calculados ao dia e, por isso, o que aconteceu muitas vezes foi que os valores diferidos pela entidade não eram concordantes com os valores determinados pela SROC, o importante nesta análise foi determinar se essa diferença era material ou não. E no caso de ser material, recomendar ao cliente que fosse efetuado o reajustamento.

Ainda relativamente à verificação da aplicação do regime do acréscimo, foi verificado, na última visita ao cliente relativamente ao ano de auditoria 2020, a especialização das despesas de eletricidade, água e serviços de comunicação (*internet* e telefones), pois as empresas que prestam estes serviços faturam no mês seguinte os serviços prestados no mês anterior, sendo assim, as faturas apenas são consideradas no ano de 2021 mas deve

ser efetuada uma estimativa relativamente a estes gastos em 2020 e foi neste ponto que incidiu a auditoria.

Por último, nas entidades que têm *rappel* emitido pelos fornecedores relativo ao ano de 2020, foi efetuada uma análise física aos documentos contabilizados em janeiro de 2021 emitidos pelos fornecedores, com o objetivo de verificar se esse *rappel* foi considerado corretamente no ano de 2020 (acréscimo de rendimentos).

6.10 Análise de subsídios e outros apoios no âmbito do Covid-19

O ano de 2020 existiram variadíssimos subsídios e apoios atribuídos pelo Estado e por entidades públicas, com o objetivo de fazer face a problemas e situações delicadas originadas pela pandemia.

A análise, relativamente a este assunto, incidiu sobretudo sobre o tipo de classificação efetuado, o momento temporal em que o subsídio foi reconhecido pela empresa e as divulgações efetuadas no processo de prestação de contas.

Assim, os tipos de subsídios analisados durante o período de estágio, em benefício das empresas e as verificações efetuadas são apresentadas no quadro seguinte:

| <u>Tipo de subsídio e/ou apoio</u> | <u>Verificações efetuadas</u> |
|--|--|
| Apoio excecional à família para trabalhadores por conta de outrem. | Correta divulgação do apoio no Anexo. Não há lugar ao reconhecimento de nenhum rendimento. |
| Medida extraordinária de incentivo à atividade profissional. | Correta classificação como rendimento do período (subsídio à exploração). |
| Apoio extraordinário a trabalhadores | Correta classificação como rendimento do período (subsídio à exploração). |
| <i>Lay-off</i> simplificado e Apoio à retoma progressiva | Correta divulgação da isenção contributiva no Anexo. Correta classificação como rendimento durante o período em que sejam auferidos os rendimentos. |
| Incentivo extraordinário à normalização da atividade económica | Correta classificação como rendimento (subsídio à exploração) no ano em que o subsídio foi diferido pelo Instituto de Emprego e Formação Profissional, independentemente do pagamento ser efetuado noutra período. |

Tabela 1 - Subsídios e apoios Covid-19 e verificações efetuadas

Adicionalmente, houve também, no ano de 2020, o programa Adaptar, subsídio relacionado com aquisição de ativos ou para cobrir despesas extraordinárias relacionadas com o Covid-19, por exemplo, aquisição de máscaras e desinfetantes. Nos casos em que se tratou de um subsídio para aquisição de ativos, foi sempre verificado se a entidade aplicava o disposto no parágrafo 23 da NCRF 22 - Subsídios e Outros Apoios das Entidades Públicas, aprovada pelo Aviso n.º 8256/2015, isto é, o subsídio deve inicialmente reconhecido como componente do capital próprio e reconhecido como rendimento de acordo com a vida útil do ativo. Como por exemplo, um equipamento adquirido para controlar o número de pessoas que estão dentro do estabelecimento.

6.11 Processo de confirmações externas (circularização de terceiros)

O grau de confiança na prova é determinado pela fonte e pela forma como é obtida e por isso, de acordo com a ISA 505, a prova obtida junto de um terceiro (pode ser um cliente, fornecedor, advogado ou entidade bancária) e enviada diretamente ao auditor é denominada por confirmação externa e representa uma prova bastante fiável (OROC, 2018h).

As confirmações externas revelaram ser uma prova bastante importante para todo o processo de auditoria. Este processo partiu da iniciativa da ROC, no sentido em que, foi pedido a cada cliente, através uma minuta, para proceder aos pedidos de informação a terceiros. Nesta minuta, em ficheiro *word*, denominada como “Circularizações – Ficheiro com procedimentos (2020)” (Anexo 4), foram enumerados todos os clientes, fornecedores, fornecedores de investimento, outros credores e devedores, entidades bancárias e locadoras, que foram selecionados na amostra para circularização. Adicionalmente, nesta minuta, foi também pedido que fossem enviados pedidos de informação a advogados sobre processos contra e a favor da entidade, a companhias de seguros sobre seguros ativos e respetivas apólices e ainda pedido à entidade para retirar a informação que consta sobre a entidade no *site* do Banco de Portugal. Assim, esta minuta foi um documento bastante importante neste processo, isto porque, estabeleceu a forma como deviam ser efetuados os pedidos facilitando a organização e arquivo das respostas recebidas.

No ano 2020, a ROC responsável decidiu que para os terceiros com contas corrente, que são os clientes, outros devedores, fornecedores, fornecedores de investimento e outros credores, fosse pedido um extrato contabilístico da conta corrente da entidade auditada

na contabilidade do terceiro. Para esse efeito, foram remetidos dois tipos de minutas, uma relativa a devedores (a ser enviada para clientes e outros devedores da entidade), denominado por “Minuta de circularização de devedores” (Anexo 5) e uma relativa a credores (a ser enviada a fornecedores, fornecedores de investimento e outros credores), denominada por “Minuta de circularização de credores” (Anexo 6). Relativamente às entidades bancárias, os procedimentos seguidos foram executados de acordo com a “Minuta de circularização de entidades bancárias” (Anexo 7) que solicita informação sobre os saldos a 31 de dezembro de 2020 de todas as contas bancárias abertas na entidade circularizada (mesmo daquelas que apresentem saldo zero e/ou que tenham sido movimentadas no ano de 2020 mas encerradas antes do final do exercício), discriminação das ações e/ou obrigações detidas pela entidade, informação sobre garantias, avales e hipotecas existentes, cartões de crédito e débito existentes e nomes das pessoas responsáveis por movimentar as contas.

Quando as respostas começaram a ser recebidas, foram, de imediato, registadas no *ASD Auditor*, com o objetivo de confrontar o saldo referido pelo terceiro a 31 de dezembro de 2020 e o saldo evidenciado na contabilidade da entidade auditada a essa data. Caso os saldos fossem iguais, a diferença reportada pelo *software* era igual a zero e seria atribuído o *tickmark* com o código “c”, caso o contrário, era reportada a diferença e, nos casos em que isso aconteceu, foram efetuadas as conciliações das contas de forma a entender quais os movimentos que davam origem à diferença.

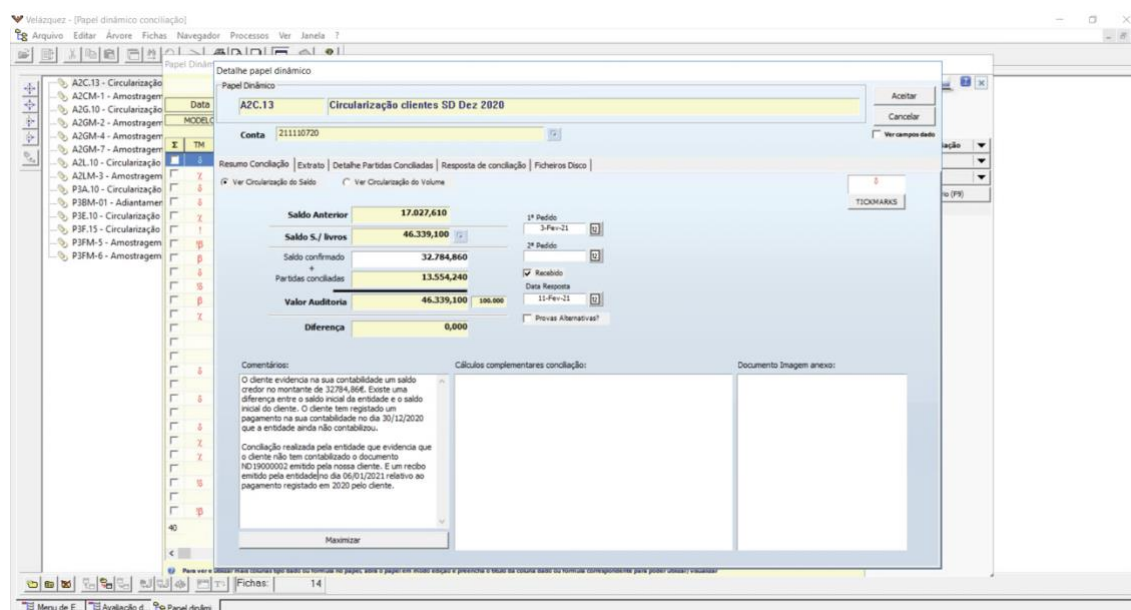


Figura 25 - Circularização no *ASD Auditor*

Fonte: *ASD Auditor*.

Sempre que foi possível circularizar e conciliar a conta, observou-se a existência de valores nas partidas conciliadas (soma dos movimentos conciliados que deverá ser igual à diferença verificada entre o saldo confirmado pelo terceiro e o saldo contabilístico) e a diferença igual a zero, sendo atribuído o *tickmark* com o código “d”. Quando isso não foi possível, foi atribuído o *tickmark* com o código “b” e a entidade auditada foi alertada para a resposta não concordante e pedida a respetiva conciliação da conta para análise.

Nas entidades bancárias, o procedimento executado foi exatamente o mesmo, sendo que quando os saldos eram discordantes, foram analisadas as reconciliações efetuadas pela entidade, recorrendo aos extratos bancários de dezembro de 2020 e janeiro, fevereiro e, caso fosse necessário, março de 2021, de forma a compreender quando é que ocorreram os movimentos presentes na conciliação. Esses movimentos, sempre que existiam, foram incluídos no *ASD Auditor* com as respetivas datas do movimento na contabilidade e no banco.

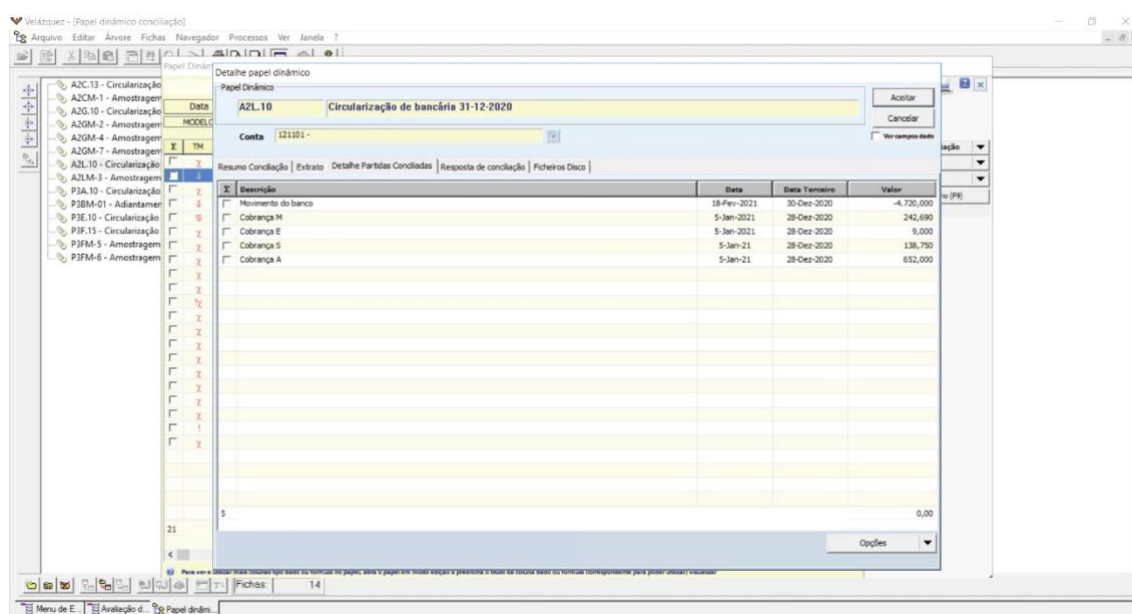


Figura 26 - Conciliação bancária no *ASD Auditor*

Fonte: *ASD Auditor*.

De salientar que as respostas recebidas dos advogados foram essenciais para aferir quais os possíveis clientes que estavam em imparidade, permitindo verificar a necessidade de constituir imparidade ou reverter a imparidade já constituída.

Por fim, de forma a sintetizar o processo de circularização e a dar conhecimento ao cliente do ponto de situação da circularização, foi elaborada, com alguma periodicidade e para cada entidade, a “Sistematização do processo de circularização de saldos 2020” (Anexo

8) que compreende todos os terceiros que até à data da sua elaboração não responderam, pedindo para que fosse, novamente, efetuado um pedido de informação.

6.12 Processo de prestação de contas

O processo de prestação de contas é o culminar do exercício económico. Sendo que de acordo com a ISA 230, o auditor deverá conhecer o enquadramento legal, quais as normas de contabilidade aplicáveis da entidade e, por último, concluir se estão a ser cumpridos as obrigações subjacentes ao seu enquadramento (OROC, 2018b).

O Código das Sociedades Comerciais estabelece no artigo 65.º que os membros da administração têm o dever de elaborar o relatório de gestão que deverá incluir as contas do exercício e nos casos em que é aplicável, a demonstração não financeira, bem como outros documentos relativos ao processo de prestação de contas.

Assim, uma entidade sujeita ao regime do SNC que aplica as NCRF, de acordo com o artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 98/2015 de dois de junho e Aviso n.º 8256/2015, deve elaborar e apresentar o seguinte conjunto de demonstrações financeiras relativas às contas do exercício:

- Balanço;
- Demonstração dos resultados por naturezas;
- Demonstração das alterações no capital próprio;
- Demonstração dos fluxos de caixa;
- Anexo.

As entidades que estão sujeitas as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades e as Normas Contabilísticas para Micro Entidades ficam dispensadas de acordo com o artigo 11.º do Decreto-Lei mencionado anteriormente de apresentar a demonstração das alterações no capital próprio e demonstração dos fluxos de caixa e, para além disso, podem tomar a opção de apresentar as restantes demonstrações de acordo com o modelo reduzido.

Assim, a principal tarefa realizada foi verificar se a entidade estava a cumprir o normativo aplicado na apresentação das demonstrações financeiras e a conferência dos valores incluídos nas demonstrações. De ressaltar que nesta análise foi utilizada uma simbologia diferente da aplicada na análise substantiva, isto porque, os valores registados numa demonstração financeira devem ser concordantes com os valores incluídos noutras

demonstrações financeiras, todos os valores devem, de alguma forma, cruzar com as várias demonstrações financeiras apresentadas. Esta simbologia é denominada por “Simbologia de Conferência” (Anexo 9).

Por exemplo, o valor da rubrica de “Resultado Líquido do Período” no balanço deve estar concordante com o valor de “Resultado Líquido do Período” apurado na demonstração de resultados por naturezas, assim como, também deve ser concordante com o valor incluído na demonstração das alterações no capital próprio para a mesma rubrica e para as divulgações no anexo.

6.12.1 Relatório de gestão

O relatório de gestão é um documento de elaboração obrigatória pelos membros da administração das entidades e a sua preparação encontra-se regulamentada através do artigo 65.º e 66.º do Código das Sociedades Comerciais, estando prevista apenas dispensa da sua apresentação para as microentidades. Assim, este relatório deverá conter, de acordo com os artigos anteriormente mencionados, os seguintes elementos:

- Descrição verdadeira e clara sobre a evolução dos negócios e da entidade;
- Análise global que espelhe de forma adequada a evolução dos resultados e da posição da entidade, que deverá incluir informações de desempenho financeiras, não financeiras e, sempre que seja oportuno, referenciar valores inscritos nas contas e explicações claras sobre esses valores;
- Breve explicação relativa aos riscos e incertezas vividos pela entidade;
- Informações ambientais e relativas aos trabalhadores;
- Informação sobre acontecimentos que ocorreram após o fim do exercício que são pertinentes referir;
- Previsão sobre a evolução dos negócios e da entidade;
- O número de quotas ou ações existentes e o seu respetivo valor nominal, assim como o número de quotas ou ações próprias detidas;
- Justificação relativa à proposta de aplicação de resultados;
- Detalhes sobre as sucursais existentes (se aplicável);
- Quais as políticas que a sociedade tem implementadas relativas à gestão de riscos financeiros, tais como o risco de preço, risco de liquidez e de fluxos de caixa;
- E assinatura de todos os membros do conselho de administração

Assim, a principal verificação no relatório de gestão foi o cumprimento dos artigos anteriormente referidos do Código das Sociedades Comerciais, para isso foi utilizado o papel de trabalho, em formato *excel*, denominado “Auditoria ao Relatório de Gestão” (Anexo 10). Este ficheiro trata-se de uma *check-list* formulada com base nestes artigos, com o objetivo de verificar de forma mais simples e organizada o seu cumprimento. Assim, observou-se e leu-se cada relatório de gestão e à medida que os tópicos da *check-list* eram cumpridos, ou não, assinalava-se a opção mais correta.

6.12.2 Demonstrações Financeiras

As demonstrações financeiras analisadas durante o período de estágio foram o balanço, demonstração de resultados por natureza, demonstração das alterações de capitais próprios e anexo. A demonstração dos fluxos de caixa, dada a sua complexidade, foi sempre verificada pela ROC responsável, sendo que foram apenas verificados os valores relativos ao ano anterior.

Inicialmente, foi sempre verificado se as demonstrações financeiras foram elaboradas pela entidade de acordo com os modelos definidos na Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho, esta portaria é a que define os modelos atuais e que têm de ser praticados pelas entidades. Esta verificação foi bastante importante pois, no exercício de 2020, ainda existiam empresas a elaborar as suas demonstrações financeiras de acordo com a Portaria n.º 986/2009 de sete de setembro, revogada pela Portaria n.º 220/2015. Neste procedimento foram verificados, sempre, os seguintes elementos:

- Datas: no ano em análise foi sempre verificado se existiam as datas de 31/12/2020 e 31/12/2019;
- Descrição das rubricas;
- Nome da entidade;
- Unidade monetária;
- Notas: se as notas referidas, em cada demonstração, correspondiam à nota correta no anexo.

Posteriormente, eram verificados os valores incluídos nas demonstrações financeiras relativos ao ano anterior (2019), a informação utilizada para comparação do ano corrente com o ano transato. Para isso, era utilizado o relatório e contas da entidade do ano anterior, devidamente assinado pelos membros do conselho de administração, com o objetivo de verificar a veracidade dos valores relativos ao último ano das demonstrações financeiras.

Antes de se proceder à verificação dos valores incluídos nas demonstrações relativas ao ano corrente (2020), era sempre verificado se os índices de balanço atribuídos no *ASD Auditor* estavam corretos, isto porque, é através desses índices que o *software* gera as suas próprias demonstrações, permitindo observar quais as contas associadas a cada rubrica das demonstrações financeiras.

| TÍTULO | % | SALDO 2020 | % Var. | % ANT. | SALDO 2019 | % Var. | SALDO 2018 | % Var. | SALDO 2017 | % Var. |
|--|--------|----------------------|----------------|--------|----------------------|---------------|----------------------|---------------|----------------------|-------------|
| Receitas e gastos | | -423.634,740 | -123,79 | | 1.786.997,500 | 123,18 | 788.504,860 | -76,14 | 3.667.949,660 | 6,58 |
| A) Vendas e serviços prestados | 100,00 | 54.854.704,240 | -0,61 | 100,00 | 60.021.286,770 | -0,66 | 60.419.667,130 | 6,70 | 56.626.201,080 | -0,84 |
| B) Subsidios à exploração | 0,08 | 43.901,090 | 150,36 | 0,03 | 17.535,480 | 11,23 | 15.761,820 | 3.233,90 | 643,600 | -90,89 |
| C) Ganhos/perdas reputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos | 2,80 | 1.838.984,130 | -1,18 | 2,46 | 1.477.388,900 | -85,02 | 5.915.134,090 | 20.486,81 | -29.014,940 | -153,72 |
| D) Variação nos inventários de produção | 0,18 | -97.305,110 | -102,03 | 7,98 | 4.791.428,740 | -919,23 | -584.840,720 | 715,47 | -71.718,090 | -111,78 |
| E) Trabalhos para a própria entidade | 0,00 | 0,000 | 0,00 | 0,00 | 0,000 | 0,00 | 0,000 | 0,00 | 0,000 | 0,00 |
| F) Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas | 31,38 | -17.212.143,300 | -18,46 | 35,17 | -21.107.753,380 | 3,62 | -19.984.025,180 | 20,69 | -16.557.574,600 | -2,75 |
| G) Fornecimentos e serviços externos | 39,15 | -21.472.951,100 | -22,23 | 46,00 | -27.610.009,320 | 3,59 | -26.633.423,460 | 9,36 | -24.371.928,590 | 6,09 |
| H) Gastos com o pessoal | 24,39 | -13.379.210,260 | -0,52 | 24,64 | -14.787.677,990 | 8,45 | -14.022.456,130 | 27,39 | -10.990.048,710 | -1,46 |
| I) Imparidades de inventários (perdas/reversões) | 0,50 | 276.716,320 | 5,62 | 0,43 | 261.046,620 | -138,78 | -1.390.282,670 | -144,46 | 3.126.823,330 | -2.070,04 |
| J) Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões) | 0,24 | -129.204,220 | 172,99 | 0,08 | -47.328,780 | 355,90 | -10.381,410 | -91,99 | -129.634,490 | -44,03 |
| K) Provisões (aumentos/reduções) | 0,20 | 111.797,860 | 20,93 | 0,14 | 86.709,020 | -120,97 | -413.397,460 | 922,05 | -40.447,520 | -30,17 |
| L) Imparidade de investimentos não depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões) | 0,00 | 0,000 | 0,00 | 0,00 | 0,000 | 100,00 | -210.000,000 | 100,00 | 0,000 | 0,00 |
| M) Aumentos/reduções de justo valor | 0,49 | 267.183,000 | -85,09 | 0,99 | 593.752,680 | -225,93 | -442.324,040 | -246,27 | 297.002,640 | 289,21 |
| N) Outros rendimentos | 6,53 | 3.583.644,810 | -4,84 | 6,27 | 3.766.078,710 | -15,29 | 4.451.294,230 | 141,35 | 1.844.357,100 | -20,60 |
| O) Outros gastos | 6,07 | -3.328.391,010 | 119,27 | 2,53 | -1.517.958,210 | -33,67 | -1.996.557,380 | -22,58 | -2.578.780,120 | 116,11 |
| A. 1) RESULTADO ANTES DE DEPRECIACÕES, GASTOS DE FINANCIAMENTO E IMPOSTOS | | 5.056.316,650 | -14,93 | | 5.945.012,280 | 16,72 | 5.093.188,920 | -28,53 | 7.125.886,690 | -1,47 |
| P) Gastos/reversões de depreciação e de amortização | 10,74 | -8.993.090,190 | 4,41 | 9,40 | -5.644.169,500 | 17,58 | -4.800.341,000 | 60,95 | -2.982.455,990 | 4,76 |
| Q) Imparidade de investimentos depreciáveis/amortizáveis (perdas/reversões) | 0,00 | 0,000 | 100,00 | 0,23 | 132.295,980 | -114,06 | -362.581,940 | 100,00 | 0,000 | 0,00 |
| A. 2) RESULTADO OPERACIONAL (ANTES DE GASTOS DE FINANCIAMENTO E IMPOSTOS) | | -336.773,540 | -29,18 | | 438.138,740 | -85,13 | -669.733,620 | -136,16 | 4.143.430,700 | -5,51 |
| R) Juros e rendimentos similares obtidos | 0,00 | 0,000 | 0,00 | 0,00 | 0,000 | 0,00 | 0,000 | 0,00 | 0,000 | 0,00 |
| S) Juros e gastos similares suportados | 0,02 | -9.249,590 | -21,09 | 0,02 | -11.721,030 | -74,75 | -6.419,150 | 100,00 | 0,000 | 0,00 |
| A. 3) RESULTADO ANTES DE IMPOSTOS | | -446.023,130 | -299,24 | | 426.417,710 | -199,38 | -776.153,070 | -117,28 | 4.143.430,700 | -5,51 |
| T) Imposto sobre o rendimento do período | 0,77 | -423.296,390 | -68,88 | 2,26 | 1.256.579,790 | -28,41 | 1.514.157,920 | -618,49 | -432.481,040 | -48,60 |
| A. 4) RESULTADO LÍQUIDO DO PERÍODO | | -423.634,740 | -123,79 | | 1.786.997,500 | 123,18 | 788.504,860 | -76,14 | 3.667.949,660 | 6,58 |

Figura 27 - Demonstração de resultados por naturezas gerada no *ASD Auditor*

Fonte: *ASD Auditor*.

Assim, o passo seguinte passou por verificar as quantias inscritas nas demonstrações elaboradas pelo cliente, de forma a perceber se existiam distorções materialmente relevantes nas rubricas.

Para além disso, é necessário ressaltar, que o balancete analítico foi uma ferramenta essencial para a execução deste procedimento, uma vez que permitiu ter uma visão geral das contas movimentadas. Apesar do *software* gerar uma demonstração com um elevado grau de credibilidade, existiu sempre a probabilidade de estar um índice mal atribuído, que consequentemente poderá originar informação incorreta, por isso, foi tão importante a utilização do balancete, a partir dele foi possível chegar ao valor de cada rubrica, servindo o *ASD Auditor* como ferramenta de confirmação dos cálculos efetuados.

Sempre que existiram divergências materialmente relevantes, estas eram relatadas ao cliente, sob a forma de recomendação para proceder à sua correção. E mesmo quando não eram materialmente relevantes, referiu-se sempre ao cliente qual seria a maneira mais correta de proceder.

Nas próximas subsecções são abordadas as demonstrações financeiras que tiveram mais recomendações, por parte da equipa de auditoria, e consideradas também como mais problemáticas em termos de erros na sua elaboração.

6.12.2.1 Balanço

O balanço, com a aprovação do SNC através do Decreto-Lei n.º 158/2009 de julho e consequentes alterações através do Decreto-Lei n.º 98/2015, é a demonstração financeira que revela a posição financeira da entidade, que engloba os ativos, passivos e capitais próprios da entidade.

Ao longo da análise a esta demonstração financeira, foi possível perceber que existiam rubricas mais problemáticas e que, normalmente, tinham distorções significativas. As rubricas que mereceram mais atenção foram “Clientes”, “Outros créditos a receber”, “Financiamentos obtidos” (passivo corrente e não corrente) e “Fornecedores”.

Na rubrica de “Clientes” foi necessário atender que esta rubrica apenas deve conter clientes em conta corrente (conta 211 – Clientes c/c e 212 – Clientes títulos a receber) com saldos devedores e perdas por imparidade acumuladas (conta 219) com saldos credores. Em algumas entidades, é criada uma conta 217 (ou uma subconta entre 213 e 217 para essa finalidade) destinada a clientes de cobrança duvidosa que também deverá ser incluída nesta rubrica de balanço. Muitas vezes, foram consideradas nesta rubrica contas de clientes com saldo credor, o que não é correto, um saldo credor, neste caso, indica que existe uma obrigação perante o cliente e não um direito, pelo que deve ser considerado como passivo corrente.

Em relação à rubrica de “Fornecedores” aconteceu algo idêntico ao descrito anteriormente. Esta rubrica apenas deve incluir contas correntes de fornecedores com saldos credores (contas 221 – Fornecedores c/c e 222 – Fornecedores títulos a pagar), faturas em receção e conferência (conta 225) e perdas por imparidade acumuladas (229). Assim, os saldos devedores de fornecedores representam para a entidade um direito e não obrigações, como tal, devem ser considerados como ativo corrente, na rubrica de balanço “Outros créditos a receber”.

Na rubrica de “Financiamentos obtidos” é necessário dividir o valor exigido no curto prazo e no médio/longo prazo, de acordo com o passivo corrente e passivo não corrente, respetivamente. Esta divisão deve ser feita de acordo com o plano financeiro que define as amortizações de capital ou, na sua falta, de acordo com a periodicidade de amortização

de capital estabelecida no contrato de financiamento. Assim, para confirmar a quantia inscrita em cada rubrica, foi recalculado o respetivo valor, tendo por base os contratos de financiamento e de *leasing* estabelecidos, para o efeito foi utilizado como auxílio, o ficheiro *excel*, denominado “P2B e P3E – Financiamentos obtidos 2020” (Anexo 11), em que foi determinado o valor exigível no prazo de um ano e o valor exigível para lá de um ano, em função de cada contrato.

6.12.2.2 Demonstração de resultados por naturezas

A demonstração de resultados por naturezas é, de acordo com o Decreto-Lei n.º 158/2009 de julho e respetivas alterações através do Decreto-Lei n.º 98/2015, a demonstração financeira que apresenta o desempenho financeiro da entidade. Assim, quando a entidade obtém um resultado líquido do período superior a zero, quer dizer que a empresa teve lucro, ou seja, o total dos seus rendimentos foram superiores ao somatório dos gastos e perdas do período. Quando obtém um resultado líquido do período inferior a zero, a empresa teve prejuízo para aquele ano, pois o somatório de todos os gastos e perdas é superior ao somatório dos rendimentos.

Para a análise desta demonstração financeira, o balancete foi essencial pois existem valores de determinadas rubricas na demonstração de resultados que são facilmente determinadas através dos saldos das contas de resultados (contas 6 e 7). De forma simples e direta, as verificações efetuadas nesta demonstração encontram-se descritas na figura seguinte:

| Rendimentos e gastos | Contas associadas |
|---|--|
| Vendas e serviços prestados | 71 e 72 |
| Subsídios à exploração | 75 |
| Ganhos/perdas imputados de subsidiárias, associadas e empreendimentos conjuntos | 685, 7922, 7923 e 785 |
| Variação nos inventários da produção | 73 |
| Trabalhos para a própria entidade | 74 |
| Custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas | 61 |
| Fornecimentos e serviços externos | 62 |
| Gastos com o pessoal | 63 |
| Imparidade de inventários (perdas/reversões) | 652 e 7622 |
| Imparidade de dívidas a receber (perdas/reversões) | 651 e 7621 |
| Provisões (aumentos/reduções) | 67 e 763 |
| Imparidade de investimentos não depreciables/amortizáveis (perdas/reversões) | 653, 657, 658, 7623, 7627 e 7628 |
| Aumentos/reduções de justo valor | 66 e 77 |
| Outros rendimentos | 781, 782, 783, 784, 786, 787, 788, 7911 a 7914, 7918, 7921, 7928 e 798 |
| Outros gastos | 68 |
| Resultado antes de depreciações, gastos de financiamento e impostos | |
| Gastos/reversões de depreciação e de amortização | 64 e 761 |
| Imparidade de investimentos depreciables/amortizáveis (perdas/reversões) | 654, 655, 656, 7624, 7625 e 7626 |
| Resultado operacional (antes de gastos de financiamento e impostos) | |
| Juros e rendimentos similares obtidos | 7915, 793 |
| Juros e gastos similares suportados | 69 |
| Resultado antes de impostos | |
| Imposto sobre o rendimento do período | |
| Resultado líquido do período | |

Figura 28 - As rubricas e contas associadas na demonstração de resultados

6.12.2.3 Anexo

O anexo é uma demonstração que complementa e fornece informação adicional sobre as restantes demonstrações financeiras, sendo que de acordo com a Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho, o modelo geral deverá ter, obrigatoriamente, quatro notas iniciais (três notas iniciais no modelo reduzido), ordenadas da seguinte forma:

1. Identificação da entidade e do período de relato;
2. Referencial contabilístico de preparação das demonstrações financeiras;
3. Adoção pela primeira vez da NCRF – divulgação transitória (não se aplica no modelo reduzido);
4. Principais políticas contabilísticas.

Relativamente as notas seguintes, a portaria sugere uma ordem, no entanto, essa ordem não é de aplicação obrigatória. A entidade pode desenvolver uma ordem própria e que, na sua perspetiva, seja mais conveniente. Assim, num primeiro momento, foi de imediato analisado, para cada entidade auditada, se cumpria os quatro pontos iniciais e obrigatórios.

Posteriormente, foi analisado o conteúdo de cada nota do anexo com o objetivo de compreender se cumpre o disposto na Portaria n.º 220/2015, de 24 de julho, que define o que deve conter cada nota, com o auxílio dos papéis de trabalho elaborados para verificação da execução correta das operações do final de exercício (tais como, o papel de trabalho A1A – Ativos fixos tangíveis e P2B e P3E – Financiamentos obtidos 2020).

De ressaltar que de acordo com a mesma portaria e em consonância com o disposto no artigo 66.º-A do Código das Sociedades Comerciais, deve ser divulgado o total de honorários faturados pelo ROC à entidade, sendo que a análise efetuada também incidu sobre a conformidade desta divulgação.

Outra nota pertinente e que cuja análise foi efetuada à luz do Código das Sociedades Comerciais foi a nota relativa à proposta de aplicação de resultados. Ou seja, de acordo com a interpretação dos artigos 218.º e 295.º e 296.º, quando existem resultados positivos devem ser destinados 20% para a constituição de reserva legal, até esta ser equivalente à quinta parte do capital social, caso existam resultados transitados negativos (resultantes de prejuízos de anos anteriores) o lucro obtido deve servir para cobri-los em primeiro lugar.

Por fim, devido ao ano atípico vivido em 2020, o anexo tornou-se essencial para divulgar e enaltecer o período de grande incerteza e instabilidade vivido devido ao Covid-19, pelo que neste ano de auditoria acresceu a necessidade de verificar se foi divulgado de forma adequada e correta o impacto do Covid-19 na atividade da entidade e uma previsão sobre o impacto da pandemia no futuro da atividade, nomeadamente, se afeta a continuidade do negócio. Assim como também devem ser divulgadas informações sobre subsídios e apoios atribuídos, tal como os benefícios dados que permitiram pagar IVA e contribuições para a Segurança Social de forma faseada.

CONCLUSÃO

A auditoria é uma atividade importante para as empresas, na medida em que, a informação que a sua atividade relata é capaz de transmitir confiança e certeza de que a situação descrita pelos preparadores da informação financeira é a correta, ou não, e que corresponde à realidade, ou não. Isto só é conseguido através da intervenção de uma pessoa totalmente independente e sem interesses na entidade, que ao longo do seu trabalho recolhe prova daquilo que observa e escuta.

De facto, aquilo que o auditor faz durante todo o seu processo de auditoria é obter e recolher prova, é essa a base do seu trabalho e é aquilo que tem e demonstra todo o seu trabalho e que evidencia, efetivamente, que o fez da maneira adequada e correta para justificar que determinada situação, acontecimento e/ou circunstância aconteceu, exatamente, da mesma forma que é descrita e registada pela entidade. E por isso, a prova de auditoria é tão importante para a auditoria financeira, é a sua base, é a prova que vai determinar, em certo ponto, a execução da auditoria, a opinião do auditor e também influenciar o risco de auditoria.

No entanto, e para além do referido anterior, através da realização deste relatório, conclui-se que, tal como já é referido na opinião de diversos autores, a atividade de auditoria é extremamente regulamentada, existem bastantes normas de auditoria e legislações que regem a atividade e profissão de auditoria, o que contribui, por um lado, para o prestígio da profissão, e por outro, transmite a ideia de que o ROC é um profissional sufocado pela exigência da sua profissão. Para além disso, toda a contabilidade de uma entidade é elaborada segundo normas de contabilidade e legislação fiscal, repleta de obrigações fiscais para os contabilistas e para as entidades, sendo que para compreender de forma minuciosa e detalhada todo o processo contabilístico e fiscal, o auditor necessita de algum tempo e disponibilidade, de forma rotineira, para conseguir acompanhar as alterações legislativas e normativas.

Durante todo o estágio, foi possível perceber a dinâmica vivida numa sociedade de auditoria e a organização que é necessária para executar a auditoria de forma independente e profissional. E também, a sua concretização, permitiu entender que é fundamental compreender e conhecer a entidade auditada e a sua rotina, é importante trabalhar no local onde o cliente opera, só assim é possível determinar os seus pontos

fortes e os pontos fracos, possibilitando à equipa de auditoria atuar em conformidade com aquilo que observa e ouve.

Para além disso, esta experiência profissional permitiu desenvolver competências essenciais para desempenhar as tarefas de forma mais autónoma e minuciosa, para trabalhar em equipa de forma saudável e também para fortalecer o sentido de responsabilidade, no sentido em que um profissional, seja ele qual for e em que área trabalhar, deve ser assíduo, pontual e respeitar os valores da entidade.

Por fim, o balanço quanto à realização do estágio na PBC é bastante satisfatório, apesar das dificuldades geradas pela pandemia, que tornou obrigatório, durante um período de tempo, a sua realização através de teletrabalho e dificultou o agendamento das visitas aos clientes, foi possível cumprir os objetivos definidos, nomeadamente, acompanhar e auxiliar na execução de uma auditoria, contactar de forma direta com as entidades auditadas o que possibilitou conhecê-las melhor, conhecer os procedimentos implementados para verificar o rigor contabilístico das operações efetuadas pelos clientes auditados e adquirir conhecimentos e ferramentas que serão importantes para iniciar uma carreira profissional na auditoria.

Ao longo do estágio, foi perceptível que a ideia, por vezes descrita pela sociedade em geral, de que o ROC é uma pessoa que chega às entidades como alguém superior a todos os funcionários, que quer que os procedimentos sejam realizados da maneira que este quer e que não valoriza o trabalho de ninguém a não ser o seu é totalmente errada. Em todos os momentos de contacto com às entidades, sentiu-se sempre que o papel do ROC e da equipa foi o de melhorar qualquer situação de uma forma agradável para todas as partes, não contrariando e criticando o trabalho de ninguém, ouvindo e compreendendo as dificuldades vividas e relatadas, no local, pelas pessoas que lá trabalham e observando atentamente o ambiente sentido.

A principal limitação à elaboração deste relatório de estágio e à realização do estágio foi, o facto, de tudo ter sido concebido quando o mundo inteiro estava a atravessar por uma pandemia que, com alguma certeza, ficará para a história da Humanidade como um período em que a comunicação entre as pessoas foi bastante afetada, em que as pessoas tiveram de aprender a viver de maneira mais protegida e distante dos outros, o que acabou por fazer sofrer toda a comunidade com pressões familiares, financeiras, emocionais e laborais.

Um estágio deve ser sempre executado com um objetivo primordial, o de capacitar de conhecimentos práticos e dotar de ferramentas essenciais um estudante sem experiência profissional. E este estágio realizado na PBC, para além de cumprir este grande objetivo, possibilitou também ganhar lições e memórias para a vida, foi de facto muito enriquecedor para a etapa académica que agora termina.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Almeida, B. (2019). *Manual de auditoria financeira* (3.ª edição). Lisboa: Escolar Editora.
- Almeida, B. (2004). “Auditoria e sociedade: o diálogo necessário”. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, n.º 34, p. 80-96, janeiro/abril 2004. Consultado em: https://www.researchgate.net/publication/270484563_Auditoria_e_sociedade_o_dia_logo_necessario.
- Almeida, J. (2001). “Nuevas tendencias en la auditoria”. *Revista Contaduría y Administración*, 203, p. 37-44. Consultado em: <http://www.ejournal.unam.mx/rca/203/RCA20303.pdf>.
- Alves, J. (2015). *Princípios e prática de auditoria e revisão de contas* (1.ª edição). Lisboa: Edições Silabo.
- Arens, A. A., Elder, R.J. e Beasley, M.S. (2007). *Auditoría. Um enfoque integral* (11ª edição). México: Pearson Educación.
- Assembleia da República (2018). Lei n.º 71/2018, de 31 de dezembro, que aprova o Orçamento de Estado de 2019. Publicado em Diário da República n.º 251/2018, Série I de 2018-12-31. Consultado em: <https://dre.pt/home/-/dre/117537583/details/maximized>.
- Assembleia da República (2017). Lei n.º 92/2017, de 22 de agosto, obriga à utilização de meio de pagamento específico em transações que envolvam montantes iguais ou superiores a EUR 3 000, alterando a Lei Geral Tributária e o Regime Geral das Infrações Tributárias. Publicado em Diário da República n.º 161/2017, Série I de 2017-08-22. Consultado em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/108030505/details/maximized>.
- Assembleia da República (2016). Lei n.º 42/2016, de 28 de dezembro, que aprova o Orçamento de Estado de 2017. Publicado em Diário da República n.º 248/2016, Série I de 2016-12-28. Consultado em: <https://dre.pt/home/-/dre/105637672/details/maximized>.
- Assembleia da República (2015). Lei n.º 140/2015, de sete de setembro, que aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. Publicado em Diário da República n.º 174/2015, Série I de 2015-09-07. Consultado em: <https://dre.pt/home/-/dre/70196967/details/maximized>.
- Assembleia da República (2015). Lei n.º 119/2015, de 31 de agosto, que aprova o Código Cooperativo e revoga a Lei n.º 51/96, de 7 de setembro. Publicado em Diário da República n.º 169/2015, Série I de 2015-08-31. Consultado em: <https://dre.pt/home/-/dre/70139955/details/maximized>.
- Assembleia da República (2013). Lei n.º 70/2013, de 30 de agosto, que estabelece os regimes jurídicos do fundo de compensação do trabalho, do mecanismo equivalente e do fundo de garantia de compensação do trabalho. Publicado em Diário da República n.º 167/2013, Série I de 2013-08-30. Consultado em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/499547/details/normal?q=Lei+n.º%2070%2F2013%2C%20de+30+de+agos> to.
- Assembleia da República (2007). Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, que procede à reforma global da tributação automóvel, aprovando o Código do Imposto sobre

Veículos e o Código do Imposto Único de Circulação. Publicado em Diário da República n.º 124/2007, 1.º Suplemento, Série I de 2007-06-29, páginas 4164-(2) a 4164-(30). Consultado em: <https://dre.pt/pesquisa/-/search/226204/details/maximized>.

Attie, W. (2018). *Auditoria*. Consultado em: [https://pdf.zlibcdn.com/dtoken/167f2bf9984f54178dcac12b889617/Auditoria_-_Conceitos_e_Aplicações,_7ª_edição_by_W_5995017_\(z-lib.org\).pdf](https://pdf.zlibcdn.com/dtoken/167f2bf9984f54178dcac12b889617/Auditoria_-_Conceitos_e_Aplicações,_7ª_edição_by_W_5995017_(z-lib.org).pdf).

auditor in Dicionário infopédia da Língua Portuguesa. Porto: Porto Editora, 2003-2021. [consult. 2021-05-29 20:17:22]. Consultado em: <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/auditor>.

Bandeira, P. (2011). “Livro Verde de Auditoria: as lições da crise financeira”. *Revista executive Digest*, 58, p. 16-17. Consultado em 03/03/2021: https://www.srslegal.pt/xms/files/NOTICIAS_IMPrensa/ED_58_jan_2011.pdf.

Boyton, W. e Kell, W. (1996). *Modern Auditing* (6.ª edição). Nova Iorque: John Wiley & Sons, Inc.

Carvalho, A., Lima C., e Gonçalves, M. (2019). “Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC): história, estatuto e código de ética da profissão”. Artigo publicado em ata do XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria, realizado no Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, nos dias 7-8 Novembro de 2019. Trabalho apresentado no âmbito da 5.ª sessão paralela no dia 8 de novembro de 2019 no XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria. Consultado em: https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xvii_cica//finais_site/35.pdf.

CMVM (2020). Recomendações da CMVM sobre a atividade de auditoria no âmbito do Covid-19. Consultada em: https://www.cmvm.pt/pt/Comunicados/comunicados_mercado/Pages/20200320a.aspx.

CNC (2020). Recomendação da CNC sobre o tratamento dos impactos do covid-19 no relato financeiro das empresas e entidades em SNC, emitida a um de abril de 2020. Consultada em: http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/Covid19/31122019_01Abril2020.pdf.

Comunidade Económica Europeia (1978). Diretiva 78/660/CEE. Consultada em 05/05/2021: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:31978L0660&from=PT>.

Costa, C. (2018). *Auditoria Financeira – Teoria & Prática* (12.ª Edição). Lisboa: Rei dos Livros.

Ernst & Young Audit & Associados – SROC, S.A. (2021). Fecho de contas e relato financeiro 2020 - Implicações da Pandemia, requisitos técnicos, tendências e desafios. Consultado em: https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/pt_pt/webcast/pdf/ey-fecho-de-contas-e-relato-financieiro-2020.pdf.

Galvis, O. e Marchena, L. (2006). “El deber ser de la auditoría”. *Revista Estudios Gerenciales*, 98, p. 83-110. Consultado em: https://www.icesi.edu.co/revistas/index.php/estudios_gerenciales/article/view/185.

Goelzer, D. L. (2021). “Audit Oversight and Effectiveness - Understanding the Past and Looking toward the Future”. *The CPA Journal*, 90/91, p. 50-55. Consultado em:

<https://search.proquest.com/openview/178f5acc7268e29c93ba0a6cc90c9447/1?pq-origsite=gscholar&cbl=41798>.

- Heliodoro, P. e Lopes, M. (2016). “Do Início Da Auditoria À Mudança Do Auditor”. Artigo publicado em ata do I Congresso Internacional de Contabilidade Pública, realizado em parceria entre a Ordem dos Contabilistas Certificados e Escola Superior de Ciências Empresariais do Instituto Politécnico de Setúbal, em Setúbal nos dias 12-13 maio de 2016. Trabalho apresentado no âmbito das sessões paralelas no dia 12 de maio de 2016 no I Congresso Internacional de Contabilidade Pública. Consultado em 15/03/2021: <https://www.occ.pt/news/cicpublica2016/pdf/57.pdf>.
- IFAC (2020a). Webinar 2: Performing the Audit in the Pandemic Environment - Summary of Key Takeaways. Consultado em: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Webinar-2_Audit-Execution-Summary_FINAL.pdf.
- IFAC (2020b). Webinar Series: Practical Audit Quality Considerations Webinar 1 - Planning the Audit in the Pandemic Environment: Recording & Summary of Key Takeaways. Consultado em: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/webinar-series-practical-audit-quality-considerations-webinar-1-planning-audit-pandemic-environment>.
- Instituto Nacional de Estatística e Banco de Portugal (2020). Inquérito Rápido e Excecional às Empresas – COVID-19: Semana de seis a dez de abril de 2020. Consultado em: https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/documentos-relacionados/iree_20200414.pdf.
- Levy, H. B. (2020). “History of the Auditing World, Part 1”. *The CPA Journal*, 90, p. 50-55. Consultado em: <https://search.proquest.com/openview/a1cb26f40a96f87ea28ee3b35ee5da1d/1?pq-origsite=gscholar&cbl=41798>.
- Martins, C. (2020). *Os Impactos do Covid-19 em Empresas de Auditoria*. Dissertação para obtenção do grau de Mestre Mestrado em Contabilidade e Controlo de Gestão, pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto, Porto. Consultada em: <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/130593/2/432387.pdf>.
- Ministério das Finanças (2020). Despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais n.º 104/2020.XXII de nove de março. Consultado em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/Despachos_SE_AF/Pages/despachos-do-seaf.aspx.
- Ministério das Finanças (2015). Aviso n.º 8254/2015 que homologa a Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística. Consultado em: <https://dre.pt/home/-/dre/69889534/details/maximized>.
- Ministério das Finanças (2015). Decreto-Lei n.º 98/2015, de dois de junho, que produz alterações ao Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, que aprova o Sistema de Normalização Contabilística. Publicado em Diário da República, 1.ª série—N.º 106—2 de junho de 2015. Consultado em: http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC/2016/DL_98_2015_2_jun.pdf.
- Ministério das Finanças (2015). Aviso n.º 8256/2015 que homologa as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, alterado pelo Decreto-Lei n.º 98/2015, de dois de junho. Publicado em Diário da República n.º 146/2015, Série

II de 2015-07-29. Consultado em: http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/SNC/2016/Aviso_8256_2015_29Jul_NCRF_RG.pdf.

Ministério das Finanças (1992). Decreto-Lei n.º 290/92, de 28 de dezembro que altera o Código do IVA no atinente às transações intracomunitárias (RITI). Publicado em Diário da República n.º 298/1992, Série I-A de 1992-12-28. Consultado em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/riti_rep/Pages/regime-do-iva-nas-transaccoes-intracomunitarias-in-1846.aspx.

Ministério das Finanças (1988). Decreto-Lei n.º 495/88, de 30 de dezembro que define o regime jurídico das sociedades gestoras de participações sociais. Consultado em: <https://dre.pt/home/-/dre/401897/details/maximized>.

Ministério das Finanças (1988). Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS). Publicado em: Diário da República n.º 277/1988, 1.º Suplemento, Série I de 1988-11-30, páginas 4754-(2) a 4754-(35). Consultado em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/Pages/codigo-do-irs-indice.aspx.

Ministério das Finanças (1988). Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro, que aprova o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC). Publicado em: Diário da República n.º 277/1988, 2.º Suplemento, Série I de 1988-11-30, páginas 4754-(38) a 4754-(71). Consultado em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/cirs_rep/Pages/codigo-do-irs-indice.aspx.

Ministério das Finanças (1984). Decreto-Lei n.º 394-B/84, de 26 de dezembro, que aprova o Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA). Publicado em: Diário da República n.º 297/1984, 1.º Suplemento, Série I de 1984-12-26, páginas 3924-(12) a 3924-(44). Consultado em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/civa_rep/Pages/codigo-do-iva-indice.aspx.

Ministério da Justiça (1986). Decreto-Lei n.º 262/86, de dois de setembro, aprova o Código das Sociedades Comerciais. Publicação em Diário da República n.º 201/1986, Série I de 1986-09-02. Consultado em 09/05/2021: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/116042191/202105092124/indice>.

Ministério do Trabalho e da Solidariedade (1999). Decreto-Lei n.º 523/99, de 10 de dezembro, que estabelece o Regime Jurídico específico das Cooperativas do Ramo da Comercialização e revoga o Decreto-Lei n.º 311/81, de 18 de Novembro. Publicado em Diário da República n.º 286/1999, Série I-A de 1999-12-10. Consultado em: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/652/202106091643/indice>.

Mohd-Sanusi, Z., Mat-Isa, Y., Mohamed, M., Teck-Heang, L. e Mohd-Iskandar, T. (2012). "The importance of financial audit: Benefits, challenges and service quality towards client loyalty". Artigo publicado na conferência IEEE Symposium on Business, Engineering and Industrial Applications, em Bandung, Indonésia nos dias 23 a 26 de setembro de 2012, p. 614-618. Consultado em: <https://ieeexplore.ieee.org/document/6422962/metrics#metrics>.

Nabais, C. (1993). *Noções Práticas de Auditoria* (2.ª edição). Lisboa: Editora Presença.

- OROC (2020a). Potenciais impactos da COVID-19 na auditoria 2020. Consultado em: https://www.oroc.pt/Uploads/normativo_tecnico/ImpactosCOVID19.pdf.
- OROC (2020b). Orientação técnica: efeitos do Covid-19. Consultado em: https://www.oroc.pt/Uploads/normativo_tecnico/CoronaOrientacaoTecnica.pdf.
- OROC (2018a). ISA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*, p. 87 - 118. Manual original publicado em 2018 pelo IFAC. Consultado em: https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-normativo_ifac/Signed/Manual%20de%20Normas%201_OROC_2019.pdf.
- OROC (2018b). ISA 230 – Documentação de Auditoria. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*, p. 166 - 179. Manual original publicado em 2018 pelo IFAC. Consultado em: https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-normativo_ifac/Signed/Manual%20de%20Normas%201_OROC_2019.pdf.
- OROC (2018c). ISA 240 - As Responsabilidades do Auditor relativas a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*, p. 180 - 229. Manual original publicado em 2018 pelo IFAC. Consultado em: https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-normativo_ifac/Signed/Manual%20de%20Normas%201_OROC_2019.pdf.
- OROC (2018d). ISA 315 (Revista) – Identificar e Avaliar os Riscos de Distorção Material Através do Conhecimento da Entidade e do seu Ambiente. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*, p. 307 - 367. Manual original publicado em 2018 pelo IFAC. Consultado em: https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-normativo_ifac/Signed/Manual%20de%20Normas%201_OROC_2019.pdf.
- OROC (2018e). ISA 320 - A Materialidade no Planeamento e na Execução de Auditoria. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*, p. 368 - 377. Manual original publicado em 2018 pelo IFAC. Consultado em: https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-normativo_ifac/Signed/Manual%20de%20Normas%201_OROC_2019.pdf.
- OROC (2018f). ISA 330 - As Respostas do Auditor a Riscos Avaliados. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*, p. 378 - 402. Manual original publicado em 2018 pelo IFAC. Consultado em: https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-normativo_ifac/Signed/Manual%20de%20Normas%201_OROC_2019.pdf.
- OROC (2018g). ISA 500 – Prova de Auditoria. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*, p. 443 - 466. Manual original publicado em 2018 pelo IFAC. Consultado em:

https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-normativo_ifac/Signed/Manual%20de%20Normas%201_OROC_2019.pdf.

OROC (2018h). ISA 505 – Confirmações Externas. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*, p. 478 - 489. Manual original publicado em 2018 pelo IFAC. Consultado em: https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-normativo_ifac/Signed/Manual%20de%20Normas%201_OROC_2019.pdf.

OROC (2018i). ISA 520 – Procedimentos Analíticos. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*, p. 505 - 513. Manual original publicado em 2018 pelo IFAC. Consultado em: https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-normativo_ifac/Signed/Manual%20de%20Normas%201_OROC_2019.pdf.

OROC (2018j). ISA 570 (Revista) – Continuidade. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*, p. 653 - 683. Manual original publicado em 2018 pelo IFAC. Consultado em: https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-normativo_ifac/Signed/Manual%20de%20Normas%201_OROC_2019.pdf.

OROC (2018k). ISA 700 (Revista) - Formar uma Opinião e Relatar Sobre as Demonstrações Financeiras. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*, p. 803 - 858. Manual original publicado em 2018 pelo IFAC. Consultado em: https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-normativo_ifac/Signed/Manual%20de%20Normas%201_OROC_2019.pdf.

OROC (2018l). ISA 705 (Revista) - Modificações à Opinião no Relatório do Auditor Independente. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*, p. 885 - 917. Manual original publicado em 2018 pelo IFAC. Consultado em: https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-normativo_ifac/Signed/Manual%20de%20Normas%201_OROC_2019.pdf.

OROC (2018m). ISA 706 (Revista) - Parágrafos de Ênfase e Parágrafos de Outras Matérias no Relatório do Auditor Independente. In *Manual da Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados - Parte I*, p. 918 - 936. Manual original publicado em 2018 pelo IFAC. Consultado em: https://www.oroc.pt/uploads/normativo_tecnico/auditoria-normativo_ifac/Signed/Manual%20de%20Normas%201_OROC_2019.pdf.

OROC (2011). Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (CEOROC). Consultado em 12/06/2021: <https://www.oroc.pt/Uploads/Files/CodigoEtica2011.pdf>.

Parlamento Europeu e o Conselho da União Europeia (2014). Diretiva 2014/56/EU, de 16 de abril, que altera a Diretiva 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas. *Jornal Oficial da União Europeia*, 158, p. 196-226. Consultada em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=celex%3A32014L0056>.

- Parlamento Europeu e do Conselho da União Europeia (2006). Diretiva 2006/43/CE, de 17 de Maio de 2006, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, que altera as Diretivas 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho e que revoga a Diretiva 84/253/CEE do Conselho. *Jornal Oficial da União Europeia*, 157, p. 87 - 107. Consultada em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32006L0043>.
- Presidência do Conselho de Ministros (2020). Decreto-lei n.º 10-A/2020, de 13 de março que estabelece medidas excecionais e temporárias relativas à situação epidemiológica do novo Coronavírus - COVID 19. Publicado em Diário da República n.º 52/2020, 1º Suplemento, Série I de 2020-03-13. Consultado em: <https://dre.pt/home/-/dre/130243053/details/maximized>.
- Presidência do Conselho de Ministros (2020). Decreto-lei n.º 10-F/2020, de 26 de março, e alterações a este decreto através dos Decretos-Lei n.º 20-C/2020, de sete de maio, 51/2020, de sete de agosto, 99/2020, de 22 de novembro, 103-A/2020, de 15 de dezembro que estabelecem um regime excepcional e temporário de cumprimento de obrigações fiscais e contribuições sociais, no âmbito da pandemia da doença COVID-19. Publicado em Diário da República n.º 61/2020, 1º Suplemento, Série I de 2020-03-26. Consultado em: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/160383976/202104211752/diplomaExpandido>.
- Rocha, M. e Eugénio, T. (2019). “Auditoria Financeira – Evolução histórica e conceitos associados”. *Apotec - Jornal de contabilidade*, 471, p. 188 a 191. Consultado em: https://www.researchgate.net/publication/339070142_Auditoria_Financeira_-_Evolucao_historica_e_conceitos_associados.
- Silva, E. S. e Lopes, A. P. (2017). *A Prova em Auditoria e as Metodologias de Amostragem*. Porto: Vida Económica.

ANEXOS

ANEXO 1

Comparação de balancetes


| | |
|----------------|--|
| Cliente: | |
| Data e-mail | |
| Data balancete | |

Realizado por:
Data:
Revisto por:

| Comparação de balancetes de cliente c/ ASD | | | | |
|--|-------------------------------|---------|--------|------------|
| | Conta | Cliente | ASD | Diferenças |
| | | Saldo | Saldo | |
| 11 | Caixa | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 12 | DO | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 13 | O. Dep. Bancários | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 14 | O. Inst. Financeiros | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 21 | Clientes | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 22 | Fornecedores | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 23 | Pessoal | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 24 | EOEP | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 25 | Fin. Obtidos | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 26 | Accionistas | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 27 | OCRP | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 28 | Diferimentos | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 29 | Provisões | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 31 | Compras | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 32 | Mercadorias | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 33 | Mat.Prim. S.C. | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 34 | Produt. Acab | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 35 | Sub. D. R. R. | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 36 | Prod. Trab. em Curso | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 37 | Atv.B. | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 38 | Reclassif. E reg. Inv. Bio | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 39 | AD. Compras | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 41 | Inv. Fin. | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 42 | Prop. Inv. | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 43 | AFT | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 44 | AI | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 45 | Inv. Em curso | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 46 | A. ñ C.D.V. | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 51 | Capital Subscrito | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 52 | Ações Prop. | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 53 | O.I.C.P. | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 54 | Prémio Emissão | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 55 | Reservas | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 56 | Resultados Transitados | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 57 | Ajustamento em Ativos F. | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 58 | Ex. Ver. AFT e AI | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 59 | O.V. C.P. | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 61 | CMVMC | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 62 | FSE | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 63 | Gasto com Pessoal | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 64 | G.Dep. e Amort. | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 65 | Perdas por Imparidade | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 66 | Perdas redução JV | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 67 | Provisões | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 68 | Outros Gastos | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 69 | Gastos Financeiros | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 71 | Vendas | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 72 | Prestações de Serviço | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 73 | Var. inv. Prod. | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 74 | Trabalhos p/ Própria Entidade | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 75 | Subsd. Explor | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 76 | Reservas | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 77 | Ganhos aum. Capital | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 78 | Outros Rendi/ | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 79 | Juros | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| 81 | RLP | 0,00 € | 0,00 € | 0,00 € |
| | Total | | | 0,00 € |

ANEXO 2

Codificação dos Papéis de Trabalho 2020 - Arq. Corrente

|  | | 2020 |
|---|-----------|---|
| Empresa modelo | | |
| CODIFICAÇÃO DE PAPÉIS DE TRABALHO / ARQUIVO CORRENTE | | |
| 1 | I | Planeamento I.1 Identificação da Empresa II.1 Identificação da Empresa II.2 Corpos sociais e principais responsáveis II.3 Organograma geral II.4 Questionário para aceitação/retenção do cliente I.2 Controlo Interno II.1 Avaliação do Controlo Interno II.2 Quadros de análise de incompatibilidades de funções II.2.1 Análise ao ciclo de Tesouraria II.2.2 Análise ao ciclo de Vendas e Contas a Receber II.2.3 Análise ao ciclo de Compras e Contas a Pagar II.2.4 Análise ao ciclo de Pagamentos ao Pessoal II.2.5 Análise ao ciclo de Investimentos I.3 Materialidade e Risco de Revisão II.QB Conhecimento do negócio/exposição a ameaças II.1 Juízo prévio s/ a materialidade e limite aceitável para ajustamentos II.1.1 Erro tolerável por rubricas do balanço II.2 Planificação da Rev./Aud. - Guia para Avaliação do Risco - Questionário II.3 Planificação da revisão/Auditoria - Guia para avaliação do risco de fraude - Questionário II.4 Avaliação de risco por ciclos/Estratégia de auditoria I.4 Programação da auditoria II.1 Memorando da Estratégia de auditoria II.1.1 Programa de auditoria II.2 Planeamento de trabalhos - calendarização dos programas de trabalho II.3 Planeamento de trabalhos intercalares II.3.1 Planeamento de trabalhos finais |
| 2 | II | II.QB/SQ Sistema de Qualidade/Revisão do trabalho de auditoria II.QB/DF Questionário de revisão - demonstrações financeiras II.1 Certificação Legal das Contas II.2 Relatório e Parecer do Fiscal Único / Conselho Fiscal II.3 Relatório de Gestão II.5 Balanço II.6 Demonstração dos Resultados por Naturezas II.7 Demonstração dos Resultados por Funções (facultativo) II.8 Demonstração das Alterações no Capital Próprio II.9 Demonstração dos Fluxos de Caixa - método direto II.10 Anexo II.11 Declaração do Órgão de Gestão II.12 Auditoria ao Relatório de Gestão II.13 Auditoria ao Balanço II.14 Auditoria à Demonstração dos Resultados por Naturezas II.15 Auditoria à Demonstração dos Resultados por Funções (se apresentada) II.16 Auditoria à Demonstração das Alterações no Capital Próprio II.17 Auditoria à Demonstração dos Fluxos de Caixa II.18 Auditoria ao Anexo II.19 Acontecimentos subsequentes à data do Balanço II.20 Assuntos para o próximo período II/A Auditoria/Revisão Analítica II/A.1 Balanço (Comparativo N/N-1) II/A.2 D.R.N. (Comparativo N/N-1) II/A.3 Gastos e Rendimentos (Análise e Comp. N/N-1) II/A.4 II/A.5 Rácios (Análise e Comp. N/N-1) II/A.6 II/A.7 Auditoria ao cumprimento do DL 495/88 e alterações posteriores - aplicável às SGPS II/A.8 Cobertura de riscos pelas seguradoras II/B Assembleia de Prestação das Contas II/B.1 Convocatória II/B.2 Documentos Complementares II/B.3 Ata da Assembleia |

| | | | | |
|----------|------------|--|-----|--|
| 3 | A1 | Ativo Não Corrente | | |
| | A1A | Ativos Fixos Tangíveis - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| | A1A.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| | A1A.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| | A1A.5 | Alienações/Abates de Ativos Fixos Tangíveis | | |
| | A1A.6 | Análise das depreciações/imparidades de Ativos Fixos Tangíveis | | |
| | A1A.7 | Análise da consistência das taxas de depreciação de Ativos Fixos Tangíveis | | |
| | A1B | Propriedades de Investimento - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| | A1B.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| | A1B.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| | A1B.5 | Alienações/Abates de Propriedades de Investimento | | |
| | A1B.6 | Análise das depreciações/imparidades de Propriedades de Investimento | | |
| | A1B.7 | Análise da consistência das taxas de depreciação de Propriedades de Investimento | | |
| | A1C | Goodwill - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| | A1C.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| | A1C.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| | A1C.5 | Abates de Goodwill | | |
| | A1C.6 | Análise das amortizações/imparidades do Goodwill | | |
| | A1D | Ativos Intangíveis, exceto Goodwill - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| | A1D.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| | A1D.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| | A1D.5 | Alienações/Abates de Ativos Intangíveis | | |
| | A1D.6 | Análise das amortizações/imparidades de Ativos Intangíveis | | |
| | A1D.7 | Análise da consistência das taxas de amortização de Ativos Intangíveis, exceto Goodwill | | |
| | A1E | Ativos Biológicos - (Produção) - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| | A1E.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| | A1E.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| | A1E.3 | Teste à inspeção física dos ativos biológicos | | |
| | A1E.8 | Perdas por imparidade em Ativos Biológicos (de produção), mensurados ao custo | | |
| | A1F | Participações Financeiras - MEP - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| | A1F.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| | A1F.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| | A1F.3 | Método da equivalência patrimonial | | |
| | A1F.4 | Participações financeiras - MEP (Teste ao reconhecimento de imparidades) | | |
| | A1G | Outros Investimentos Financeiros - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| | A1G.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| | A1G.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| | A1G.3 | Outros Investimentos Financeiros / Teste à valorização | | |
| | A1G.4 | Outros Investimentos Financeiros, mensurados ao custo (Teste ao reconhecimento de imparidades) | | |
| | A1H | Acionistas / Sócios - Saldos devedores - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| | A1H.____ | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | |
| | A1H.____ | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | |
| | A1I | Créditos a Receber - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| | A1I.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| | A1I.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| | A1I.3 | Concentração de Valores | ASD | |
| | A1I.4 | Amostragem de Créditos a Receber (Circularização) (com ficha de conciliação) | ASD | |
| | A1J | Ativos por Impostos Diferidos - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| | A1J.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| | A1J.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| | A2 | Ativo Corrente | | |
| | A2A | Inventários - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| | A2A.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| | A2A.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| | A2A.3 | Avaliação do Sistema de Contabilização dos Inventários | | |
| | A2A.4 | Questionário de inventário e contagens físicas | | |
| | A2A.5 | Teste à contagem dos inventários/Relatório | | |
| | A2A.6 | Teste à valorização e ao custeio das saídas dos inventários | | |
| | A2A.7 | Teste às perdas por imparidade dos inventários em balanço | | |
| | A2A.8 | Teste ao corte de operações - Expedição/Vendas | | |
| | A2A.9 | Teste ao corte de operações - Receção/Compras | | |
| | A2A.10 | Perdas por imparidade em inventários | | |
| | A2B | Ativos Biológicos - (Consumíveis) - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| | A2B.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| | A2B.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| | A2B.3 | Teste à contagem dos Ativos Biológicos | | |
| | A2B.4 | Teste à valorização e ao custeio das saídas dos Ativos Biológicos | | |
| | A2B.5 | Teste às perdas por imparidade dos Ativos Biológicos, mensurados ao custo, em balanço | | |
| | A2B.6 | Teste ao corte de operações (Ativos Biológicos) - Expedição/Vendas | | |
| | A2B.7 | Teste ao corte de operações (Ativos Biológicos) - Receção/Compras | | |
| | A2B.8 | Perdas por imparidade em Ativos Biológicos (consumíveis), mensurados ao custo | | |

| | | | |
|----------------|--|-----|-------------------------------|
| A2C | Clientes - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| A2C.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| A2C.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| A2C.3 | Concentração de Valores | ASD | |
| A2C.3.1 | Principais clientes/Evolução de saldo/Perspetivas | | |
| A2C.4 | Amostragem de Clientes (Circularização) (com ficha de conciliação) | ASD | |
| A2C.5 | Análise de Títulos a receber/Títulos descontados | | |
| A2C.6 | Análise de dívidas incobráveis/Perdas por imparidade acumuladas | | |
| A2D | Adiantamento a fornecedores - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| A2D.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | |
| A2D.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | |
| A2E | Estado e Outros Entes Públicos - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT° P3C) | | |
| A2E.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| A2E.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| A2F | Capital Subscrito e Não Realizado - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver PT° P1 e P1A) | | |
| A2F.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| A2F.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| A2G | Outros Créditos a Receber - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| A2G.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| A2G.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| A2G.3 | Concentração de Valores | ASD | |
| A2G.4 | Amostragem de Outros Créditos a Receber (Circularização) (com ficha de conciliação) | ASD | |
| A2H | Diferimentos - Saldos Devedores - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| A2H.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| A2H.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| A2I | Ativos Financeiros Detidos para Negociação - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| A2I.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| A2I.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| A2J | Outros Ativos Financeiros - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver PT° A2I) | | |
| A2J.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| A2J.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| A2K | Ativos Não Correntes Detidos para Venda - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| A2K.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| A2K.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| A2L | Caixa e Depósitos Bancários - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| A2L.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| A2L.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| A2L.3 | Auditoria à situação do caixa | | |
| A2L.4 | Depósitos bancários | | |
| A2L.5 | Ficha de conciliação de depósitos bancários | | |
| P1 | Capital Próprio | | |
| P1 | Capital Próprio - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P1A | Capital Subscrito - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P1A.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| P1A.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| P1B | Ações (Quotas) Próprias - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P1B.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| P1B.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| P1C | Outros Instrumentos de Capital Próprio - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P1C.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| P1C.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| P1D | Prémios de Emissão - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P1D.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| P1D.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| P1E/P1F | Reservas Legais/Outras Reservas - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P1E.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| P1E.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| P1F.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| P1F.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| P1G | Resultados Transitados - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P1G.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| P1G.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| P1H | Ajustamentos em Ativos Financeiros - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P1H.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | |
| P1H.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | |
| T8 | Ajustamentos em activos financeiros | | |
| P1I | Excedentes de Revalorização - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P1I.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| P1I.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| P1J | Ajustamentos/Outras Variações no Capital Próprio - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P1J.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| P1J.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| P1K | RAI/Imposto sobre o rendimento do período/Resultado líquido do período - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P1K.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| P1K.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| P1L | Interesses que não Controlam - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P1L.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | Nota: Não aplicável às contas |
| P1L.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |

| | | | |
|--------------|---|--|-----|
| P2 | Passivo Não Corrente | | |
| P2A | Provisões - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P2A.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | ASD |
| P2A.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | ASD |
| P2B | Financiamentos Obtidos - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver também PT° P3E) | | |
| P2B.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | ASD |
| P2B.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | |
| P2B.3/P3E.3 | Financiamentos obtidos | | |
| P2B.4/P3E.4 | Locações financeiras - Detalhe | | ASD |
| P2C | Responsabilidades por Benefícios Pós-Emprego - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P2C.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | ASD |
| P2C.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | ASD |
| P2D | Passivos por Impostos Diferidos - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P2D.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | ASD |
| P2D.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | ASD |
| P2E | Outras Dívidas a Pagar - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver também PT° P3F) | | |
| P2E-P | Outras Dívidas a Pagar (Pessoal e Benefícios dos empregados) - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver também PT° P3F-P) | | |
| P2E.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | ASD |
| P2E.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | ASD |
| P2E.3 | Concentração de Valores | | ASD |
| P2E.4 | Amostragem de Outras Dívidas a Pagar (Circularização) (com ficha de conciliação) | | ASD |
| P3 | Passivo Corrente | | |
| P3A | Fornecedores - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P3A.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | ASD |
| P3A.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | ASD |
| P3A.3 | Concentração de Valores | | ASD |
| P3A.4 | Amostragem de Fornecedores (Circularização) (com ficha de conciliação) | | ASD |
| P3B | Adiantamentos de Clientes - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P3B.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | ASD |
| P3B.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | ASD |
| P3C | Estado e Outros Entes Públicos - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P3C.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | ASD |
| P3C.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | ASD |
| P3C.3 | 24.1 - Imposto sobre o rendimento | | |
| | P3C.3.1 Questionário de identificação de riscos - IRC | | |
| | P3C.3.2 Cálculo do PPC, PEC e PAC (cálculo efetuado pela SROC) | | |
| P3C.4 | 24.2 - Retenção de impostos sobre rendimentos | | |
| P3C.5 | 24.3 - IVA | | |
| | P3C.5.1 Questionário de identificação de riscos - IVA | | |
| | P3C.5.2 Teste ao IVA | | |
| P3C.6 | 24.4 - Outros impostos | | |
| | P3C.6.1 Questionário de identificação de riscos - Imposto do selo | | |
| | P3C.6.2 Questionário de identificação de riscos - IMI | | |
| | P3C.6.3 Questionário de identificação de riscos - IMT | | |
| P3C.7 | 24.5 - Contribuições para a segurança social | | |
| P3C.8 | Certidões fiscais e para fiscais / cadastro | | |
| P3C.9 | Processos de execução fiscal / Inspeções Tributárias | | |
| | P3C.9.1 Acompanhamento dos processos de execução fiscal | | |
| | P3C.9.2 Acompanhamento das ações de inspeção tributária | | |
| P3C.10 | Processos e decisões de benefícios fiscais e enquadramentos | | |
| P3C.11 | Obrigações declarativas / rendimentos | | |
| P3D | Acionistas / Sócios - Saldos credores - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P3D.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | |
| P3D.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | |
| P3E | Financiamentos Obtidos - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver PT° P2B) | | |
| P3E.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | ASD |
| P3E.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | ASD |
| P2B.3/P3E.3 | Financiamentos obtidos (Ver no passivo não corrente) | | |
| P2B.4/P3E.4 | Locações financeiras - Detalhe (Ver no passivo não corrente) | | |
| P3F | Outras Dívidas a Pagar - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver PT° P2E) | | |
| P3F-P | Outras Dívidas a Pagar (Pessoal e Benefícios dos Empregados) - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver PT° P2E-P) | | |
| P3F.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | ASD |
| P3F.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | ASD |
| P3F.3 | Concentração de Valores | | ASD |
| P3F.4 | Amostragem de Outras Dívidas a Pagar (Circularização) (com ficha de conciliação) | | ASD |
| P3G | Diferimentos - Saldos Credores - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| P3G.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | ASD |
| P3G.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | ASD |
| P3H | Passivos Financeiros Detidos para Negociação - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver PT° A2I) | | |
| P3H.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | ASD |
| P3H.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | ASD |
| P3I | Outros Passivos Financeiros - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver PT° A2I) | | |
| P3I.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | ASD |
| P3I.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | ASD |
| P3J | Passivos Não Correntes Detidos para Venda - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver PT° A2K) | | |
| P3J.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | | ASD |
| P3J.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | | ASD |


| | | | |
|-----------|---|---|-----|
| R | Rendimentos e Gastos | | |
| | RA | Vendas e Serviços Prestados - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT° A2C) | |
| | RA.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD |
| | RA.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD |
| | RB | Subsídios à Exploração - Procedimentos do Papel de Trabalho | |
| | RB.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD |
| | RB.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD |
| | RC | Ganhos/Perdas Imputados de Subsidiárias, Associadas e EC - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT° A1F) | |
| | RC.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD |
| | RC.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD |
| | RD | Variação nos Inventários da Produção - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT° A2A e A2B) | |
| | RD.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD |
| | RD.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD |
| | RE | Trabalhos para a Própria Entidade - Procedimentos do Papel de Trabalho | |
| | RE.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD |
| | RE.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD |
| | RF | Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas- Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT° A2A e A2B) | |
| | RF.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD |
| | RF.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD |
| | RG | Fornecimentos e Serviços Externos - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT° P3A) | |
| | RG.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD |
| | RG.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD |
| | RH | Gastos com o Pessoal - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT° P2C e P2E-P) | |
| | RH.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD |
| | RH.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD |
| | RI | Imparidade de Inventários (Perdas/Reversões) - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT° A2A, A2A.10, A2B e A2B.8) | |
| | RI.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD |
| | RI.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD |
| | RJ | Imparidade de Dívidas a Receber (Perdas/Reversões) - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver PT° A2C, A2C.6 e A2G) | |
| | RJ.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD |
| | RJ.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD |
| | RK | Provisões (Aumentos/Reduções)- Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT° P2A) | |
| | RK.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD |
| RK.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| RL | Imparidade de Investimentos não Depreciáveis/Amortizáveis (Perdas/Reversões) - Procedimentos do Papel de Trabalho (Ver | | |
| RL.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| RL.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| RM | Aumentos/Reduções de Justo Valor - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT° A1B, A1E, A1G, A2B, A2I e A2J) | | |
| RM.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| RM.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| RN | Outros Rendimentos - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| RN.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| RN.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| RO | Outros Gastos - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| RO.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| RO.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| RP | Gastos/Reversões de Depreciação e de Amortização - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT° A1A, A1B, A1C, A1D e A1E) | | |
| RP.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| RP.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| RQ | Imparidade de Investimentos Depreciáveis/Amortizáveis (Perdas/Reversões) - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT° | | |
| RQ.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| RQ.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| RR | Juros e Rendimentos Similares Obtidos - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| RR.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| RR.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| RS | Juros e Gastos Similares Suportados - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| RS.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| RS.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| RT | Imposto Sobre o Rendimento do Período - Procedimentos do Papel de Trabalho (ver PT° P1K) | | |
| RT.1 | Rúbricas a Nível (Contas e Saldos) | ASD | |
| RT.2 | Movimentos do Papel (Estudo dos Movimentos) | ASD | |
| 4 | TC | Testes de Controlo - Conclusões | |
| | TC1 | Teste às vendas / prestações de serviços e às Contas a Receber de Clientes | |
| | TC2 | Teste às compras / aquis. Serviços e às Contas a Pagar a Fornecedores | |
| | TC3 | Teste aos Aspectos Laborais na Empresa | |
| | TC4 | Teste aos Gastos com o Pessoal | |
| | TC5 | Teste às Notas de Crédito | |
| TC6 | Guia para Caracterização Detalhada do EDP (Electronic Data Processing / Processamento Electrónico de Dados) | | |
| 5 | RCC | Responsabilidades, contingências, continuidade e controlo do trabalho de campo | |
| | RCC1 | responsabilidade contingentes | |
| | RCC2 | Avaliação do pressuposto da continuidade | |
| PR | Partes relacionadas - Procedimentos do Papel de Trabalho | | |
| PR1 | Partes relacionadas - Identificação, transações e saldos | | |

Relatório de Estágio na Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

| | | | |
|-----------|---|--|--|
| 6 | III Registos (Contabilidade / Atas / Partes de capital / Dossier fiscal / Leis 83/2017, 89/2017 e 92/2017, DL 123/2017 e P 233/2018) | | |
| | III.1 Verificação do dossier fiscal | | |
| | III.2 Combate ao branqueamento de capitais e ao financ. do terrorismo - Leis 83/2017, 89/2017 e 92/2017, DL 123/2017 e P 233/2018 | | |
| | III.3 Regime jurídico do registo central do beneficiário efetivo | | |
| 7 | IV Análise económico-financeira / Análises intercalares de gastos e rendimentos / Outras análises | | |
| 8 | V Reuniões com Conselho Fiscal / Correspondência trocada / Relatórios / Outros | | |
| | VI Dever de vigilância (artigo 420º-A do CSC) / Dever de prevenção (artigo 262º-A do CSC) | | |
| 9 | VII Balancetes | | |
| | VII.1 1º Trimestre - Balancete analítico de março | | |
| | VII.2 2º Trimestre - Balancete analítico de junho | | |
| | VII.3 3º Trimestre - Balancete analítico de setembro | | |
| | VII.4 4º Trimestre - Balancete analítico de dezembro | | |
| | VII.5 Balancete do Razão Geral - Final | | |
| 10 | VIII Extratos de movimento | | |

ANEXO 3

Ficha Índice Arq. Permanente (arquivo informático)

| | |
|---|--|
|  | DOSSIER DE INFORMAÇÃO PERMANENTE EMPRESA: |
|---|--|

| ÁREA | ACTUALIZAÇÃO/EXERCÍCIOS/DATAS | | | | |
|---|-------------------------------|--|--|--|--------------------------------|
| 1 - CARACTERIZAÇÃO DO CLIENTE E DO NEGÓCIO | | | | | |
| 1.1 - Ficha de Identificação e Contactos | | | | | |
| 1.2 - Estatutos | | | | | |
| 1.3 - Corpos Sociais e Período de Mandato | | | | | |
| 1.4 - Sócios/Accionistas | | | | | |
| 1.4.1 - Registo dos Valores Mobiliários | | | | | |
| 1.4.2 - RCBE | | | | | |
| 1.5 - Enquadramento em Grupos de Empresas | | | | | |
| 1.6 - Filiais e Sucursais | | | | | |
| 1.7 - Historial da Empresa | | | | | |
| 1.8 - Contrato de Prestação de Serviços / Alterações | | | | | |
| 1.8.1 - Contratos e Alterações | | | | | |
| 1.8.2 - Proposta de Prestação de Serviços | | | | | |
| 1.8.3 - Aceitação | | | | | |
| 1.9 - Informação do S. Activ. e dos Ambientes Ec. e Jurídico | | | | | |
| 1.10 - Declaração Inscr. no Registo/In. Activ./Alt. de Activ./NIPC | | | | | |
| 2 - A ACTIVIDADE E O PATRIMÓNIO | | | | | |
| 2.1 - Actividade Exercida | | | | | |
| 2.2 - Posição no Mercado | | | | | |
| 2.3 - Elementos Patrimoniais Onerados | | | | | |
| 2.4 - Outras Garantias e Compromissos | | | | | |
| 2.5 - Evolução Patrimonial / Resº / Indicadores | | | | | |
| 2.6 - Participações Financeiras | | | | | |
| 2.7 - Registos de propriedade | | | | | |
| 2.7.1 - Certidões da Conservatória Registo Predial | | | | | |
| 2.7.2 - Documento Único Automóvel/ Consulta DGCI | | | | | |
| 3 - CONTRATOS E DOCUMENTOS IMPORTANTES | | | | | |
| 3.1 - Seguros | | | | | |
| 3.2 - Principais Contratos de Locação Financeira | | | | | |
| 3.3 - Acordos com o Fisco_ Outras Informações | | | | | |
| 3.4 - Acordos com Segurança Social | | | | | |
| 3.5 - Contratos de Comercialização e de Royalties | | | | | |
| 3.6 - Actas e Resumos de Actas | | | | | |
| 3.6.1 - Actas da A.G | | | | | Resumo de atas |
| 3.6.2 - Actas do Cons. Adm. / Gerência | | | | | Resumo de atas |
| 3.6.3 - Actas do Cons. Fiscal / Fiscal Único | | | | | Resumo de atas |
| 3.7 - Contratos de Financiamento | | | | | |
| 3.8 - Contratos de Investimento | | | | | |
| 3.9 - Outros Contratos Relevantes | | | | | |
| 3.10 - Resposta dos advogados/sentenças | | | | | |
| 3.11 - Central de Responsabilidades de Crédito do Banco de Portugal | | | | | |
| 3.12 - Dossier de preços de transferência | | | | | |

| | | | | | |
|---|--|--|--|--|--|
| 4 - CONTROLO INTERNO/PROCEDIMENTOS | | | | | |
| 4.1 - Organigramas/Descrição de funções/Análise incomp. | | | | | |
| 4.2 - Avaliação do Controlo Interno | | | | | |
| 4.3 - Sistema Contabilístico | | | | | |
| 4.3.1 - Plano de contas da contabilidade geral e analítica | | | | | |
| 4.3.2 - Outras Informações | | | | | |
| 4.4 - Principais Políticas Contabilísticas Adoptadas | | | | | |
| 4.5 - Orçamentos / Controlo Orçamental/Business Plan | | | | | |
| 4.6 - Procedimentos Internos | | | | | |
| 4.6.1 - Recursos Humanos | | | | | |
| 4.6.2 - Compras | | | | | |
| 4.6.3 - Logística | | | | | |
| 4.6.4 - Gestão Administrativa e Financeira | | | | | |
| 4.6.5 - Gestão de Stock | | | | | |
| 5 - OUTRAS SITUAÇÕES | | | | | |
| 5.1 - Processos de Prestação de Contas | | | | | |
| 5.1.1 - Contas Individuais | | | | | |
| 5.1.2 - Contas Consolidadas | | | | | |
| 5.2 - CLC, RCRA, RPFU e DOG | | | | | |
| 5.2.1 - Contas Individuais | | | | | |
| 5.2.2 - Contas Consolidadas | | | | | |
| 5.3 - Declarações Anuais Rendimento (Decl. M. 22, IES, M10) | | | | | |
| 5.3.1 - Modelo 22 de IRC | | | | | |
| 5.3.2 - Modelo 10 | | | | | |
| 5.3.3 - IES/DA | | | | | |
| 5.4 - Obrigações Acessórias | | | | | |
| 5.4.1 - Modelo 30 | | | | | |
| 5.4.2 - Modelo 39 | | | | | |
| 5.4.3 - Outras | | | | | |
| 5.5 - Certidão Cons. Reg. Com./Depósito Contas | | | | | |
| 5.5.1 - Certidão da Conservatória do Registo Com./Cert. Perm. | | | | | |
| 5.5.2 - Depósito Contas (Publicações) | | | | | |
| 5.6 - Brevete Estatístico I.N.E. | | | | | |
| 5.7 - Balanço Social | | | | | |
| 5.8 - Advogados, Consultores e Médico de Trabalho | | | | | |
| 5.9 - Correspondência Relevante | | | | | |
| 5.10 - Notícias publicadas s/ a Empresa | | | | | |
| 5.11 - Avaliação de Bens | | | | | |
| 5.12 - Pareceres do Fiscal Único/Conselho Fiscal | | | | | |
| 5.13 - Outros Documentos Relevantes | | | | | |
| 5.14 - Inventários | | | | | |
| 5.15 - Questões técnicas colocadas pelo cliente | | | | | |
| 6 - DOCUMENTOS SUBSTITUIDOS | | | | | |
| Processo Iniciado em: | | | | | |
| Actualizado em: | | | | | |

ANEXO 4

Circularização – Ficheiro com procedimentos (2020)

1. Circularização dos seguintes clientes/outros devedores:

| Processo n.º | Cliente |
|--------------|---------|
| 211-0-2020 | |
| | |
| 277-0-2020 | |

Cientes e Outros devedores – Nacionais e Estrangeiros

- Para o corpo do e-mail: Utilizar a minuta que consta do ficheiro, “Devedores em português (2020)“, “Devedores em inglês (2020)”, “Devedores em espanhol (2020)” e “Devedores em francês (2020)”;
- Para o assunto do e-mail: colocar a Ref. de cada carta; e
- Remeter e-mail a cada Outro devedor nacional ou estrangeiro selecionados, com conhecimento para circularizacao.pcardoso@pbc-sroc.pt.

Nota 1: No caso de clientes/outros devedores que são empresas do grupo ou que têm acesso à sua contabilidade, poderão imprimir nelas o extrato c/c, que visarão.

Nota 2: se preferirem, em qualquer dos casos, podem enviar as cartas em papel, por correio, utilizando os procedimentos acima mencionados seguidos dos seguintes procedimentos:

- Endereçar a carta ao cliente/outro devedor, constante dos ficheiros de cartas atrás indicados, datar;
- Imprimir em papel timbrado da empresa; e
- Carimbar, assinar, tirar fotocópia e remeter via CTT.

2. Circularização dos seguintes fornecedores/fornecedores de investimentos/outros credores:

| Processo n.º | Fornecedor |
|--------------|------------|
| 221-0-2020 | |
| | |
| 271-0-2020 | |
| | |
| 278-0-2020 | |

Fornecedores/fornecedores de investimentos/outros credores

- Para os fornecedores/fornecedores de investimento/outras credores nacionais utilizar a minuta que consta do ficheiro “Credores em Português (2020)”;
- Para os fornecedores/fornecedores de investimento/outras credores estrangeiros utilizar a minuta de “Credores em inglês (2020)”, “Credores em francês (2020)“, “Credores em espanhol (2020)”;
- Remeter e-mail a cada fornecedor/fornecedores de investimento/outras credores selecionados, com conhecimento para circularizacao.pcardoso@pbc-sroc.pt, utilizando no corpo do e-mail o texto que consta das minutas referidas nos pontos anteriores.
- Para o assunto do e-mail: colocar a Ref. de cada carta

Nota 1: No caso de fornecedores que são empresas do grupo ou que têm acesso à sua contabilidade, poderão imprimir nelas o extrato c/c, que visarão.

Nota 2: se preferirem, em qualquer dos casos, podem enviar as cartas em papel, por correio, utilizando os procedimentos acima mencionados seguidos dos seguintes procedimentos:

- Endereçar a carta ao fornecedor, constante dos ficheiros de cartas atrás indicados, datar;
- Imprimir em papel timbrado da empresa; e
- Carimbar, assinar, tirar fotocópia e remeter via CTT.

3. Solicitação de informação a todos os Advogados da empresa

- Utilizar a minuta do ficheiro “Advogados em português”, “Advogados em espanhol”, “Advogados em francês”, consoante a nacionalidade; e
- Remeter e-mail (ou carta) para todos os advogados (nacionais e estrangeiros) com que habitualmente trabalham, com conhecimento para circularizacao.pcardoso@pbc-sroc.pt, utilizando no corpo do e-mail o texto que consta da minuta referida no ponto anterior.

Nota: Em caso de envio de carta tirar cópia para nós.

4. Mapa de Responsabilidade de Crédito do Banco de Portugal

- Obter on-line, no sítio do Banco de Portugal, área de empresa, a seguinte informação:

- Mapa de Responsabilidades de Crédito em 31 de dezembro de 2020 (<https://www.bportugal.pt/area-empresa/formulario/222>);
- Mapa da Base de Dados de Contas (<https://www.bportugal.pt/area-empresa/formulario/232>); e
- Obtenção da informação sobre utilizadores de cheque que oferecem risco (LUR) (<https://www.bportugal.pt/area-empresa/formulario/224>).

5. Solicitação de informação a entidades bancárias

- Obter a informação externa das responsabilidades perante as instituições de crédito:

5.1 Relativamente aos bancos que se indicam em 5.1.1 ou para outros que entendam conveniente, deverá ser obtida uma informação bancária formal (com o inerente débito bancário) e adotar o procedimento que se segue:

Utilizando a minuta do ficheiro “Bancos em português”

- Endereçar e datar;
- Imprimir em papel timbrado da empresa
- Carimbar, assinar (verificar se as assinaturas são as que obrigam a empresa), tirar cópia para nós, e remeter em carta registada via CTT;

5.1.1 Solicitar informação aos bancos que se seguem:

- Nome do banco

6. Solicitação de informação a outras entidades

- Utilizar a minuta do ficheiro “Outras entidades”
 - Endereçar e anotar em “Ref.:.....-xxx-2020” o número de processo abaixo indicado para cada entidade;
 - Imprimir em papel timbrado da empresa;
 - Carimbar, assinar, tirar fotocópia e remeter via CTT; e
 - Solicitar informação às entidades que se seguem:

| Processo | Entidade |
|-----------------|-----------------|
| | |

7. Solicitação de informação a locadoras, com contratos em vigor em 2020/12/31

- Utilizar a minuta do ficheiro “Sociedades de Locação Financeira”
 - Imprimir em papel timbrado da empresa;
 - Endereçar, carimbar, assinar, tirar fotocópia e remeter via CTT; e
 - Solicitar informação às locadoras que se seguem:
 - Caixa Leasing e Factoring
 - BPI Leasing

- 8. Solicitação de informação a todas as Companhias de seguros / corretoras com coberturas relevantes
 - Utilizar a minuta do ficheiro “Companhias de seguros”
 - Anotar em “Ref.: (nome da companhia) -0-2020” o número de processo para cada seguradora; e
 - Remeter e-mail (ou carta), com conhecimento para circularizacao.pcardoso@pbc-sroc.pt, às companhias de seguro com as quais a empresa trabalha, utilizando no corpo do e-mail o texto que consta da minuta referida no ponto anterior.

A circularização pode seguir o quanto antes, pois este ano não está dependente de informação da empresa (cartas sem saldos).

Agradeço a v/ colaboração e subscrevo-me com consideração,

Paula Cardoso (ROC n.º)

ANEXO 5

Minuta de circularização de devedores

Assunto: _____ (Nome da empresa), S.A. - Confirmação de saldos

Ref: 2111x- ____ (Número interno do cliente auditado) -2020 – _____ (Nome do devedor), Lda.

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda., estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras, pelo que agradecemos o favor de lhes enviarem diretamente uma cópia do(s) extrato(s) da(s) nossa(s) conta(s) corrente(s) nos vossos livros, demonstrando os elementos que comprovem todos os saldos em aberto em 31-Dez-2020, e ainda o movimento contabilizado nessas contas entre 1-Jan-2020 e 31-Dez-2020, incluindo os detalhes de saldos de abertura, para:

Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.

Rua Padre Estêvão Cabral, 120, Sala 204

3000-316 Coimbra

Portugal

E-mail: circularizacao.pcardoso@pbc-sroc.pt

Este pedido corresponde a uma necessidade urgente dos nossos Revisores, pelo que agradecemos que a resposta lhes seja enviada com a maior brevidade possível, preferencialmente via e-mail. Para qualquer dúvida contactar o 239 838 162.

Agradecemos que do e-mail remetido nos seja dado conhecimento.

Com os nossos melhores cumprimentos, subscrevemo-nos com toda a consideração.

De V. Exas.

Atentamente,

ANEXO 6

Minuta de circularização de credores

Assunto: _____ (Empresa), S.A. - Confirmação de saldos

Ref: 278x- ____ (Número interno do cliente auditado) -2020 – _____ (Nome do credor), Lda.

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, **Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.** com sede na Rua Padre Estêvão Cabral, 120, Sala 204 - 3000-316 Coimbra, endereço de e-mail circularizacao.pcardoso@pbc-sroc.pt e telefone/fax 239 838 162, estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras e gostariam de obter extrato(s) de conta(s) corrente(s) com detalhes dos saldos existentes nos vossos registos à data de 31-Dez-2020, e ainda e ainda o movimento contabilizado nessas contas entre 1-Jan-2020 e 31-Dez-2020, incluindo os detalhes de saldos de abertura.

Este extrato detalhado deve proporcionar a seguinte informação:

Data; Documento; N° do documento; Valor; e Saldo

Agradecemos ainda que lhe informem de qualquer outro passivo, contingência, contratos em negociação ou operações pendentes que pudessem afetar-nos como consequência das operações comerciais que mantemos convosco.

Este pedido corresponde a uma necessidade urgente dos nossos Revisores, pelo que agradecemos que lhes seja enviada uma resposta preferencialmente, via e-mail, com a maior brevidade possível, podendo, também, utilizar-se o fax acima indicado ou carta.

Agradecemos que do e-mail remetido nos seja dado conhecimento.

Antecipadamente gratos, apresentamos os nossos melhores cumprimentos,

ANEXO 7

Minuta de circularização de entidades bancárias

Minuta de pedido de confirmação externa por instituições financeiras

(A preparar pela entidade em papel timbrado)

A

(Designação)

(Morada)

_____ de janeiro de 2021

ASSUNTO – Solicitação de Informações

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, **Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda.**, com sede na Rua Padre Estêvão Cabral, 120, Sala 204, 3000-316 Coimbra, telefone 239 838162, e endereço de e-mail circularizacao.pcardoso@pbc-sroc.pt estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras, pelo que muito agradecemos a V. Exas. o favor de lhes enviarem diretamente, com cópia para nós, as informações abaixo com referência à data de **31 de dezembro de 2020**, solicitando que nas situações não aplicáveis seja expressamente referido “**Nada consta**”:

- 1) Saldos de todas as contas existentes nessa Instituição, indicando condições de prazo, taxas de juro e outras, e se os mesmos estão disponíveis ou se encontram sujeitos a qualquer restrição (incluindo acordos de natureza fiduciária com terceiros, que limitem a sua movimentação) informando qual a natureza, quantia e condições de tal restrição;
- 2) Indicação das contas sem saldo e/ou encerradas que tenham tido movimento no período de 1 de janeiro a **31 de dezembro de 2020**;
- 3) Discriminação das ações, obrigações, ou outros valores mobiliários depositados à guarda dessa Instituição, com indicação de quaisquer encargos ou ónus;
- 4) Quantia de impostos retidos na fonte;
- 5) Relação discriminada, por cada rubrica, de:

- (a) letras e quaisquer outros valores à cobrança;
 - (b) letras descontadas e não vencidas;
 - (c) letras descontadas, vencidas e não pagas, pendentes de devolução ou reembolso;
- 6) Relação discriminada, por cada rubrica, de:
- (a) Contas movimentadas a descoberto e tipo e valor da garantia;
 - (b) Contas correntes caucionadas, com indicação da natureza, vencimentos, taxa e data de pagamento dos juros e tipo e valor da caução;
 - (c) Empréstimos de qualquer natureza, titulados ou não, com indicação dos vencimentos, taxa e data de pagamento dos juros e tipo e valor da garantia;
- 7) Responsabilidades por cartas de crédito, créditos abertos não utilizados, garantias, fianças, avales, cartas de conforto, hipotecas, penhores, etc.;
- 8) Responsabilidades resultantes de contratos a prazo, nomeadamente *forwards* em moeda estrangeira de títulos, de operações de reporte, de *swaps* de taxas de juro, de opções de balcão (OTC), de contratos de futuros ou outros instrumentos financeiros derivados (**a especificar**);
- 9) Quaisquer acordos de saneamento financeiro, contratos de viabilização ou consolidação de passivos;
- 10) Informação detalhada sobre as responsabilidades que se encontrem vencidas, com indicação, por tipo de operação, do capital em dívida, juros moratórios e demais encargos não liquidados, ou sobre outros valores que se encontrem por cobrar;
- 11) Informação completa sobre operações ou valores em contencioso;
- 12) Informações respeitantes a operações contratadas, realizadas ou previstas em nome e/ou a favor de terceiras entidades em que a nossa empresa intervenha a qualquer título, indicando também qual o tipo de tal intervenção;
- 13) Detalhes de qualquer acordo de compensação entre duas ou mais contas ou posições;

14) Informações sobre quaisquer outras situações ou operações ativas ou passivas, efetuadas ou em curso, que representem para a empresa responsabilidades efetivas ou contingentes ou limitações ou ónus aos seus ativos;

15) Nome das pessoas cujas assinaturas obrigam a nossa empresa perante essa Instituição, indicando as condições em que essas assinaturas são consideradas válidas.

Autorizamos V. Exas. a debitar a nossa conta pelo custo do serviço prestado, caso a resposta a este nosso pedido seja completa e enviada nos 30 dias de calendário posteriores à data da presente carta.

Com os melhores cumprimentos,

(Assinaturas com poderes bastantes para o ato)

ANEXO 8

Sistematização do processo de circularização de saldos 2020

Assunto: Sistematização do processo de circularização de saldos 2020 (em dia/mês/ano)

Apresentamos, em seguida, listagem dos terceiros que, até à data, não responderam ao pedido de confirmação de saldos e pedidos de informação referentes ao exercício 2020. Assim como, os terceiros que responderam, mas que apresentam um saldo divergente face aos valores que constam da contabilidade da _____ (empresa) S.A.

1. Clientes/outros devedores

1.1. Clientes e outros devedores com respostas em falta:

| Processo n.º | Conta | Cliente |
|------------------|-------|---------|
| | | |
| Outros devedores | | |
| | | |

Pedidos: Relativamente aos clientes/outros devedores da _____ (empresa) S.A. identificados em 1.1. solicitamos que os contactem no sentido de ainda se **obter uma resposta.**

1.2. Clientes / outros devedores com saldo divergente

| Processo n.º | Nome | Saldo Contabilístico (31/12/2020) | Saldo indicado pelo cliente (31/12/2020) |
|--------------|------|-----------------------------------|--|
| | | | |

Pedidos: Relativamente aos clientes e/ou devedores identificados em 1.2., solicitamos que seja efetuada uma análise ao processo referido e sempre que necessário a respetiva conciliação (apresentando a justificação para os saldos não serem concordantes) e enviar para o e-mail circularizacao.pcardoso@pbc-sroc.pt

2. Fornecedores/fornecedores de investimentos/outros credores

2.1. Fornecedores/Fornecedores de investimentos/outros credores com respostas em falta

| Processo n.º | Conta | Fornecedor |
|-------------------------------|-------|------------|
| Fornecedores | | |
| | | |
| Fornecedores de investimentos | | |
| | | |
| Outros credores | | |
| | | |

Pedidos: Relativamente aos fornecedores/fornecedores de investimento/outros credores da _____ (empresa) S.A. identificados em 2.1. solicitamos que os contactem no sentido de ainda se **obter uma resposta.**

2.2. Fornecedores com saldo divergente

| Processo n.º | Nome | Saldo Contabilístico (31/12/2020) | Saldo indicado pelo Fornecedor (31/12/2020) |
|--------------|------|-----------------------------------|---|
| | | | |

Pedidos: Relativamente aos fornecedores e/ou credores identificados em 2.2., solicitamos que seja efetuada uma análise ao processo referido e sempre que necessário a respetiva conciliação (apresentando a justificação para os saldos não serem concordantes) e enviar para o e-mail circularizacao.pcardoso@pbc-sroc.pt.

3. Advogados da empresa “nacionais e estrangeiros”

- Recolher respostas dos advogados com que habitualmente trabalham e que se encontram em falta.

- Respostas recebidas:

3.1.1. Nome do advogado

Nota: Tendo em conta as respostas recebidas referidas no ponto 3, solicitamos que contactem os advogados que não responderam aos pedidos no sentido de ainda se **obter uma resposta.**

4. Mapa de Responsabilidade de Crédito do Banco de Portugal

- Mapa da Base de Dados de Contas;
- Obtenção da informação sobre utilizadores de cheque que oferecem risco (LUR).

5. Entidades bancárias

Entidades bancárias com resposta:

- Nome do banco

Nota: Relativamente aos bancos que não responderam, solicitamos que nos sejam remetidas as respetivas conciliações e extratos bancários, sendo que são as únicas instituições bancárias que ainda não temos informação.

6. Outras entidades

- Informação em falta relativamente às entidades que se seguem:

| Processo n.º | Conta |
|--------------|-------|
| | |

7. Sociedades de Locação Financeira

- Informação em falta relativamente às entidades:
 - Nome da entidade

Pedidos: Relativamente às sociedades de locação financeira identificadas em 7. solicitamos que as contactem no sentido de ainda se **obter uma resposta.**

8. Companhias de seguros com coberturas relevantes

- Respostas recebidas:
 - Nome da companhia

Nota: Tendo em conta as respostas recebidas referidas no ponto 8, solicitamos que contactem as companhias de seguros que não responderam aos pedidos no sentido de ainda se **obter uma resposta.**

Agradeço a v/ colaboração e subscrevo-me com consideração,

Paula Cardoso (ROC n.º)

ANEXO 9

Simbologia de conferência



2020

Empresa Modelo

SIMBOLOGIA

| | |
|--|---|
| <input checked="" type="checkbox"/> b | DE ACORDO COM O BALANCETE ANALÍTICO |
| <input checked="" type="checkbox"/> E | DE ACORDO COM O EXTRATO DE MOVIMENTO |
| <input checked="" type="checkbox"/> B | DE ACORDO COM O BALANÇO |
| <input checked="" type="checkbox"/> DR | DE ACORDO COM A DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS |
| <input checked="" type="checkbox"/> CP | DE ACORDO COM A DEMONSTRAÇÃO DE ALTERAÇÃO DE CAPITAIS PRÓRIOS |
| <input checked="" type="checkbox"/> A | DE ACORDO COM O ANEXO ÀS DONSTRAÇÕES FINANCEIRAS |
| <input checked="" type="checkbox"/> S | SOMA CONFERIDA |
| <input type="checkbox"/> ∞ | VERIFICADA A CORREÇÃO DOS CÁLCULOS ARITMÉTICOS (MULTIPLICAÇÕES, PERCENTAGENS, ETC.) |
| <input type="checkbox"/> x | ERRO/INCORREÇÃO |
| <input checked="" type="checkbox"/> H | DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO EM VIGOR |
| <input checked="" type="checkbox"/> ✓ | CONFORME DELIBERAÇÃO DA A.G. OU DO C.A./GERÊNCIA |

ANEXO 10

Auditoria ao Relatório de Gestão

| |
|---|
| Pinto, Barros & Cardoso, SROC, Lda. S.R.O.C. n.º 287 Registo na CMVM n.º 20161580 |
|---|

| |
|-------|
| II 12 |
| 2020 |

Empresa Modelo

II 12 - AUDITORIA AO RELATÓRIO DE GESTÃO

| | | SITUAÇÕES | SIM | NÃO | N/A | OBS. |
|--|---|---|-----|-----|-----|------|
| Dever de elaborar o relatório de gestão | Art.º 65.º CSC | 1 O relatório de gestão e as contas foram apresentadas por forma a poderem ser apreciadas nos três primeiros meses posteriores ao termo do exercício ou da A. G. convocada? | | | | |
| | | 2 O relatório de gestão e as contas estão assinadas por todos os membros da administração? Se não, a recusa de assinatura está justificada no próprio documento? | | | | |
| | | 3 O relatório de gestão e as contas estão assinadas pelos gerentes/administradores em exercício à data da apresentação? | | | | |
| Concordância com o Conteúdo do Relatório de Gestão | Art.º 66.º do CSC | 1 O relatório de gestão contém, pelo menos, uma exposição fiel e clara da evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta? | | | | |
| | | 2 A exposição prevista no número anterior consiste numa análise equilibrada e global da evolução dos negócios, dos resultados e da posição da sociedade, em conformidade com a dimensão e complexidade da sua atividade? | | | | |
| | | 3 Na medida do necessário à compreensão da evolução dos negócios, do desempenho ou da posição da sociedade, a análise prevista no número anterior abrange tanto os aspectos financeiros como, quando adequado, referências de desempenho não financeiras relevantes para as atividades específicas da sociedade, incluindo informações sobre questões ambientais e questões relativas aos trabalhadores? | | | | |
| | | 4 Na apresentação da análise prevista no n.º 2 o relatório de gestão inclui, quando adequado, uma referência aos montantes inscritos nas contas do exercício e explicações adicionais relativas a esses montantes? | | | | |
| | | 5 O relatório indica, em especial: a) A evolução da gestão nos diferentes sectores em que a sociedade exerceu atividade, designadamente no que respeita a condições do mercado, investimentos, gastos, rendimentos e atividades de investigação e desenvolvimento? b) Os factos relevantes ocorridos após o termo do exercício? c) A evolução previsível da sociedade? d) O número e o valor nominal ou, na falta de valor nominal, o valor contabilístico das quotas ou ações próprias adquiridas ou alienadas durante o período, a fração do capital subscrito que representam, os motivos desses atos e o respetivo preço, bem como o número e valor nominal ou contabilístico de todas as quotas e ações próprias detidas no fim do período? e) As autorizações concedidas a negócios entre a sociedade e os seus administradores, nos termos do artigo 397.º? f) Uma proposta de aplicação de resultados devidamente fundamentada? g) A existência de sucursais da sociedade? h) 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? | | | | |
| Outras informações a prestar | A - O Relatório de Gestão informa sobre a existência ou não de dívidas em mora ou acordos com a Segurança Social [DL 411/91, de 17/10 e artigo 210.º do Código Contributivo (Lei 110/2009)]? | | | | | |
| | B - O Relatório de Gestão informa sobre dívidas em mora ou acordo com o Estado e O.E.P. (DL 534/80 de 07/11)? | | | | | |
| | C - Em anexo ao Relatório de Gestão são publicitadas as participações dos Administradores e do órgão de fiscalização (art.º 447º do CSC)? | | | | | |
| | D - A empresa incluiu uma descrição das matérias ambientais, bem como uma resposta às mesmas, que sejam relevantes ao seu desempenho e posição financeira ou para o seu desenvolvimento? Essas informações incluem uma análise objetiva da evolução e divulgação das atividades da empresa (NCRF 26, pt. 48)? | | | | | |
| OBS./COMENTÁRIO | | | | | | |
| | | | | | | |
| CONCLUSÃO | | | | | | |
| | | | | | | |

DATA DE ELABORAÇÃO: ____/____/____

ELABORADO POR: _____

REVISTO POR: _____

ANEXO 11

P2B e P3E – Financiamentos obtidos 2020



PINTO, BARROS
& CARDOSO
SROC, LDA.

EMPRESA:

Empresa Modelo

Q2
2020

Corrente
 Não corrente

Q2 - FINANCIAMENTOS OBTIDOS

| CONTA | MUTUANTE | REF#/CONDIÇÕES DO EMPRÉSTIMO | VALOR NAS D.F. | VALOR AUDITADO | CONC. ANEXO | VENCÍVEL EM N+1 | VENCÍVEL APÓS N+1 | VENCÍVEL EM N+1 (empresa) | VENCÍVEL APÓS N+1 (empresa) | VENCÍVEL EM N+1 (diferença) | VENCÍVEL APÓS N+1 (diferença) | ANEXO | |
|--------------|----------------------------|--------------------------------------|-------------------|-------------------|----------------|--------------------|----------------------|---------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-------------------------------------|--------------------|-------------|
| | | | | | | | | | | | | DIF A CONSIDER. | DATA DOC |
| | BPI - Emp. Bancários - mlp | | | | | | | | | | | € 0,00 | |
| | BIC - Empréstimo MLP2 | | | | | | | | | | | € 0,00 | |
| | BIC - Empréstimo MLP3 | | | | | | | | | | | | |
| | BIC | | | | | | | | | | | | |
| | NB - COVID | | | | | | | | | | | | |
| | BST - COVID | | | | | | | | | | | | |
| | | TOTAL EMPRÉSTIMOS BANCÁRIOS | € 0,00 | € 0,00 | | € 0,00 | € 0,00 | | | | | € 0,00 | |
| | | | | | | | | | | | | € 0,00 | |
| | | TOTAL DESCOBERTOS BANCÁRIOS | € 0,00 | € 0,00 | | € 0,00 | € 0,00 | | | | | € 0,00 | |
| | | | | | | | | | | | | € 0,00 | |
| | BIC - contrato n.º | | | | | | | | | | | | |
| | BIC - contrato n.º | | | | | | | | | | | € 0,00 | |
| | BNP Paribas - Contrato n.º | | | | | | | | | | | | |
| | BNP Paribas - Contrato n.º | | | | | | | | | | | | |
| | BPI - contrato n.º | | | | | | | | | | | | |
| | BPI - contrato n.º | | | | | | | | | | | | |
| | BST - contrato n.º | | | | | | | | | | | | |
| | BST - contrato n.º | | | | | | | | | | | | |
| | CGD - contrato n.º | | | | | | | | | | | | |
| | CGD - contrato n.º | | | | | | | | | | | | |
| | NB - contrato n.º | | | | | | | | | | | | |
| | NB - contrato n.º | | | | | | | | | | | | |
| | | TOTAL LOCAÇÕES FINANCEIRAS | € 0,00 | € 0,00 | | € 0,00 | € 0,00 | € 0,00 | € 0,00 | € 0,00 | € 0,00 | | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | TOTAL DESCONTO DE SAQUES | € 0,00 | € 0,00 | | € 0,00 | € 0,00 | | | | | € 0,00 | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | TOTAL CARTÕES DE CRÉDITO | € 0,00 | € 0,00 | | € 0,00 | € 0,00 | | | | | € 0,00 | |
| | Accionista A | Suprimentos | | | | | | | | | | | |
| | | TOTAL PARTICIPANTES DE CAPITAL | € 0,00 | € 0,00 | | € 0,00 | € 0,00 | | | | | € 0,00 | |
| | CGD | Factoring | | | | | | | | | | | |
| | NB | Factoring | | | | | | | | | | | |
| | | TOTAL OUTROS | € 0,00 | € 0,00 | | € 0,00 | € 0,00 | | | | | € 0,00 | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| | | TOTAL COBRANÇAS DOCUMENTÁRIAS | € 0,00 | € 0,00 | | € 0,00 | € 0,00 | | | | | € 0,00 | |
| | | | | | | | | | | | | | |
| TOTAL | | | € 0,00 | € 0,00 | | € 0,00 | € 0,00 | | | | | | |