

Cristiana Filipa Pedro Rodrigues

Relatório de estágio

O papel do controlo interno

Empresa António Raiado, Lda.



Cristiana Filipa Pedro Rodrigues

Relatório de estágio

O papel do controlo interno – Empresa António Raiado, Lda.

Mestrado em Fiscalidade

Relatório efetuado sob a orientação de:

Professor Adjunto Fernando Marques

Professor Adjunto Convidado Carlos Nunes



Relatório de Estágio

O Papel do controlo interno – Empresa António Raiado, Lda.

Declaração de autoria do trabalho

Declaro ser a autora deste trabalho, que é original e inédito. Autores e trabalhos consultados estão devidamente citados no texto e constam na listagem de referências incluídas.

O candidato: _____

© Copyright em nome de Cristiana Filipa Pedro Rodrigues

A universidade do Algarve reserva para si o direito, em conformidade com o disposto no Código do direito de Autor e dos direitos Conexos, de arquivar, reproduzir e publicar a obra, independentemente do meio utilizado, bem como de a divulgar através de repositórios científicos e de admitir a sua cópia e distribuição para fins meramente educacionais ou de investigação e não comerciais, conquanto seja dado o devido crédito ao autor e editor respetivos.

Agradecimentos

Em primeiro lugar quero agradecer aos meus pais, Alice e Carlos, por nunca me ter faltado nada, por me apoiarem nas minhas decisões ao longo do meu percurso académico, incentivando-me sempre a continuar. Não estaria onde estou se não fossem eles.

Ao meu irmão Gonçalo que esteve sempre disponível para ajudar e que teve muita paciência.

Um agradecimento especial à minha prima Patrícia, que me acompanhou, mostrando-me sempre o que poderia fazer mais e melhor. E ainda aos demais familiares que sempre me apoiaram e acreditaram em mim.

Agradecer ainda aos meus amigos, que foram proporcionando momentos de descontração e mostraram ao longo do tempo o seu apoio, dando-me força, não me deixando nunca desistir. Não posso de deixar de expressar o meu muito obrigada à minha amiga Cristiana que me apoiou sempre incondicionalmente.

Quero agradecer ainda aos meus orientadores, Prof. Carlos Nunes e Prof. Fernando Marques por terem aceitado o desafio em acompanhar -me.

Por fim quero agradecer aos colaboradores da António Raiado, Lda. e ao meu supervisor António Raiado pela ajuda na minha integração e pela partilha de conhecimentos que me passaram ao longo do estágio.

Muito obrigada!

Resumo

O presente relatório é a etapa final do 2º Ciclo do Mestrado em Fiscalidade pela Escola Superior de Gestão Hotelaria e Turismo, da Universidade do Algarve, tendo como título “O papel do controlo interno – Empresa António Raiado, Lda. “. Este relatório procura mostrar o que foi explorado durante o estágio curricular.

Atualmente a consciencialização das organizações sobre um adequado sistema de controlo interno, através do apoio da auditoria, faz cumprir todas as obrigações legais e as normas internas para que as informações financeiras sejam apresentadas de forma correta, apropriada e fiável.

A oportunidade de realizar o estágio na António Raiado, Lda. desempenhando diversas tarefas e com o apoio incondicional de todos os elementos das várias áreas nomeadamente dos seus Recursos Humanos, Tesouraria e Armazém. Ao conhecer o dia-a-dia empresarial da entidade António Raiado, Lda. e permitiu facultar breves questionários padronizados sobre os procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno implementados e que constroem os diversos sistemas de controlo interno nos meios financeiros líquidos, compras de bens e serviços, dívidas a pagar e a receber, ativos fixos tangíveis e intangíveis, gestão de pessoal, inventários e custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas, vendas e prestações de serviços.

Para além das áreas anteriores, o relatório também contempla uma breve abordagem sobre as áreas de capital próprio, investimentos financeiros, acréscimos e diferimentos e provisões, permitindo assim identificar os pontos fortes e fracos e consequentemente sugerir pequenas alterações para que o sistema de controlo interno seja mais adequado.

É expetável que este relatório de estágio constitua o ponto de partida para melhorias futuras ou alterações no sistema controlo interno nas diversas áreas da organização acolhedora do estágio.

Palavras – Chave: Auditoria interna, Controlo interno, Procedimentos e Medidas.

Abstract

This report is the final stage of the 2nd Cycle of the Master in Taxation by Escola Superior de Gestão Hotelaria e Turismo, of the Universidade do Algarve, having as its title "The role of internal control - Empresa António Raiado, Lda. ". This report seeks to show what has been explored during the curriculum.

Currently the awareness of organizations on an adequate internal control system, through the support of the audit, complies with all legal obligations and internal rules for financial information to be presented in a timely, appropriate and reliable way.

The opportunity to do the internship at António Raiado, Lda. performing various tasks and with the unconditional support of all elements of the various areas named after their Human Resources, Treasury and Warehouse. Knowing the day-to-day life of the entity António Raiado, Lda. and made it possible to provide brief standard questionnaires on accounting procedures and internal control measures which are implemented and which build the various internal control systems on liquid financial resources, purchases of goods and services, debts payable and receivable, property, plant and equipment, personnel management, inventories and cost of goods sold and materials consumed, sales and services.

In addition to the previous areas, the report also covers a short-term approach on the areas of equity, financial investments, accruals and deferrals provisions, thus allowing the identification of strengths and weaknesses and consequently suggesting minor changes so that the internal control system is more appropriate.

This internship report is expected to be the starting point for future improvements or changes in the internal control system in the various areas of the organisation hosting the internship.

Keywords: Internal Audit, Internal Control, Procedures and Measures.

Índice geral

Índice geral.....	vi
Índice de figuras	viii
Índice de tabelas.....	ix
1. Introdução	1
2. Caracterização da organização acolhedora	3
2.1 Caracterização interna	3
2.2 Caracterização externa	5
2.2.1 Estrutura do mercado	8
3. Estágio.....	10
3.1 Objetivos do estágio	10
3.2 Descrição de tarefas desempenhadas.....	11
4. Enquadramento Teórico	13
4.1 Controlo interno.....	13
4.1.1 Definição de controlo interno (CI).....	13
4.1.2 Tipos de controlo	15
4.1.3 Métodos de controlo interno	17
4.1.4 Limitações do controlo interno.....	17
4.1.5 Formas de recolher e de registar os sistemas contabilísticos e de CI.....	19
4.1.6 Comunicação deficiências no controlo interno	24
4.2 Auditoria interna.....	27
4.2.1 Princípios e normas de auditoria	29
4.2.2 Profissão de auditor	31
4.3 Processo de auditoria interna.....	34
4.3.1 Implementação e Avaliação do risco de auditoria	34
4.3.2 Plano anual de auditoria interna.....	38
4.3.3 Programa de trabalho	39
4.3.4 Relatório de auditoria interna	39
4.4 Testes e técnicas de auditoria	41
4.5. Relação da auditoria com o controlo interno	43
4.6 Auditoria externa	44
4.7 Auditoria externa vs. Auditoria interna.....	44
4.8 Outros tipos de auditoria.....	46

4.9 Conclusão da Auditoria	48
5. Controlo Interno da António Raiado, Lda.	50
5.1 Meios financeiros líquidos	50
5.1.1 Análise dos procedimentos contabilísticos e medidas de controlo na área de meios financeiros líquidos.....	54
5.2 Compras de bens e serviços e dívidas a pagar	59
5.2.1 Procedimentos de auditoria	61
5.3 Ativos fixos tangíveis e intangíveis.....	68
5.3.1 Medidas de controlo interno	70
5.3.2 Análise dos procedimentos contabilísticos e medidas de controlo na área dos ativos fixos tangíveis	72
5.4 Gestão de pessoal.....	74
5.4.1 Medidas de controlo interno.....	74
5.4.2 Procedimentos de auditoria – Teste de controlo	75
5.5 Inventários e custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas.....	80
5.5.1 Medidas de controlo interno – controlo físico dos inventários	81
5.5.2 Procedimentos de auditoria.....	82
5.5.3 Análise dos procedimentos contabilísticos e medidas de controlo na área de inventários	85
5.6 Vendas e as prestações de serviços e dívidas a receber	87
5.6.1 Procedimentos de auditoria – testes de controlos e confirmação dos saldos das dívidas a receber	87
5.6.2 Análise dos procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno na área vendas e as prestações de serviços e dívidas a receber	89
6. Reflexão Crítica.....	91
7. Conclusão	93
8. Referências bibliográficas.....	95
9. Anexos	97

Índice de figuras

Figura 2.1: Organograma da António Raiado, Lda.	3
Figura 2.2: Rotas do barlavento algarvio.....	5
Figura 2.3: Rotas centrais do algarve	6
Figura 2.4: Rotas do sotavento algarvio.....	6
Figura 2.5: Rotas da costa alentejana.....	7
Figura 4.1: Exemplo de extrato questionário padronizado.....	19
Figura 4.2: Exemplo de narrativa	20
Figura 4.3: Exemplo de forma mista.....	21
Figura 4.4: Exemplo de fluxograma vertical	22
Figura 4.5: Exemplo de fluxograma horizontal	23
Figura 4.6: Perspetivas com o surgimento do <i>Balanced Scorecard</i>	28
Figura 4.7: Como funciona o risco de auditoria?.....	36
Figura 4.8: Outros tipos de auditoria	46
Figura 5.2: Lançamento de pagamento em PHC	53
Figura 5.3: Exemplo de prestação de contas de um repositior com saldo fixo	54
Figura 9.1: Mapa de teste ao controlo às compras e às dívidas aos fornecedores .	99
Figura 9.2: Exemplo de circularização para confirmação dos saldos das dívidas a pagar	100
Figura 9.3: Mapa de trabalho para análise mensal dos gastos com pessoal	101
Figura 9.4: Mapa de teste aos controlos dos gastos com o pessoal – Tipo Geral..	102
Figura 9.5: Mapa de teste aos controlos dos gastos com o pessoal.....	103
Figura 9.6: Mapa de trabalho teste às vendas e às dividas dos clientes.....	104
Figura 9.7: Mapa de trabalho teste às vendas e às dividas dos clientes	105

Índice de tabelas

Tabela 4.1: Tabela classificativa aos sistemas controlo interno da empresa	25
Tabela 4.2: Tabela de módulos de matérias para qualificação profissional em Portugal.....	33
Tabela 4.3: Relação entre o Risco Inerente, Controlo e Detecção.	37
Tabela 4.4: Características básicas dos relatórios de auditoria interna	40
Tabela 5.1: Modelo folha de caixa adotado pela António Raiado, Lda.....	52
Tabela 5.2: Questionário sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno – meios financeiros líquidos	55
Tabela 5.3: Identificação, análise e sugestão aos pontos frágeis dos meios financeiros líquidos	58
Tabela 5.4: Circularização aos credores	62
Tabela 5.5: Questionário sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno – compras de bens e de serviços e dívidas a pagar.....	64
Tabela 5.6: Pontos fracos na área de compras de bens e serviços e dívidas a pagar	67
Tabela 5.7: Questionário sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno – ativos fixos tangíveis.....	72
Tabela 5.8: Questionário sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno – gestão de pessoal	76
Tabela 5.9: Pontos fracos na área de recursos humanos na António Raiado, Lda..	79
Tabela 5.10: Questionário sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno – inventários	85
Tabela 5.11: Circularização aos devedores.....	88
Tabela 5.12: Questionário sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno – vendas e dívidas a receber.....	89
Tabela 9.1: Questionário sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno – Geral.....	97

Lista de abreviaturas

AFT	Ativos Fixos Tangíveis
AICP	<i>American Institute of Certified Public Accountants</i>
CC	Contabilista Certificado
CI	Controlo Interno
CMP	Custo Médio Ponderado
CMVM	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
CMVMC	Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas
CROC	Câmara dos Revisores Oficiais de Contas
COSO	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway</i> <i>Comission</i>
CROC	Câmara dos Revisores Oficiais de Contas
DOG	Declaração do Órgão de Gestão
FIFO	<i>First In First Out</i>
FSE	Fornecimento e Serviços Externos
IFAC	<i>International Federations of Accounts</i>
IIA	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IPAD	Instituto de Apoio ao Desenvolvimento
ISA	<i>International Standards on Auditing</i>
NCRF	Norma Contabilística de Relato Financeiro
NIPPAI	Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna

OROC	Ordem Revisores Oficiais de Contas
PCAOB	<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>
POS	Posto de Venda
RA	Risco de Auditoria
RC	Risco Controlo
RD	Risco de Deteção
RDM	Risco de Distorção material
RH	Recursos Humanos
RI	Risco Inerente
ROC	Revisor Oficial de Contas
SCI	Sistema de Controlo Interno
SII	Sistema de Inventário Intermitente
SIP	Sistema de Inventário Permanente
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
UEC	<i>Union Européenne des Experts Comptables Économiques et Financiers</i>
VMI	<i>Vending Machine Individual</i>
VMOP	<i>Vending Machines Operated</i>
VRL	Valor Realizável Líquido

1. Introdução

No contexto económico atual em que a exigência é cada vez maior por parte dos mercados, o controlo interno é uma ferramenta essencial para confirmar e garantir a credibilidade da informação contabilística e de todas as transações e procedimentos adjacentes à mesma no mundo empresarial, onde o nível de eficiência é fundamental para que se possa sobreviver com sucesso.

O presente relatório de estágio tem como principal objetivo a obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade pela Escola Superior de Gestão Hotelaria e Turismo da Universidade do Algarve. Este mestrado é constituído por duas partes, uma parte letiva composta por diversas unidades curriculares e outra não letiva, onde é proposto aos mestrandos três tipos de avaliação, entre os quais o estágio.

O estágio curricular foi desenvolvido maioritariamente no Departamento de Tesouraria na empresa António Raiado, Lda., com início no dia 02 de dezembro de 2020 e com conclusão a dia 30 de julho de 2021, na sede da empresa situada em Loulé obtendo assim 1260 horas de enriquecimento, experiência profissional e pessoal.

A António Raiado, Lda., constituída em 1913 pelo Sr. António Rodrigues Corrêa, pai do padrinho do atual gerente António José Raiado Pereira, tendo na sua génese a distribuição de tabaco e afins em diversos estabelecimentos através de máquinas de *vending* e na venda a retalho dos mesmos produtos.

A componente letiva do mestrado, despertou-me curiosidade e necessidade de aplicar num contexto real os conhecimentos adquiridos associados à área letiva de auditoria.

Neste relatório de estágio é feita uma abordagem teórica de conceitos, práticas de auditoria, que são divulgados e analisados na mais diversa literatura entre livros, teses e dissertações e relatórios de estágio de vários autores.

Por outro lado, foi possível realizar um conjunto de questionários sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno que permitem um levantamento mais enriquecedor do atual sistema de controlo interno da empresa alvo de estudo, permitindo assim aconselhar e sugerir as ferramentas de controlo interno mais adequadas para a empresa.

O relatório está estruturado em sete capítulos, onde o primeiro capítulo é constituído pela introdução ao tema e a metodologia utilizada para a elaboração da investigação, dando continuidade ao capítulo seguinte que contempla a caracterização interna e externa da organização acolhedora do estágio.

O capítulo terceiro é focado nos objetivos e descrição das diversas tarefas desempenhadas no estágio. O desenvolvimento do corpo do relatório é constituído por dois capítulos, em que um é estritamente teórico, e o outro é de natureza teórico e prático com o caso de estudo. No quarto capítulo são desenvolvidos os conceitos controlo interno, auditoria interna e auditoria externa, processos, testes e técnicas de auditoria e como se conclui o trabalho de auditoria que são base para os questionários padronizados apresentados aos diversos responsáveis das áreas da empresa acolhedora.

O quinto capítulo desenvolve novos conceitos contabilísticos cuja a sua apresentação é acompanhada pela análise dos respetivos sistemas de controlo interno existentes na área da Tesouraria, Recursos Humanos, Compras, Vendas e Inventário e Financeira da empresa em estudo

Por fim, o sétimo capítulo é a conclusão geral do relatório e do estágio desenvolvido.

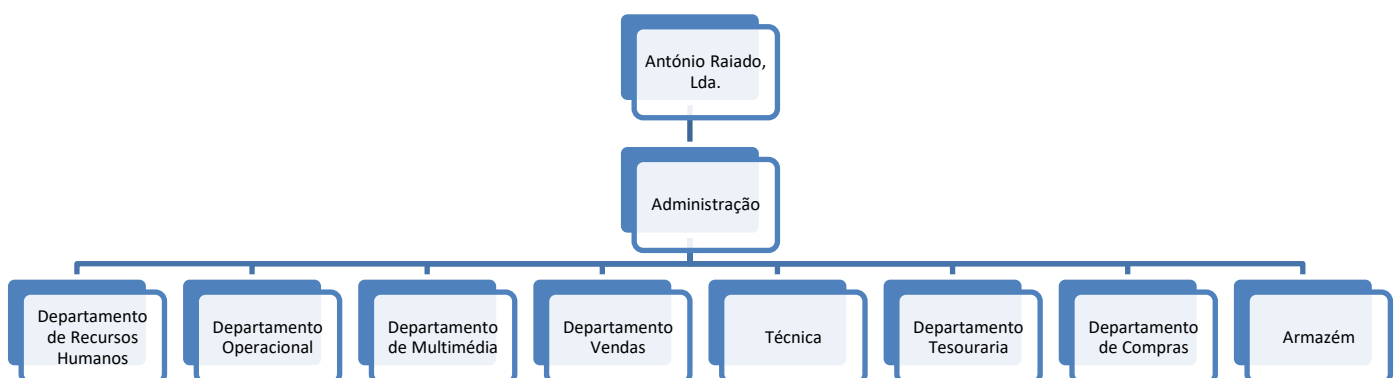
2. Caraterização da organização acolhedora

2.1 Caraterização interna

A empresa António Raiado Lda. é uma empresa portuguesa de carácter familiar uma vez que ao longo do tempo têm vindo a mudar de gerência dentro do seio família. As bases que fundaram atual empresa foram lançadas em 1913 pelo Sr. António Rodrigues Corrêa, pai do padrinho do atual gerente António José Raiado Pereira, que dirige a empresa desde 1992 sucedendo ao Sr. Dr. Manuel Rodrigues Correia. A família tem muita experiência no mundo dos negócios do tabaco, em 1895 abriu o primeiro depósito legal de tabaco no Algarve. A António Raiado Lda., líder de mercado regional em vários dos segmentos onde está presente representa o negócio familiar com mais de 100 anos de existência no mercado como se depreende no historial referido anteriormente. O objeto social da entidade é a venda de tabaco a retalho, contribuindo para a satisfação dos seus clientes, do aumento da produtividade dos seus colaboradores e na capacidade competitiva onde labora.

A organização é constituída por cinquenta colaboradores a tempo inteiro, muitos dos quais já se encontram efetivos nos quadros da empresa há mais de 10 anos. No período de verão há um aumento de colaboradores para ajudar e evitar uma grande sobrecarga nos colaboradores permanentes nas diversas tarefas quer em lojas, armazém e na reposição.

Figura 2.1: Organograma da António Raiado, Lda.



Fonte: Elaboração Própria (2021)

A empresa António Raiado, Lda. possui quatro armazéns que apoiam os repositores nas diversas rotas de vendas, e que têm como função distribuir o tabaco aos seus clientes.

A empresa exhibe um historial de inovação e emancipação e é orientada por uma missão bem definida. Essa missão marcou a empresa e fez destacar – se de todas as outras na área da distribuição de tabaco, levando assim a uma visão altamente bem estruturada, base de todo o planeamento estratégico, que deve ser clara e perceptível para todos os membros da organização.

“Distribuir tabaco e afins, honesta e responsabilmente na região do algarve”

Citado por: Prof. António Raiado, 28 de junho.

Os colaboradores da empresa detêm conhecimento da visão que foi desde sempre a construção de uma empresa jovem, dinâmica, responsável e trabalhadora, que inova continuamente no negócio e recorre sempre que possível ao uso de tecnologias facilitadoras para esse desígnio, na criação de valor para os seus clientes, estejam eles em que nível da fileira económica que exploram.

“Ser a melhor distribuidora de tabaco do Algarve.”

Citado por: Prof. António Raiado, 28 de junho.

2.2 Caracterização externa

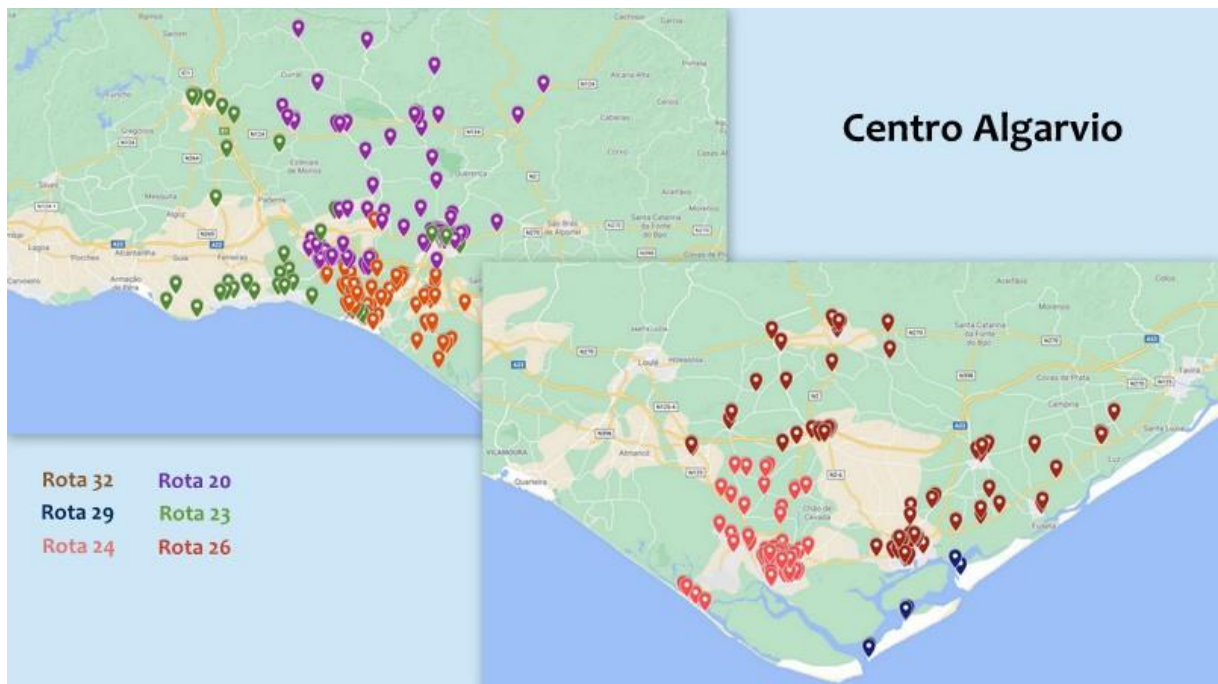
A António Raiado, Lda. atua na região do Algarve e Litoral alentejano, através de dezassete rotas delineadas de forma a satisfazer e prestar o melhor serviço do mercado e aos seus clientes. Nas Figura 2.2, Figura 2.3, Figura 2.4 e na Figura 2.5 podemos visualizar as rotas que operam na região do Algarve e na costa alentejana.

Figura 2.2: Rotas do barlavento algarvio



Fonte: Elaboração Própria (2021)

Figura 2.3: Rotas centrais do algarve



Fonte: Elaboração Própria (2021)

Figura 2.4: Rotas do sotavento algarvio



Fonte: Elaboração Própria (2021)

Figura 2.5: Rotas da costa alentejana



Fonte: Elaboração Própria (2021)

Cada repositor recolhe a mercadoria no armazém que é mais conveniente, de modo a reduzir custos e a facilitar a deslocação para os diversos pontos de clientes. Deste modo o armazém de S. Bartolomeu de Messines assiste dois repositores (Rota 20 e 35), o armazém de Tavira fornece mais dois repositores (Rota 28 e 37), o armazém de Loulé fornece sete repositores (Rota 22,23,24,26,29,32 e 36), na área da costa alentejana é abastecida pelo armazém situado no Cercal do Alentejo, dando apoio a seis repositores (Rota 41,42,43,44,45 e 46).

Através da Figura 2.2, podemos verificar que a rota que agrega mais clientes é a rota 22, devido à elevada concentração de clientes. No entanto a nível de extensão a maior é a rota 36. Comparativamente a rota 35 é bastante constante a nível de vendas, pois a sazonalidade na rota 22 é uma variável a ter em conta, devido à sua localização ser na zona de Albufeira.

Na Figura 2.3, identifica - se a rota 28, com um volume de vendas constante ao longo do ano, uma vez que os clientes operam na venda a retalho. Por outro lado, temos a rota 37 abrange zonas em que a sazonalidade é um fator importante e a ter em conta.

Em relação à zona central do Algarve, (Figura 2.3) é onde existe mais rotas, temos a rota 20 (dedicada à venda a retalho) e as restantes apesar de ter algum retalho, a prestação de serviço (abastecimento das máquinas de tabaco) é primordial. A rota 29 é conhecida como a “rota das ilhas”, pois os clientes estão todos localizados nas diversas ilhas que temos no Algarve. Este facto implica uma adaptação logística, dado que o repositor está sujeito aos horários das carreiras marítimas dificultando a sua laboração.

Segundo o administrador da António Raiado, Lda. uma rota é considerada “viável” quando o volume de vendas na maioria dos meses atinge aproximadamente 200.000€, o que em número de clientes traduz em cerca de 100 clientes com abastecimento da máquina de tabaco.

2.2.1 Estrutura do mercado

2.2.1.1 Clientes

Os clientes da António Raiado, Lda. são essencialmente relacionados com a restauração, hotelaria e comércio, nomeadamente pastelarias, restaurantes, snack-bares, cafés, mas também de bombas de gasolina, quiosques, parques de campismo, discotecas, supermercados e hipermercados. Na época alta (nos meses de julho e agosto) também são muitas as discotecas e festas em espaços abertos que procuram o serviço da empresa.

De referir que os clientes da organização estão classificados por 6 diferentes tipos POS (pontos de venda): VMOP (*Vending Machines Operated*) são máquinas operadas pela empresa, VMI (*Vending Machines Individual*) são clientes que operam máquinas de tabaco próprias. A designação canal HORECA¹ corresponde a um pequeno estabelecimento que vende tabaco ao balcão, Tabacaria é um estabelecimento que tem um grande expositor de venda de tabaco sem apoio de máquina, Quiosque é estabelecimento “aberto” que vende para o exterior e por fim a Gasolineira, em que a venda de tabaco é secundária. Esta segmentação facilita a análise de resultados e a sua exposição perante os fornecedores, de modo a que António Raiado, Lda. consiga cumprir com determinados objetivos contratualizados com os seus clientes. Até à data a António Raiado, Lda. têm cerca de mil e quatrocentos clientes VMOP e VMI nos quais aproximadamente cem são sazonais (Spots de

¹ HORECA – acrónimo de HOTéis + REstaurantes + CAFés. (Dicionário Priberan, 2021)

Verão, hotéis, entre outros) e cerca de oitocentos e trinta e cinco clientes de retalho (HORECA, Tabacaria, Quiosque e Gasolineira), sendo que entre sessenta e setenta encerram durante o Inverno.

2.2.1.2 Fornecedores

O início do ciclo para António Raiado, Lda., são os fornecedores de tabaco.

A Tabaqueira é o principal parceiro da António Raiado, Lda., esta parceria tem subjacente a verificação trimestral de normas e objetivos estabelecidos pelo documento contratual estabelecido entre a Tabaqueira e a empresa. São exemplos de normas, a exigência das máquinas possuírem 70% dos canais com tabaco de determinadas marcas.

Para além da Tabaqueira ainda existem outros fornecedores, tais como a Logista, Srei, Japan Tobacco International, British American Tobacco, Imperial, entre outras.

2.2.1.3 Concorrência

A análise da concorrência é extremamente importante para qualquer negócio. Há que saber identificar quem são os nossos concorrentes e o que fazem no mercado, a fim de conseguir tirar vantagem competitiva em relação aos mesmos. É conhecendo os seus métodos de trabalho que poderemos de uma forma mais fácil melhorar e fidelizar os nossos clientes para que estes não saiam para a concorrência.

Podemos acrescentar que a António Raiado Lda. é a empresa que nesta área tem conseguido ao longo dos anos obter o maior volume de negócios. Para este fator contribuiu a aquisição de várias pequenas empresas concorrentes existentes no Algarve, que atualmente são lojas da empresa ou centros de distribuição. Atualmente os seus concorrentes são a Grudisul, a Alcigarve, a 2 Lados e a MidSid, estando os dois sedeados no Algarve e os últimos em Lisboa.

Noutro âmbito, mas constituindo também concorrência, está o mercado ilegal de venda de tabaco, que oferece preços mais atrativos. A dimensão deste mercado é difícil de quantificar, tal como o seu impacto no mercado legal.

3. Estágio

3.1 Objetivos do estágio

A realização do estágio tem como principal objetivo aplicar e aprofundar conhecimentos adquiridos ao longo do curso Mestrado em Fiscalidade, sobretudo na área de auditoria, facultando assim ao estudante uma experiência profissional, desenvolver capacidades de utilização de instrumentos teóricos e metodológicos adequados à abordagem de problemas concretos e deste modo ir ao encontro das necessidades da empresa António Raiado, Lda. Nomeadamente diminuir as discrepâncias existentes na área da tesouraria demonstrando o importante papel do controlo interno e a sua relevância para as organizações, nomeadamente nos processos de decisão da empresa.

Salientar ainda que este estágio tem como objetivo fomentar e apoiar a ligação entre a vida académica e o mundo do trabalho.

Com este estágio a que me proponho, pretendo finalizar o Mestrado em Fiscalidade, atingindo um nível mais elevado de conhecimento, uma vez que concretização prática dos conhecimentos teóricos será possível, o que representa para mim a conclusão de uma etapa na minha vida profissional e pessoal.

3.2 Descrição de tarefas desempenhadas

O estágio decorre maioritariamente no departamento financeiro/tesouraria, com o apoio dos conhecimentos adquiridos no mestrado e na revisão de literatura das áreas de contabilidade e de auditoria interna, sendo que o último não existe na empresa.

Ao longo do estágio recolhi, tratei e analisei os dados que me foram facultados no decorrer das diversas tarefas que me foram sugeridas, nomeadamente:

- Reconciliação bancária das duas principais contas bancárias da empresa, verificando se todos os débitos e créditos do dia (n-1) foram registados devidamente, identificando a sua origem. Este processo é realizado com o suporte do extrato bancário diário;
- Verificação de todos os movimentos (entradas e saídas) de caixas de todos os vendedores, nomeadamente colocação de valores nas máquinas, emissão de recibos de vendas a retalho, saldos e depósitos dos valores. Este processo é verificado no sistema informático da empresa;
- Organizar os diversos fundos maneio de modo a garantir os saldos diários mínimos e necessários, colocando à disposição do vendedor diariamente um valor mínimo e fixo.;
- Conferência e controlo de todos os valores entregues pelos responsáveis dos fundos de maneio é realizada através de contagem física (moedas) que posteriormente são enviados para o banco;
- Gestão diária do fundo de caixa necessário para satisfazer as necessidades financeiras líquidas, isto é, os diversos fundos de maneio. Esta tarefa é realizada através de contagem física diária de modo a proceder – se à verificação das existências e das necessidades para o dia (n+1). Caso seja as existências sejam inferiores às necessidades financeiras, o departamento da tesouraria realiza um pedido de valores ao banco;
- Controlo e retificação das contas correntes dos clientes;
- Introdução de métodos/procedimentos nas instalações do Cercal do Alentejo (devido à expansão do negócio);

- Verificação dos pagamentos efetuados por transferência bancária. Esta verificação é com o apoio do extrato bancário, onde existe uma recolha de todas as transferências. A emissão do recibo referente à transferência é efetuada pelo departamento de tesouraria ou é comunicado ao vendedor que por sua vez emite o recibo.

Acompanhar o departamento dos recursos humanos, em particular o momento do processamento de salários, com a verificação de valor de vendas para o cálculo das comissões variáveis dos funcionários, através da realização de uma análise obtida no *software* informático, utilizado pela empresa. É também realizada uma confirmação da existência de horas extras ou de ausências.

Por fim, com a passagem pelo o armazém de Loulé, será possível acompanhar todo o percurso dos produtos, desde a sua compra, à chegada a armazém com a verificação e conferência das faturas conforme o pedido da empresa aos fornecedores, até ao seu destino final onde será vendido. Terei possibilidade ainda de acompanhar e participar nos inventários de final do dia no armazém.

4. Enquadramento Teórico

4.1 Controlo interno

4.1.1 Definição de controlo interno (CI)

Atualmente, todas as organizações, independentemente da sua dimensão, têm necessidade de ter controlo. De acordo com Costa (2018, p.262), “nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um sistema de controlo interno, ainda que rudimentar”. Deste modo é importante, entender e compreender o que é o Controlo Interno (CI), quais os seus tipos e limitações, e qual a sua importância para as organizações em geral.

Em primeiro lugar devemos olhar para o conceito segundo o *Institute of Internal Auditors*² (IIA,2012), onde afirma que é entendido como qualquer ação tomada pela administração, conselho ou outras partes para gerir os riscos e aumentar a probabilidade dos objetivos e metas estabelecidas serem alcançadas, estabelecendo assim que os seguintes objetivos de controlo interno visam:

- A confiança e a integridade da informação;
- A conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos;
- A salvaguarda dos ativos;
- A utilização económica e eficiente dos recursos;
- A realização dos objetivos estabelecidos para as operações ou programas.

De acordo com Pinheiro (2014, p.99) “o controlo interno pode definir-se como o conjunto de mecanismos ou práticas utilizadas para evitar ou detetar atividade não autorizada, na perspetiva da consecução dos objetivos traçados pela empresa”.

Se olharmos para uma perspetiva mais internacional, temos o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO) que define o controlo interno como um processo, implementado pela direção de uma entidade, gestores e outro pessoal

² - Institute of Internal Auditors: O IIA é a organização mundial dos Auditores Internos, e tem sede nos Estados Unidos.

relevante, desenhado para proporcionar segurança razoável em relação ao alcance dos objetivos:

- Eficácia e eficiência dos recursos;
- Cumprimento das leis e normas estabelecidas;
- Fiabilidade da informação.

Segundo o COSO, a definição apresentada reflete conceitos fundamentais tais como:

- **Processo:** transmitir que o Controlo Interno (CI) é um meio para atingir um fim e não um fim por si, constituído por um conjunto de ações envolvendo todas as atividades, procedimentos e tarefas da organização;

- **Execução por pessoas:** o CI não é apenas um manual de políticas e documentos, é também constituído por pessoas em cada nível de hierarquia na organização. O Sistema de Controlo Interno (SCI) é concebido e colocado em prática por pessoas, afetando em conjunto todas as atividades executadas pelos membros da organização;

- **Confiança Razoável:** é necessário ter noção que por muito que esteja elaborado o SCI, não oferece uma segurança total à organização, pois não consegue anular todos os riscos, apenas minimiza.

- **Concretização dos objetivos:** o CI é concebido para permitir a obtenção dos objetivos, gerais e específicos, nas diferentes áreas e que devem ser consistentes e coerentes.

- **Forma de organização:** é o modo de atuar dentro da organização, deste modo o CI define a forma como a organização se deve organizar garantido que consegue alcançar todos os objetivos antecipadamente estabelecidos.

O SCI, é entendido pelo *International Federations of Accounts* (IFAC,2017), como o plano de organização e todos os procedimentos adotados pela Administração de uma organização de modo a suportar e atingir o objetivo de gestão que foi proposto, assegurando, tanto quanto praticável, a organizada e eficiente conduta dos seus negócios, não excluindo as políticas administrativas, salvaguardando os ativos, prevenido e detetando possíveis fraudes e erros, mantendo uma precisão e fiabilidade dos registos contabilísticos e a preparação antecipada da informação financeira fidedigna.

Os SCI devem permitir, segundo o Tribunal de Contas Português (2016) o seguinte:

1. Identificar operações mais relevantes;
2. Identificar os principais fluxos de procedimentos das operações das áreas – chave de controlo;
3. Realizar uma descrição fiel e pormenorizada dos procedimentos de modo a conhecer os pontos fortes e fracos do CI;
4. Determinar o grau de confiança, avaliando a segurança e fiabilidade da informação e a sua eficácia na prevenção de fraude e erros;
5. Determinar a profundidade de eventuais testes de auditoria.

4.1.2 Tipos de controlo

Segundo Marçal e Marques (2011), é possível distinguir três tipos de controlo:

- **Controlo da Organização** - O organograma de uma entidade surge como resultado da definição e atribuição de responsabilidades e da delegação de competências ou autoridade a indivíduos que, a diferentes níveis hierárquicos, são responsáveis pelas tomadas de decisão e/ou execução de decisões anteriormente tomadas a níveis mais altos da hierarquia. Uma clara definição das responsabilidades e dos limites da autoridade, juntamente com uma adequada segregação de funções contribui para o controlo total existente na entidade e constitui um controlo de importância fundamental.
- **Controlo dos procedimentos** - Procedimentos de controlo inseridos no processamento e registo de determinadas transações. Inclui-se nesta categoria o controlo contabilístico que visa garantir a fiabilidade dos registos contabilísticos, facilitar a revisão das operações financeiras autorizadas pelos responsáveis e a salvaguarda dos ativos.
- **Controlo dos sistemas de informação** - O controlo dos sistemas de informação consubstancia-se nos dispositivos pelos quais a informação é produzida e fornecida aos responsáveis pela gestão, de forma que possa ser controlada, revista e usada.

Já Morais (2013) considera que SCI deve incluir os controlos adequados, sendo assim classificados como:

- **Preventivos:** são controlos à priori, que entram em ação imediatamente, de modo a impedir factos indesejáveis se processem, como por exemplo obter lista de fornecedores aprovada ou obrigação a duas assinaturas;
- **Detetivos:** são utilizados para detetar ou corrigir factos indesejáveis que já tenham acontecido, ou seja são controlos à posteriori, como por exemplo, elaboração de reconciliação bancária ou realização de inventários físicos;
- **Orientativos:** servem para encorajar, estimular a que os factos desejáveis se concretizem, como por exemplo, realização de diversos relatórios associados a atrasos de cobranças de dívidas ou de atraso no pagamento a fornecedores;
- **Corretivos:** são controlos de modo a retificar problemas identificados, como por exemplo a criação de regulamentos internos na organização ou a criação de instruções para os documentos em circulação na organização;
- **Compensatórios:** são controlos com intuito de compensar eventuais pontos fracos existentes de controlo noutros departamentos da organização, como por exemplo, confronto do valor das entradas em armazém com a conciliação da conta de compras efetuada pela contabilidade.

Podemos constatar que o controlo interno pode ser classificado de diversas formas, tornando – se mais abrangente, no caso de Marçal e Marques (2011) ou mais pormenorizado no caso de Morais (2013).

Na António Raiado, Lda. na ótica de Morais (2013), existe um controlo detetivo, enquanto que se analisarmos o controlo pela ótica de Marçal e Marques (2011) podemos dizer que o controlo existente na empresa é controlo de procedimentos.

4.1.3 Métodos de controlo interno

Segundo Morais e Martins (2007) podem ser identificados cinco métodos de controlo interno:

- **Controlos administrativos:** exercício de autoridade, estrutura orgânica, poder de decisão e descrição de tarefas;
- **Controlos operacionais:** planeamento, orçamento, contabilização e sistemas de informação, documentação, autorização, políticas e procedimentos, e métodos;
- **Controlo para a gestão dos recursos humanos:** recrutamento e seleção, orientação, formação e desenvolvimento, e supervisão;
- **Controlos de revisão e análise:** avaliação do desempenho, análise interna das operações e programas, revisões externas e outros;
- **Controlo das instalações e equipamentos:** inspeção das instalações e equipamentos.

4.1.4 Limitações do controlo interno

Segundo Tribunal de Contas (2016), só um SCI adequado é que pode facultar uma segurança razoável na prevenção, limitação ou deteção de fraude ou erros no CI, que tem por sua vez como base o princípio de segregação das funções. O Tribunal de Contas, considera que por mais elaborado que seja o SCI, não pode por si só garantir a integridade e a exatidão dos registos contabilísticos.

Perante isto, temos as seguintes limitações:

- A segregação de funções é um obstáculo, mas não pode evitar o conluio ou a cumplicidade;
- Os poderes de autorização as operações por parte daqueles a quem os mesmos foram confiados podem ser usados de forma abusiva ou arbitrária;
- A competência e a integridade pessoal que executa as funções de controlo podem deteriorar – se por razões internas ou externas, no entanto não é impeditivo dos cuidados postos na sua seleção e formação;
- A própria direção da organização pode em muitos casos ultrapassar ou lapear as técnicas de controlo por si implantadas;

- O CI tem em vista geralmente as operações correntes, não estando preparado para as transações pouco usuais;
- A própria existência do controlo só se justifica quando existe uma relação de custo/benefício positiva, ou seja, quando o custo de determinado procedimento não é desproporcional em relação ao risco que visa cobrir.

4.1.5 Formas de recolher e de registar os sistemas contabilísticos e de CI

Segundo Costa (2018, p. 272), cabe ao órgão de gestão de qualquer empresa a implementação de adequados sistemas contabilísticos e de controlo interno, delegando para tal, caso existam técnicos de organização e métodos ou auditores internos. Em empresas onde estes técnicos não existam tal tarefa é geralmente cometida ao Diretor Administrativo/Financeiro o qual deverá socorrer – se de outros responsáveis da empresa.

No entanto se pertencer ao auditor externo a tarefa de melhorar os sistemas contabilísticos e de controlo interno, irá necessitar da ajuda das diversas formas possíveis para efetuar levantamento ou recolha informação dos sistemas existente, nomeadamente:

1. **Questionários padronizados** - consta de um conjunto mais ou menos extenso de procedimentos contabilísticos e de medidas de controlo interno que se deseja estejam implementados numa empresa minimamente organizada. É uma forma rápida, no entanto menos adequada pela falta de visão global (Figura 4.1).

Figura 4.1: Exemplo de extrato questionário padronizado

QUESTIONÁRIO SOBRE PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E MEDIDAS DE CONTROLO INTERNO				
EMPRESA ABC				
Área coberta: Geral				
Elaborado por _____ Data _____ Revisto por _____ Data _____ Pág. 1/2				
Descrição do procedimento contabilístico e/ou da medida de controlo interno	Sim	Não	Não aplicável	Obs.
1. A empresa possui um organigrama? Em caso afirmativo obter uma cópia.				
2. A empresa possui um manual de controlo interno? Em caso afirmativo obter uma cópia.				
3. A empresa possui um manual de contabilidade? Em caso afirmativo obter uma cópia.				
4. Em caso negativo, existe um plano de contas (lista de contas)? Em caso afirmativo obter uma cópia.				

Fonte: Costa (2018, p. 275)

2. **Narrativas** - consta de uma descrição relativamente detalhada dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno existentes em cada uma das diversas áreas operacionais da empresa. Comparativamente à hipótese anterior, apresenta alguns inconvenientes, como por exemplo a tendência para uma demasiada pormenorização e conseqüente perda de visão rápida e global do conjunto da área descrita (Figura 4.2).

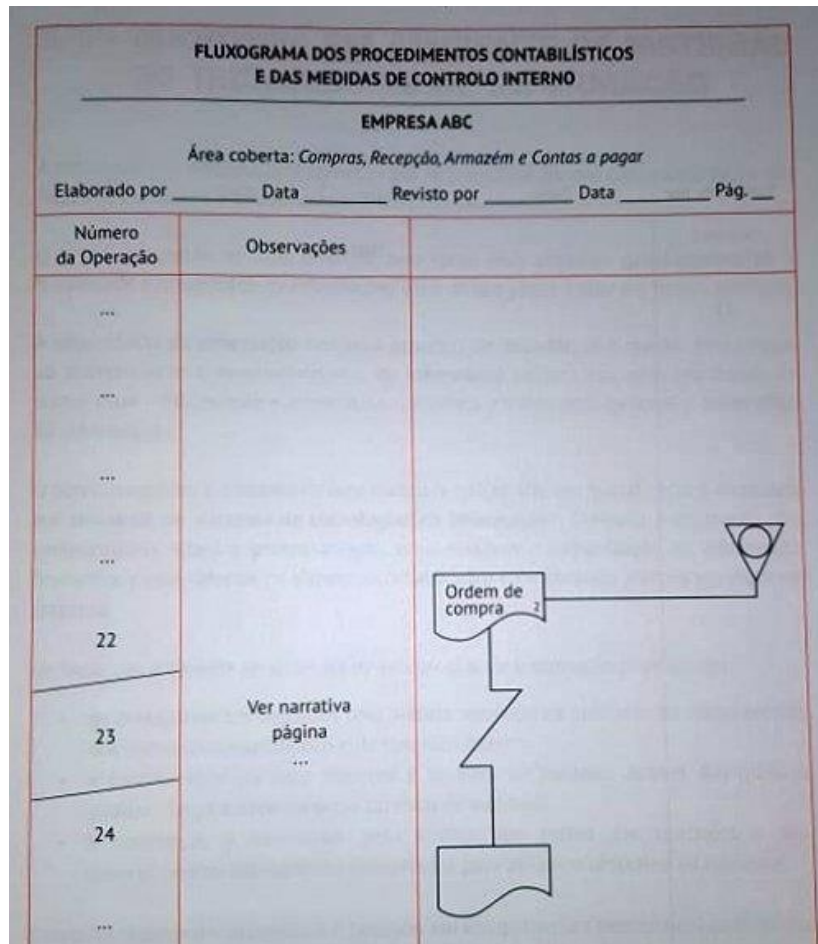
Figura 4.2: Exemplo de narrativa

NARRATIVA DOS PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E DAS MEDIDAS DE CONTROLO INTERNO	
EMPRESA _____	
Área coberta: _____	
Elaborado por _____ Data _____ Revisto por _____ Data _____ Pág. _____	
Procedimento inicial	Procedimento actual

Fonte: Costa (2018, p 278)

3. **Forma mista** - resulta do facto de algumas vezes ser bastante difícil representar uma operação através unicamente de um fluxograma, por isso introduz-se a narrativa (Figura 4.3).

Figura 4.3: Exemplo de forma mista



Fonte: Costa (2018, p. 287)

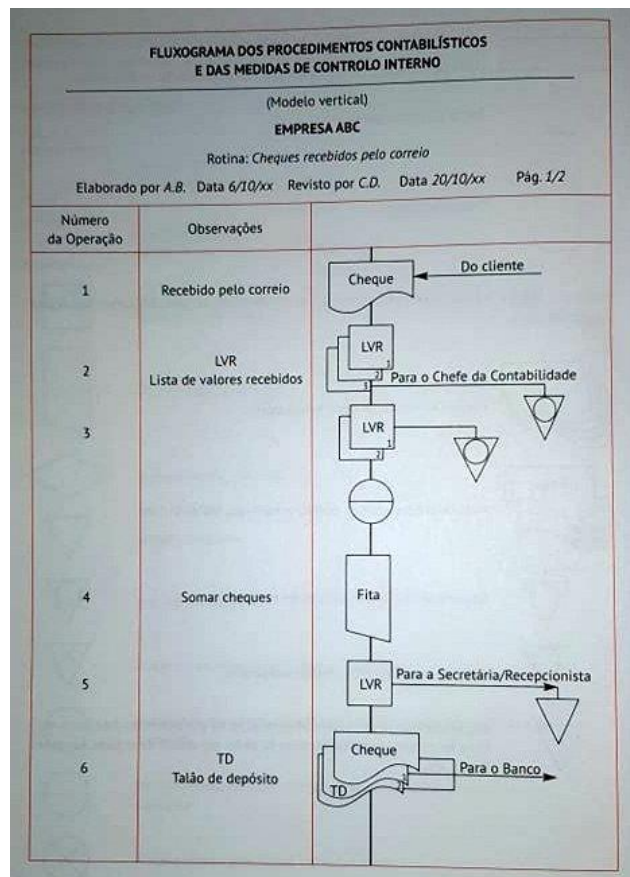
4. **Fluxogramas** - é uma forma de representação gráfica que se socorre de vários símbolos para apresentar os diversos procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno existentes em cada área operacional da empresa.

Para os técnicos de organização e de informática, a utilização de fluxogramas é de vital importância, como tal exige uma elaboração de grande detalhe. No caso dos auditores externos, já não acontece o mesmo, uma vez que apenas necessitam de obter informações sintéticas para conhecer, de uma forma global, como estão implementados os sistemas.

Tendo em atenção o exposto anteriormente podemos referir que existem dois grandes tipos **fluxogramas verticais** e os **horizontais**.

Os fluxogramas verticais (Figura 4.4), apresentam a sucessão dos procedimentos de forma vertical, geralmente descendente, dando – se ênfase especial aos documentos em detrimento das seções em que os mesmos são originados ou por onde vão circulando.

Figura 4.4: Exemplo de fluxograma vertical



Fonte: Costa (2018, pg. 282)

Para Marçal e Marquês (2011, p. 60), um dos principais objetivos da avaliação do SCI é o determinar o grau de confiança da informação que se obtêm “(...) examinando a segurança e a fiabilidade da informação e o seu grau de eficácia na prevenção e deteção de erros e irregularidades” de modo a que seja possível estabelecer a profundidade dos procedimentos e comunicar eventuais deficiências do SCI.

4.1.6 Comunicação deficiências no controlo interno

A avaliação do SCI, permite determinar a eficácia operacional dos controlos internos implementados na entidade, de modo a conseguir identificar possíveis erros e falhas no SCI. Esta avaliação pode ser efetuada por auditores externos, como por auditores internos, ambos com objetivos distintos para a execução da avaliação.

Um auditor externo ao avaliar o SCI de uma entidade procura verificar a conformidade das suas operações através da análise dos CI, visando a credibilidade da informação financeira produzida pela organização. Já o auditor interno tem como objetivo expressar uma opinião no que respeita à eficácia da gestão da entidade (Morais e Martins, 2013). Perante isto é nítido que a importância da avaliação do SCI, não é apenas ao nível da gestão, mas também como ferramenta de trabalho de auditoria. Logo “uma entidade de sucesso não se compadece com ocorrências imprevisíveis. É necessário identificar e acompanhar os seus objetivos, avaliando o controlo interno” (Morais e Martins, 2013, p.39).

Através da avaliação SCI é possível alcançar dois grandes objetivos finais: determinação do grau de confiança no SCI e determinação da profundidade dos procedimentos a efetuar. Segundo o Tribunal de Contas (2016) a avaliação do SCI pode ser dividida em duas fases:

- Avaliação preliminar, inicia – se a fase do planeamento global da auditoria, que se baseia na identificação dos tipos de operações mais relevantes, dos principais fluxos de processamento das operações e das áreas – chave do controlo.
- Avaliação definitiva, só poderá ser concretizada após o auditor obter a descrição detalhada e fidedigna dos procedimentos da entidade, por forma a identificar os pontos forte e fracos do controlo.

O auditor após tomar conhecimento e compreender o SCI existente e proceder à realização dos testes de controlo, está em condições desejáveis para classificar o CI da organização como eficaz ou não eficaz, segundo a Tabela 4.1.

Tabela 4.1: Tabela classificativa aos sistemas controlo interno da empresa

Avaliação do controlo interno	Confiança no controlo interno	Classificação atribuída ao controlo interno
Bom	Grande	1
Aceitável	Razoável	2
Fraco	Pouca	3
Mau	Nenhuma	4

Fonte: Costa (2018, p.299)

Um bom SCI não se traduz obrigatoriamente num SCI com ausência total de fraudes e erros dentro da organização. Podemos afirmar que, se o SCI é bom, é adequado e eficaz, então a entidade consegue prever fraudes e minimizar erros e irregularidades, mas nunca a segurança da sua completa extinção. Um bom controlo é sempre possível de manipular, ultrapassar, como por exemplo através do conluio entre pessoal de uma organização ou até mesmo com terceiros.

Para Attie (1998) as características necessárias para um SCI ser eficiente são as seguintes:

- Existência de um plano de organização que permita uma segregação de funções adequada;
- Existência de um sistema de autorizações e procedimentos contabilísticos adequado;
- Existência e observação de boas práticas no que diz respeito ao cumprimento de deveres e funções em cada departamento da entidade;
- Existência de pessoal com qualificações técnicas e profissionais adequadas, por forma as que as funções desempenhadas sejam realizadas com eficácia.

Há que salientar que nem todos os SCI são perfeitos e, em muitos casos, são encontrados pontos fracos que poderá originar erros, fraudes e irregularidades nas mais diversas áreas da organização.

Perante isto há necessidade de diferenciar erro/irregularidade de fraude. Segundo Costa (2018, p.293).

“**erro** refere – se a uma distorção não intencional nas demonstrações financeiras, incluindo a omissão de uma quantia ou de uma divulgação, tais como:

- Um engano na reunião ou no processamento de dados com base nos quais são preparadas as demonstrações financeiras;
- Uma estimativa contabilística incorreta resultante de um descuido ou de uma má interpretação de factos;
- Um engano na aplicação de políticas contabilísticas relacionadas com o reconhecimento, mensuração, apresentação ou divulgação.”

Por sua vez, uma “**fraude** refere – se a um ato intencional praticado por uma ou mais pessoas de entre os responsáveis pela governação, os gestores, os empregados ou terceiros, envolvendo o uso de enganos com o fim de obter vantagens ilícitas ou ilegais” (Costa,2018, p.293).

Desta forma surge uma questão: como deverá agir o auditor quando se confronta com falhas no SCI que poderão originar erros e/ou fraudes?

De acordo com a norma ISA 265 (2009) – *Communicating Deficiencies in Internal Control to those Charged with Governance and Management* (Comunicar Deficiências no Controlo Interno aos Encarregados da Governação e à Gerência), o auditor deve reportar de forma adequada aos encarregados da governação e à gerência, sempre que no decorrer do seu trabalho identifique deficiências no CI suficientemente merecedoras da sua atenção.

A referida ISA 265 (2019, p. 241) explica que ocorre uma deficiência no controlo interno quando “um controlo é concebido, implementado ou operado de tal forma que é **incapaz** de impedir, detetar e corrigir oportunamente distorções nas demonstrações financeiras” ou quando “**não existe** um controlo que seja considerado necessário para impedir, detetar e corrigir oportunamente distorções nas demonstrações financeiras”.

4.2 Auditoria interna

A auditoria interna define – se como “uma atividade independente, de avaliação objetiva e de consultoria, que tem como objetivo acrescentar valor e melhorar as operações de uma organização. Ela pretende ajudar a organização na prossecução dos seus objetivos através de uma abordagem sistemática e disciplinada, na avaliação da eficácia da gestão de risco, do controlo e dos processos de governação”. (Costa, 2018, p. 118)

O conceito de auditoria interna tem vindo a evoluir ao longo dos anos, no entanto nas últimas décadas, ganhou uma grande importância, devido à alteração das organizações e da economia mundial.

Segundo Morais e Martins (2013), a imagem de auditor surgiu no princípio do século XIX, estando associado ao desenvolvimento das sociedades anónimas.

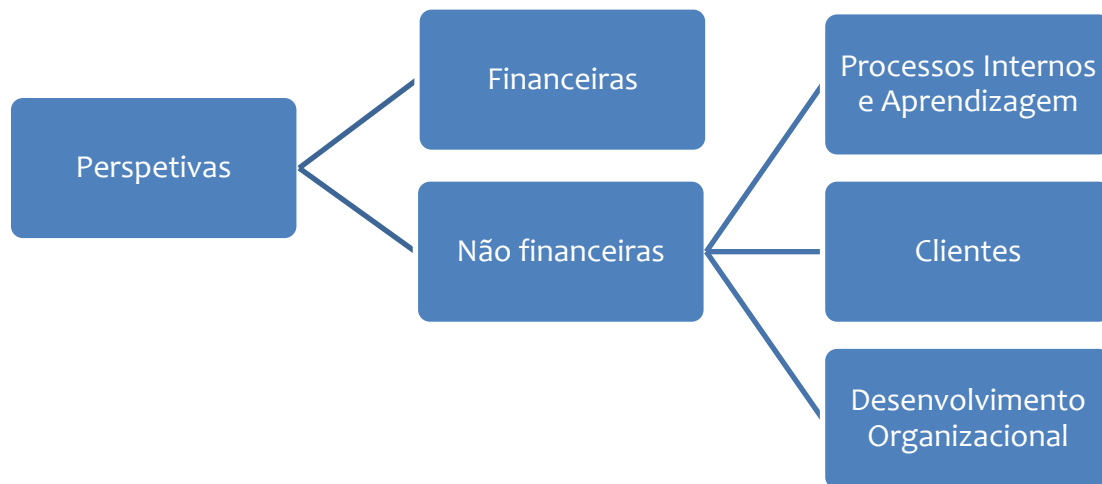
Em 1854 surgiu, a *The Society of Accountants in Edinburgh*, que passados uns anos deu origem ao primeiro organismo profissional de contabilistas e auditores a nível mundial, *The Institute of Chartered Accountants of Scotland*.

O principal foco no trabalho de auditoria até ao início da década de oitenta do século XX era fundamentalmente no cumprimento dos aspetos legais e normativos. No entanto com o aumento de complexidade das operações das organizações derivado à evolução e relevância dos sistemas de informação, principalmente ao nível informático, alterando - se o conceito de auditoria, passando a existir uma maior atenção nos processos, procedendo a análises e suportando as mesmas com a sua opinião em testes de cumprimento, de conformidade e trabalho substantivo.

Em 1987, foi publicado um documento intitulado *Treadway report 2*, onde identificava a necessidade de adotar um referencial comum de CI, apelando aos responsáveis da gestão e reporte sobre a efetividade do funcionamento desse sistema e enfatizando os elementos chave, nomeadamente o código de conduta e de uma comissão de auditoria que até então não existia.

Com o surgimento do *Balanced Scorecard*, houve um importante desenvolvimento ao nível da gestão, em que esta foca-se na estratégia da organização, traduzindo-a em objetivos, iniciativas e indicadores, com base em 4 perspetivas, apresentadas na Figura 4.6

Figura 4.6: Perspetivas com o surgimento do *Balanced Scorecard*



Fonte: Reinoite (2014)

Em 2002, a Lei SOX, veio reforçar o papel e importância da auditoria interna, através da aplicação da secção 404 (Morais & Martins, 2013), que determina a avaliação anual dos controlos e procedimentos internos para emissão dos relatórios financeiros.

Em 2004, através do COSO, surgiu o conceito de gestão do risco empresarial *Enterprise Risk Management*, em que consiste num processo concebido para identificar potenciais acontecimentos que possam afetar a organização, e gerir os riscos de acordo com a sua lógica de assunção de riscos, de modo a facultar uma garantia adequada na prossecução dos objetivos da organização. Esta abordagem veio definir 8 elementos do ambiente do controlo:

- A filosofia de gestão do risco;
- A propensão para o risco;
- A atitude dos responsáveis da governação e gestão;
- A integridade e valores éticos;
- O compromisso com a competência;
- A estrutura organizacional;

- A atribuição de autoridade e responsabilidades;
- As políticas e procedimentos relativos aos recursos humanos.

Com o passar do tempo, surgiu uma nova categoria de riscos associada ao CI – os riscos operacionais, redefinindo novamente o papel do auditor.

Deste modo, podemos dizer que os objetivos de uma organização e o seu SCI podem ser agrupados em 4 categorias:

- Objetivos estratégicos;
- Objetivos de relato financeiro;
- Objetivos de relato não financeiro;
- Cumprimento das leis e regulamentos.

Há que salientar que apesar da auditoria interna ter surgido no seio da auditoria financeira, com a sua evolução gradual e incluindo todas as áreas da gestão, atualmente integra equipas multidisciplinares. (Reinoite,2014)

4.2.1 Princípios e normas de auditoria

Devemos começar por conhecer o conceito de **norma** “lei, regra, fórmula pela qual se deve dirigir qualquer pessoa, coisa, etc.; modelo, exemplo, regra, procedimento”. (Costa,2018, p.77)

De acordo com a opinião de Marques e Almeida (2004), desde o final do século XIX que os especialistas em Contabilidade e Auditoria, principalmente nos países mais avançados, procuram regulamentar a sua profissão e homogeneizar as normas, práticas e relatórios. Não existe regras absolutas de aplicação a todas as variáveis com que um auditor se depara. O trabalho de um auditor exige muitas vezes um juízo pessoal, no entanto as normas estabelecidas cumprem uma uniformidade profissional, evitando confusões entre os destinatários da informação e delimita a responsabilidade do auditor.

Existem vários organismos internacionais que estipulam normas de auditoria, dos quais se destacam o *Internacional Federations of Accounts*, o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), o *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB) a

Union Européenne des Experts Comptables Économiques et Financiers (UEC), a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

De acordo com *The Institute of Internal Auditors* as Normas Internacionais para a Prática Profissional de Auditoria Interna (NIPPAI) são derivadas pelo IIA. Esta entidade criou inclusivamente uma estrutura conceptual para a prática da profissão de auditor que contém:

- Definição de auditoria;
- Código de Ética;
- Normas Internacionais;
- Práticas Recomendadas;
- Tomadas de Posição; e
- Guias Práticos.

As normas do IIA, são aplicadas de forma global, cabendo aos organismos de cada país filiado efetuar as devidas traduções para posteriormente serem aplicadas a nível local. Em Portugal o IIA é representado pelo Instituto Português de Auditores Internos, criado em março de 1992.

As NIPPAI aplicam – se a todos auditores internos individualmente e às atividades da auditoria interna. Existe princípios de cumprimento obrigatório que consistem em declarações de requisitos básicos para a uma prática profissional, avaliando a eficácia e desempenho do auditor.

AS ISA são emitidas pelo IFAC, identificando de forma clara e sucinta qual o objetivo do auditor na respetiva área de auditoria. Em Portugal a tradução e divulgação das ISA é de competência OROC.

No caso das Entidades Públicas, a auditoria deve cumprir requisitos prévios, e de igual forma as Entidades Fiscalizadoras Superiores têm princípios fundamentais para funcionarem que estão disponíveis através *International Standards of Supreme Audit Institutions* e que estão divididas em 4 níveis:

1. Princípios Fundamentais;

2. Requisitos Prévios para o Funcionamento das Entidades Fiscalizadoras Superiores;
3. Princípios Fundamentais de Auditoria;
4. Diretrizes de Auditoria.

No caso da Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores, contém documentos que suportam o CI, normas de contabilidade e outras matérias associadas à responsabilidade administrativa.

4.2.2 Profissão de auditor

Desde muito cedo na História da humanidade que há registo de profissionais que viriam a ser os percursores dos Revisores Oficiais de Contas (ROC). Estas figuras surgem da necessidade de controlar os bens materiais e imateriais e coletas de impostos em locais tão dispares como a Babilónia, Egipto ou a China.

Em Portugal, a figura de ROC surge pela primeira vez em 1969, com o Decreto-lei nº49/381, mas atividade de auditor foi desempenhada ao longo da história do país por diversas figuras, Ouvintes, Vedores de Fazenda e Peritos contabilistas. (Carvalho,2019)

Em 1972 o Decreto lei nº1/72, de 3 de janeiro, faz a primeira regulamentação da profissão, mas apenas em 1978 é constituída a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC), atual Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

No decorrer da década de 70 a profissão de auditor não sofreu grandes alterações devido ao contexto social, político e económico do país. Apenas em maio de 1978 é aprovada a segunda regulamentação da profissão que atribui exclusivamente aos ROC o exame das contas de empresa ou outras entidades, e o exercício de consultadoria.

Na década de 90 com a terceira (em 1993) e quarta (em 1999) regulamentação da profissão, conduz a uma afirmação da CROC (Câmara dos Revisores Oficiais de Contas) enquanto entidade reguladora e gestora da profissão. A regulação passa a abranger uma formação mínima e específica para o acesso à profissão e à nova ordem que traz consigo uma nova retribuição interna dos seus órgãos.

Em 2008, a quinta regulamentação da profissão visa sobretudo a harmonização da legislação nacional com a legislação europeia. Esta concertação com as normas europeias

visou sobretudo questões relativas à formação dos profissionais, à ordem deontológica e à criação de estruturas independentes de controlo e qualidade de supervisão pública.

Atualmente vigora a **sexta regulamentação da profissão**, que surgiu com a Lei nº140/2015, de 7 de setembro, que aprova o novo Estatuto da Ordem de Revisores Oficiais de Contas em conformidade com a Lei nº 2/2013, de 10 de janeiro.

A profissão de auditor é atualmente entendida como o responsável por analisar de forma minuciosa os dados e processos da atividade da empresa no que diz respeito à área fiscal e contabilística.

4.2.2.1 Como obter qualificação profissional em Portugal

O Atual Regulamento de Exame e de Inscrição, aprovado em assembleia geral extraordinária dos ROC, realizada em 30 de junho de 2016, apresenta a Tabela 4.2 com os módulos de matérias da prova escrita de exame:

Tabela 4.2: Tabela de módulos de matérias para qualificação profissional em Portugal

	Módulos de Matérias	Peso Relativo
1º Grupo	Módulo 1 -Matemáticas financeiras e métodos quantitativos	20%
	Módulo 2 – Direito civil, comercial, das sociedades e do trabalho	40%
	Módulo 3 – Contabilidade financeira I	40%
2º Grupo	Módulo 4 - Fiscalidade	35%
	Módulo 5 – Contabilidade financeira II	35%
	Módulo 6 – Economia e finanças empresariais	30%
3º Grupo	Módulo 7 – Contabilidade de gestão e sistemas de controlo	30%
	Módulo 8 – Auditoria – Aspetos gerais, identificação de riscos e planeamento	35%
	Módulo 9 – Auditoria – Avaliação de riscos; Controlo interno e sistema de informação	35%
4º Grupo	Módulo 10 – Auditoria – Procedimentos substantivos	35%
	Módulo 11 – Auditoria – Conclusão e relato	35%
	Módulo 12 – Ética profissional e independência	30%

Fonte: Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2021)

Posteriormente, após aprovação de todas as provas escritas, existe uma prova oral pública, que consiste principalmente na apresentação e defesa, pelo candidato, de um trabalho subordinado a um tema sorteado, num conjunto de temas (auditoria, contabilidade, fiscalidade e direito) proposto pelo júri do exame.

Com classificação positiva em ambas as provas, está admitido para entrar na Ordem de Revisores Oficiais de Contas, podendo assim exercer a profissão de auditor.

4.3 Processo de auditoria interna

4.3.1 Implementação e Avaliação do risco de auditoria

Segundo o Instituto de Apoio ao Desenvolvimento (IPAD, 2009) a implementação da auditoria interna numa organização é feita através dos seguintes conjuntos de atividades:

1. Avaliação do risco de auditoria;
2. Plano anual de auditoria;
3. Programas de trabalho;
4. Relatórios de auditoria;
5. Aplicação dos resultados da auditoria;
6. Acompanhamento da execução.

Esta atividade tem subjacente um risco, que pode ser definido como as suscetibilidades do auditor em emitir uma opinião inapropriada ou baseada em asserções objeto de auditoria.

Existe 3 tipos de risco de auditoria: risco inerente, risco de controlo e risco de deteção.

1. **Risco Inerente (RI)** é a suscetibilidade de uma asserção ou classe de transações conter uma distorção que possa ser materialmente relevante, considerada individualmente ou agregada com outras distorções ou asserções, assumindo que não há controlos internos.

A avaliação do risco inerente é essencial para elaborar o plano anual de auditoria, nessa avaliação o auditor usa o seu juízo profissional para avaliar, por exemplo a

experiência e conhecimento dos recursos humanos afetos à área de contabilidade, qual a probabilidade de distorção das demonstrações financeiras ou os ativos sujeitos a perdas ou apropriações indevidas.

2. **Risco de Controlo (RC)** é a suscetibilidade do SCI da organização não prevenir, detetar ou corrigir de forma antecipada de qualquer distorção materialmente relevante e que possa a ocorrer em qualquer tipo de asserção ou classe de transações.

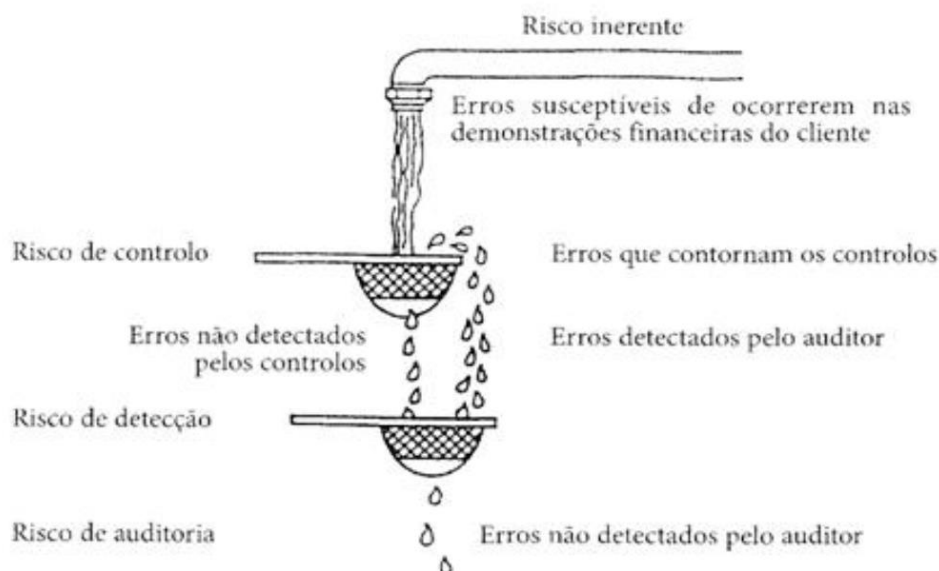
É uma avaliação importante para verificar a eficácia do SCI da organização em prevenir, detetar ou corrigir distorções materialmente relevantes.

Por vezes a equipa de gestão reage a situações de risco inerente, concebendo um SCI para prevenir, detetar ou corrigir distorções. Por isso podemos dizer que o risco inerente e o risco de controlo estão inter-relacionados de forma muito profunda. O auditor nestas situações não deve avaliar separadamente estes riscos, sendo mais apropriado uma avaliação combinada.

3. **Risco de Detecção (RD)** é a suscetibilidade de os procedimentos substantivos executados pelo auditor não conseguir detetar uma distorção. Deste modo podemos dizer que o risco de deteção está diretamente relacionado com os procedimentos substantivos.

O risco de deteção pode aumentar na sequência do auditor selecionar procedimentos inapropriados ou execução de forma errada ou interpretada incorretamente. Este risco pode ser diminuído a um nível negligenciável através de um planeamento e supervisão adequados e de uma conduta que respeite as normas de controlo de qualidade.

Figura 4.7: Como funciona o risco de auditoria?



Fonte: Costa (2018, p. 246)

Na Figura 4.7, o líquido que sai da torneira é representação do potencial conjunto de erros materiais, já as duas peneiras representam os meios pelos quais a entidade e o auditor tentam impedir que erros materiais integrem as demonstrações financeiras.

O primeiro nível de filtragem representa o SCI implementado pela entidade. Um sistema eficaz seria onde todos os erros materiais fossem detetados antes de influenciar as demonstrações financeiras. Porém existe o risco de alguns erros não sejam detetados pelo SCI e outros que o consigam contornar. No caso de os erros não serem detetados, podemos estar perante um ponto fraco do sistema. No caso de os erros conseguirem contornar, pode significar que não existe controlo. O líquido que cai fora da primeira peneira representa os erros não detetados pelo sistema.

Enquanto a segunda peneira representa dos procedimentos de auditoria para detetar distorções, que por vezes não são totalmente detetadas, originando assim o risco de detecção.

A Tabela 4.3, apresenta os diferentes níveis de risco e como este é determinado com a relação direta entre o risco inerente e o risco de controlo.

Tabela 4.3: Relação entre o Risco Inerente, Controlo e Detecção.

		Determinação de Risco de Controlo (RC) pelo Auditor		
		Alta	Média	Baixa
Determinação do Risco Inerente (RI) pelo auditor	Alta	A mais baixa	Mais baixa	Média
	Média	Mais baixa	Média	Mais alta
	Baixa	Média	Mais alta	A mais alta

Fonte: Costa (2018, p. 247)

A área sombreada representa o Risco de Detecção (RD).

Em termos matemáticos³, o Risco de Auditoria (RA) é dado pela fórmula (1):

$$RA = RDM \times RD \quad (1)$$

O Risco de Distorção Material (RDM) é calculado através da fórmula (2):

$$RDM = RI \times RC \quad (2)$$

Temos a fórmula (3) para calcular o RA:

$$RA = (RI \times RC) \times RD \quad (3)$$

de onde surge a fórmula (4):

$$RD = \frac{RA}{RI \times RC} \quad (4)$$

Neste modelo de risco de auditoria, está estabelecido que o nível mínimo aceitável, é de 5%, o que significa que há um nível de confiança de 95% de que a demonstração financeira não contém distorções materiais. Salienta-se também que existe uma relação inversa entre o risco de deteção e o risco de distorção material.

³ RA . Risco de Auditoria
 RI – Risco Inerente
 RC – Risco de Controlo
 RD – Risco de Detecção
 RDM – Risco Distorção Material

4.3.2 Plano anual de auditoria interna

O Plano anual de auditoria interna é detalhado, destinando - se a estabelecer a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos a adotar, com objetivo de atingir o nível de segurança desejável, tendo em atenção o risco da auditoria e os limites de materialidade.

Este planeamento contribui para que seja prestada a devida atenção a áreas importantes da auditoria, sejam identificados potenciais problemas e a coordenação do trabalho possa ser feita por outros auditores e peritos.

A extensão do planeamento varia consoante a dimensão do universo a auditar, a complexidade da auditoria, a experiência que o auditor tem desse universo ou entidade e o seu conhecimento da respetiva atividade e sua envolvência.

Devemos ainda salientar que o plano deve ser adaptável às circunstâncias e envolver a fixação de objetivos: a avaliação do risco, o planeamento de ações de auditoria e afeção de recursos e orçamentos.

No estabelecimento de prioridade deverão ser considerados:

- Datas e resultados das últimas auditorias, caso tenham existido;
- Nível de implementação das recomendações, na sequência das auditorias anteriores;
- Mudanças significativas verificadas nas operações, nos sistemas e nos procedimentos de controlo;
- A globalidade das ações de auditoria.

4.3.3 Programa de trabalho

Os programas de trabalho são elaborados com base na recolha de informação e a avaliação do risco, de modo a estabelecer a natureza e extensão dos procedimentos de auditoria. Estes programas são compostos por um conjunto de instruções para os membros da equipa de auditoria e uma forma de controlar e registar execução do trabalho.

O programa de trabalho deverá ser um guião para a execução de teste e procedimentos, como também um meio de controlo do cumprimento de tarefas, que deverá ser atualizado ou revisto sempre que necessário, descrevendo os procedimentos e metodologias da auditoria interna a aplicar.

4.3.4 Relatório de auditoria interna

A atividade de auditoria interna e os respetivos resultados são reportados a diferentes níveis hierárquicos da entidade. O relatório deve expressar ambas as posições, tanto do auditor interno como do auditado.

No relatório deverão estar definidos os planos de ação para implementação das medidas corretivas sugeridas. Deve – se destacar ainda que os relatórios não devem conter erros ou distorções e ser fiéis aos factos apresentados.

Os relatórios de trabalho devem apresentar as características básicas elencadas na Tabela 4.4.

Tabela 4.4: Características básicas dos relatórios de auditoria interna

Claros <ul style="list-style-type: none">• Entendimento fácil e lógico;• A linguagem técnica deve ser evitada;• Proporcionar informação de suporte suficiente.
Concisos <ul style="list-style-type: none">• Indo diretos ao assunto;• Evitando elaborações desnecessárias, detalhes supérfluos, redundância e verbosidade;• Elaborados de forma prática persistente de revisão e reedição;• Cada pensamento seja expresso sucintamente.
Construtivos <ul style="list-style-type: none">• Ajudando o auditado conduzindo a melhorias quando necessário.
Completos <ul style="list-style-type: none">• Não excluindo nada que seja essencial.
Oportunos <ul style="list-style-type: none">• Emissão em tempo adequado;• Entregues para avaliação cuidadosa de modo a permitir uma ação imediata e eficaz.
Imparciais <ul style="list-style-type: none">• Não tendenciais;• Resultado de uma visão clara e equilibrada de todos os factos e circunstâncias relevantes.• As observações, conclusões e recomendações expressas sem preconceitos, partidarismos, interesses pessoais e influência de terceiros.

Fonte: Manual de Auditoria Interna (2009)

Os relatórios podem assumir diversos tipos que podem ser classificados da seguinte forma:

- Diagnóstico;
- Especiais;
- Intercalares;
- Amplos;
- Curtos;
- De sugestões;

- De controlo interno.

4.4 Testes e técnicas de auditoria

Para a determinação da natureza e extensão dos procedimentos de auditoria, temos os **Testes de Controlo (TC)** e **Testes Substantivos (TS)**.

Os testes de controlo estão estabelecidos na ISA 330, estes testes são utilizados para determinar os procedimentos internos instituídos pela organização se estão a ser cumpridos pelos seus colaboradores, tendo um caráter de observância ou conformidade.

Os TC são executados para ter prova de auditoria relativa à eficácia:

- a) Da conceção do SCI;
- b) Do funcionamento dos CI durante o período em análise.

Os TC dirigidos à **eficácia da conceção** dos controlos têm em vista avaliar se estes estão ou não adequadamente concebidos, para detetar distorções materialmente relevantes nas asserções. Estes TC incluem procedimentos como indagações ao pessoal, verificação de documentação que apoiam as transações, e ainda, observação da aplicação dos controlos específicos. Os TC dirigidos à **eficácia do funcionamento** dos controlos têm objetivo de avaliar a forma, a consistência e quem aplicou os controlos durante a auditoria.

Nestes testes, os procedimentos incluídos são idênticos aos que são utilizados para testar a eficácia da conceção do SCI.

No entanto o auditor não pode confiar só nos resultados dos testes de controlo sem considerar a necessidade de obter prova de auditoria adicional relativa ao restante período.

Os fatores a serem considerados compreendem:

- Os resultados dos testes intercalares antes do final do período;
- A duração do período remanescente;
- As alterações verificadas no SCI durante esse período;
- A natureza e volume das transações e os montantes envolvidos;
- O ambiente de controlo;

- Os procedimentos substantivos a serem realizados.

Por outro lado, temos os testes substantivos que são utilizados para obter provas suficientes e convincentes sobre as transações ou asserções, que lhe proporcionem opinião fundamentada sobre determinados factos.

No caso das transações, destacam – se os TS verificação de:

- **Existência real** – verificar se as transações realmente ocorreram;
- **Integridade** – verificar que não existe mais nenhum registo para além das transações;
- **Partes interessadas** – verificar se os interessados obtiveram todas as informações na sua totalidade;
- **Avaliação e aferição** – os itens que compõem determinada transação ou registo tenham sido corretamente avaliados e aferidos;
- **Divulgação** – as transações ou registos tenham sido corretamente divulgadas.

Os testes substantivos são de dois tipos. Existem os TS de revisão analítica (com análise e ponderação de informações diversas sobre a atividade da organização, incluindo rácios, tendências, variações em períodos homólogos ou orçamento com vista a identificar assuntos) e outros testes substantivos (execução de procedimentos detalhados de análise de evidência para efeitos de auditoria, nomeadamente: circularizações, contagens físicas, exame de documentos de suporte e reconciliações bancárias e de contas de terceiros)(Manual de Auditoria Interna,2014).

Para a realização dos testes referidos anteriormente, o Manual de Auditoria Interna (2009), diz – nos que as técnicas utilizadas no âmbito da implementação de uma auditoria podem ser definidas como o conjunto de procedimentos que podem ser adotados no desenvolvimento do trabalho de auditoria. A seleção das técnicas depende da avaliação do SCI da organização. Na realização do trabalho de auditoria, o auditor deverá estar atento sobre a melhor forma de obter as provas necessárias para o seu objetivo, procurando captar informações válidas e satisfatórias.

Com a utilização das técnicas pode resultar a identificação de situações de fraude ou falhas nos procedimentos de CI, no entanto há que salientar que não há nenhuma técnica específica para detetar fraudes ou erros intencionais.

Podemos considerar principais técnicas os:

- Exames Físicos;
- Circularizações/ confirmações Externas;
- Exames das documentações originais;
- Conferências de somas e cálculos;
- Exame dos lançamentos contabilísticos;
- Indagação oral e escrita;
- Exame dos livros e registos auxiliares;
- Correlação entre informações obtidas;
- Observação das atividades e condições;
- Exame de registos;
- Corte das operações ou *cut-off*;
- Rastreamento;
- Análise documental.

4.5. Relação da auditoria com o controlo interno

Segundo Morais e Martins (2013), o controlo interno tem uma perspetiva dinâmica na organização de modo a conseguir manter o domínio, no caso da auditoria avalia esse grau de domínio atingido. O IIA define que a atividade de auditoria interna deve auxiliar a organização através da avaliação da sua eficácia e eficiência promovendo sempre uma melhoria contínua para que exista controlo efetivo. Perante isto, podemos afirmar que a auditoria assume uma função de supervisão do controlo interno, enquanto este assume uma função com caráter preventivo. Assim sendo é necessário observar como se encontram os controlos da organização para que se possa elaborar o plano ou programa de auditoria.

De acordo com Rodrigues (2013), um auditor eficiente e atuante na organização é um ponto forte para que exista controlo interno. Neste sentido podemos afirmar, que o

controle interno fornece os meios necessários à execução dos trabalhos de auditoria, criando assim uma relação de proximidade.

4.6 Auditoria externa

A auditoria externa, também conhecida por auditoria independente, surgiu devido a ser necessário credibilizar a prestação de contas, que ganhou um grande peso com a evolução do sistema financeiro.

As demonstrações financeiras, ganharam uma maior importância para os futuros aplicadores de recursos. Existindo possibilidade de manipulação de informação, os futuros investidores como medida de segurança passaram a exigir que as demonstrações fossem examinadas por um profissional independente e de reconhecida capacidade técnica fora que não tivesse qualquer ligação com a organização em questão. (Rodrigues,2014)

A emissão da opinião do auditor externo confere maior segurança e credibilidade à empresa e aos agentes externos interessados. Para isso o auditor externo recorre primeiramente aos seus conhecimentos de contabilidade para identificar as áreas cruciais que serão sujeitas a testes de controle. A análise dos resultados permite – lhe verificar a situação patrimonial e financeira da empresa.

4.7 Auditoria externa vs. Auditoria interna

Ambas as tipologias de auditoria são complementares, no entanto com objetivos distintos. No caso da auditoria externa o foco é na defesa dos interesses dos *stakeholders* externos, através de uma emissão de opinião sobre a fiabilidade do relato financeiro. No caso da auditoria interna o foco é no apoio à gestão das organizações, contribuindo para a eficiência do funcionamento do CI de modo atingir os objetivos propostos.

No que diz respeito às semelhanças, os deveres do auditor externo estão estabelecidos por lei uma vez que a orientação da auditoria externa é para a proteção dos *stakeholders* externos, já um auditor interno está sobre a alçada das regras internas da organização.

O desenvolvimento do trabalho complementa – se, nomeadamente no que diz respeito a que ambos:

- Avaliam o risco e a materialidade;

- Baseiam – se no controlo interno como ponto de partida para realizar o seu exame;
- Utilizam as mesmas técnicas;
- Sugerem correções para problemas encontrados;
- A extensão do trabalho depende da eficiência dos sistemas contabilísticos e controlo interno existentes.

Por outro lado, as divergências estão associadas ao modo de análise e de avaliação do controlo interno da organização auditada. Apesar de utilizarem as mesmas bases de auditoria, as diferentes de metodologia de abordagem revelam pequenas diferenças, por exemplo:

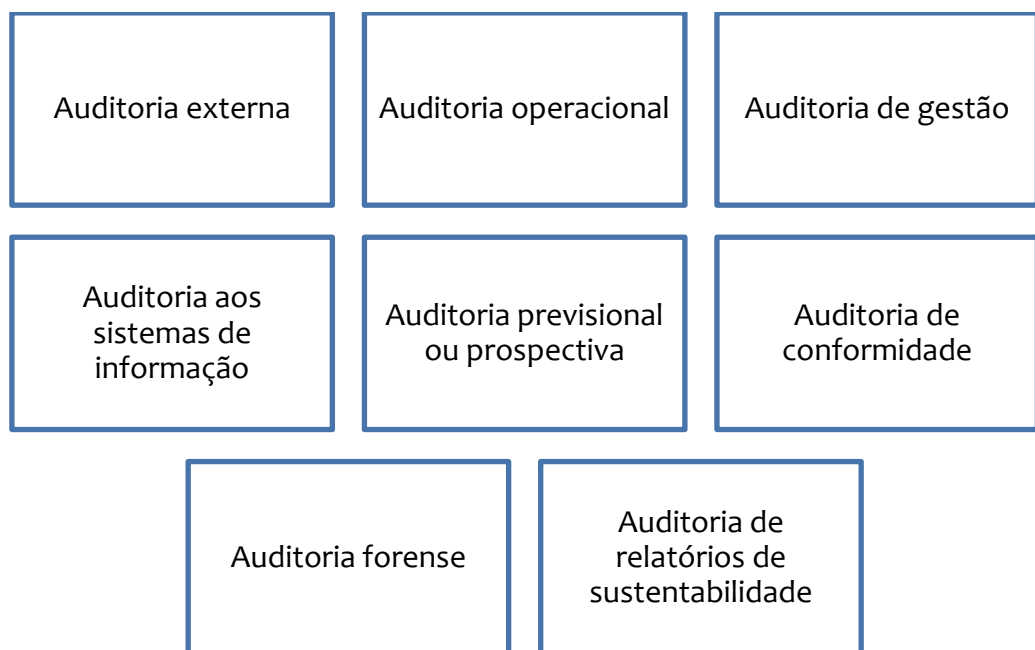
- O auditor interno avalia se o CI oferece uma garantia razoável do que os objetivos da organização se cumpram, com a máxima eficácia e eficiência. É uma ação preventiva, persistente no seu *follow-up*. As opiniões/críticas são com base conhecimento específico e profundo da organização.
- O auditor externo propõe melhorias através de críticas construtivas com base num conjunto de experiências durante a auditoria de diversas e diferentes organizações. Salientar que a opinião não é acerca da eficiência e eficácia da gestão da organização. (Rodrigues, 2014)

4.8 Outros tipos de auditoria

Existem vários tipos de auditoria interna que foram sendo incorporadas ao longo do processo de desenvolvimentos das atividades de auditoria interna. Estes tipos estão relacionados com os diferentes propósitos da organização, abrangendo desde os processos financeiros, operacionais, de controlo interno e outros. (Carneiro,2017)

Perante isto temos diversos tipos de auditoria como se pode observar na Figura 4.8 .

Figura 4.8: Outros tipos de auditoria



Fonte: Costa (2018)

Segundo Costa (2018, p.121), com o progressivo desenvolvimento da atividade empresarial, em termos de volume, dispersão geográfica e complexidade, as funções cometidas aos auditores internos começaram a expandir-se cada vez mais no sentido de as mesmas passarem a abranger aspetos relacionados com as diversas áreas operacionais.

A auditoria operacional integra a auditoria dos controlos operacionais que é a auditoria dos sistemas de informação e de organização e dos métodos de direção; a auditoria de gestão que tem por base as condições de exploração e dos resultados e por fim a auditoria estratégica que julga a adequação da escolha e da oportunidade das decisões.

Por outro lado, a auditoria de gestão é uma técnica relativamente recente podendo ser entendida como um dos segmentos ou extensões da auditoria operacional.

Em termos gerais podemos dizer que as funções da gestão são primordialmente a fixação de políticas e objetivos, estabelecimento de planos, normas e procedimentos para que se possam atingir as políticas e os objetivos fixados, a organização da empresa ou entidade a fim de que os planos, normas e procedimentos possam de facto operar e por fim controlar a forma como os referidos planos, normas e procedimentos estão a atingir os seus fins. (Costa, 2018, p.123)

Com o passar dos últimos anos, cada vez mais tem vindo a ser considerado que a divulgação da informação financeira histórica, por parte das empresas, não é suficiente para que os diversos utilizadores externos dessa informação possam tirar conclusões válidas sobre a viabilidade futura das empresas. Passou – se a ter a prática recorrente de juntar **informações previsionais**, aos documentos de prestação de contas. (Costa, 2018, p.124)

Sendo uma auditoria previsional, tem uma abordagem diferente no que diz respeito a dar opinião sobre previsões, uma vez que baseia – se no princípio da continuidade, ou seja, assume – se que a empresa opera continuamente (duração ilimitada). Por outras palavras, parte – se do pressuposto que a empresa não tem intenção nem necessidade de entrar em liquidação ou de reduzir significativamente o volume das suas operações.

No caso de Portugal, este princípio é muito utilizado por grandes empresas, nomeadamente, as sujeitas à disciplina da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) ou no setor empresarial do estado. (Costa,2018, p.124).

4.9 Conclusão da Auditoria

No momento final da auditoria é importante proceder a verificação e obtenção de informação de modo a concluir o relatório final.

Em primeiro lugar, verificar a existência de **acontecimentos subsequentes**, que segundo Costa (2018, p. 706), de acordo com a ISA 560 – *Subsequent Events* (Acontecimentos Subsequentes), acontecimentos subsequentes são os acontecimentos que ocorrem entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório de auditoria (certificação legal das contas) e os fatos de que o auditor toma conhecimento após data do seu relatório.

No que diz respeito a acontecimentos após o relatório, a IAS 10 – *Events After the Reporting Period* identifica **dois tipos de acontecimentos**, quer **favoráveis** quer **desfavoráveis**, que ocorram entre a data do balanço e a data em que se autoriza as demonstrações financeiras sejam emitidas, ou seja a data em que o relatório de auditoria e as demonstrações financeiras auditadas estão disponíveis para terceiros.

Numa fase posterior o auditor deverá obter **Declarações escritas do Órgão de Gestão (DOG)** e quando apropriado dos **encarregados da governação**, que segundo Costa (2018, p. 708), temos a ISA 580 – *Written Representations* (Declarações escritas), que nos indica a necessidade de ter este procedimento, aquando da realização de uma auditoria de demonstrações financeiras, destinadas a confirmar certas matérias ou a suportar outras provas de auditoria.

A ISA estabelece ainda que a **declaração deve ser assinada** pelos gestores que tenham responsabilidades apropriadas pelas demonstrações financeiras e conhecimento dos assuntos que lhe estão inerentes.

A **data da declaração** deve ser tão próxima quanto possível, mas nunca posterior, da data do relatório de auditoria.

A DOG, que é feita em papel timbrado da Empresa com base numa minuta preparada pelos auditores, não substitui, de forma alguma, outras provas de auditoria que os mesmos possam razoavelmente obter. A DOG não deve também ser impeditiva de os auditores expressarem uma opinião com reservas por limitação do âmbito da auditoria ou uma escusa de opinião, conforme seja considerado mais adequado nas circunstâncias.

Após a obtenção e verificação das informações finais obtidas, o auditor deve proceder se necessário a lançamentos, que de acordo com Costa (2018, p.717), entende-se por um lançamento de **ajustamento**, o que afeta positivamente ou negativamente, uma conta de resultados ou de capital próprio ou que tendo sido omitido pela empresa o auditor detecte tal fato.

Por outro lado, poderá também ter necessidade de efetuar um lançamento de **reclassificação**, não afetando o resultado ou o capital próprio, no entanto se torna necessário considerar a fim de que as demonstrações financeiras reflitam mais adequadamente a posição da empresa. Costa (2018, p. 717)

O auditor deverá proceder a uma apreciação da forma como estão apresentadas as demonstrações financeiras, que segundo Costa (2018, p. 718), de acordo com a ISA 520–*Analytical Procedures* (Procedimentos analíticos) o auditor deve aplicar procedimentos analíticos no final (ou perto do final) da auditoria quando se prepara para formar uma conclusão global sobre se as demonstrações financeiras, como um todo, são consistentes com a compreensão da entidade por parte do auditor.

Em determinadas circunstâncias, o auditor pode ter necessidade de reavaliar os procedimentos de auditoria que foram planejados, baseado nas considerações revistas dos riscos avaliados para todas ou algumas das classes de transações, saldos de contas ou divulgações e asserções relacionadas.

Por fim, antes de elaborar o relatório de auditoria (certificação legal das contas) o auditor responsável pelo trabalho de campo deve reunir – se com o supervisor da auditoria para que sejam revistos todos os aspetos importantes relacionados com a auditoria. É obvio que ao longo dos vários meses que levou a efetuar a auditoria devem ter ocorrido diversas reuniões entre estes dois técnicos, com objetivos de se aquilatar da **qualidade do trabalho** efetuado.

5. Controlo Interno da António Raiado, Lda.

Neste capítulo irei fazer uma breve abordagem teórica das principais noções associadas a cada área alvo de estudo, nomeadamente os meios financeiros líquidos, ativos fixos tangíveis e intangíveis, compras de bens e serviços e dívidas a pagar, gestão de pessoal, inventários e custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas e por fim a área das vendas e prestações de serviços e dívidas a receber.

5.1 Meios financeiros líquidos

A área da Tesouraria é uma das áreas mais vulnerável de uma empresa, uma vez que é uma área suscetível a uma utilização menos correta por quem trabalha na mesma.

Neste sentido, as empresas de maior dimensão, por vezes implementam sistemas de controlo interno, mas dependentes dos elementos do órgão gestão, fazendo com que auditor opte pela realização de testes substantivos em vez de outros testes.

Os meios financeiros líquidos são compostos, segundo o SNC (Sistema de Normalização Contabilística, 2019), por a conta caixa (conta 11), depósitos à ordem (conta 12), outros depósitos bancários (conta 13) outros depósitos instrumentos financeiros (conta 14), sendo o tratamento contabilístico e os requisitos de apresentação e divulgação tratados na Norma Contabilística de Relato Financeiro (NCRF) no § 5 da NCRF 27 – Instrumentos Financeiros.

Atualmente, os fluxos financeiros, pagamentos e recebimentos estão concentrados nos depósitos à ordem, através de cheques ou por transferência bancária. No caso da transferência bancária o processo de pagamento é mais seguro, mais flexível, uma vez que permite múltiplos beneficiários e muito mais vantajoso a nível de controlo, através das reconciliações bancárias.

No caso dos cheques, apesar de ser um meio de pagamento cada vez menos usual, a sua utilização exige ter em conta algumas questões, visto ser um meio com alguma suscetibilidade de fraude. Sendo assim é aconselhado cheques cruzados e com obrigação de assinatura de pelo menos 2 pessoas, com funções independentes. Posteriormente deverá ser arquivado cópias dos mesmos, acompanhadas por documentos de suporte de modo a

justificar o pagamento. Por outro lado, quem recebe o cheque deve respeitar a data que está no cheque e ter uma cópia do mesmo.

Os meios financeiros líquidos, no que diz respeito à conta da caixa, tem um risco mais elevado que o depósito à ordem, uma vez que representa recebimentos e pagamentos em dinheiro. O SCI mais utilizado é o fundo de caixa fixo, que deverá ser o menor possível, apenas o suficiente para fazer face as transações.

Qualquer transação deve ser registada numa folha de caixa e deve ser devidamente justificada com um suporte físico, nomeadamente faturas no que diz respeito aos pagamentos.

Segundo Inácio (2014), um modelo ótimo de CI para assegurar uma boa gestão e auditoria na área de tesouraria as principais medidas a adotar pelas entidades são:

- Existir distinção de funções de aprovação, manuseio de valores, registo e conferência;
- Centralização de recebimentos de valores;
- Depósito integral e diário de todos os valores recebidos;
- Registo atempado dos recebimentos de valores;
- Utilização de um fundo fixo de caixa;
- Incentivar os clientes a obter recibos e observar os totais do registo de valores;
- Privilegiar os pagamentos por transferência bancária;
- Efetuar contagens físicas de caixa sem aviso prévio;
- Elaboração de reconciliações bancárias a todos os bancos;
- Elaboração de um orçamento de tesouraria e investigar as variações significativas entre o real e o orçamento.

Na empresa em estudo, os procedimentos adotados são desempenhados por duas pessoas, através da divisão entre pagamentos e recebimentos, sendo que os pagamentos efetuados são autorizados pela Gerência. Sendo assim podemos concluir que não há distinção de funções.

Relativamente à caixa (conta 11), seu valor não é fixo, algo que será proposto à tesouraria, de modo a que exista só o indispensável para fazer face às despesas. Todos os pagamentos efetuados através dessa caixa são por meio de numerário e são registados num ficheiro Excel de apoio à tesouraria (Tabela 5.1 **Erro! A origem da referência não foi encontrada.**), onde é registado alguma informação, como por exemplo a origem da despesa, documento que será suporte do pagamento (fatura por exemplo) e valor da despesa.

Tabela 5.1: Modelo folha de caixa adotado pela António Raiado, Lda.

CAIXA ANTONIO RAIADO LDA						
N.º Doc.	Data Fatura	Data PGT	Descrição	Entrada	Saida	Saldo Cx
	31/12/XXXX					XXXX,XX €
1	XX/XX/XXX	YY/YY/YYYY	VEND. ABC: REST. XPTO - FT XXX		0,00	0,00
2		ZZ/ZZ/ZZZ	DINHEIRO PARA CAIXA	0,00		0,00
3						
....						

Fonte: Elaboração Própria (2021)

No que diz respeito a eventuais entradas de numerário na caixa, tem como documento de suporte um documento interno.

A caixa 11 também está no *software* de contabilidade utilizado pela empresa (adiante designado por PHC), em que mensalmente é enviada para a entidade que realiza a contabilidade da empresa. Existe contagens físicas, mas sem periodicidade definida, sugestão que será colocada para que exista mensalmente.

No que diz respeito a contas bancárias - depósitos à ordem (conta 12), a empresa em estudo, possui duas contas bancárias em instituições de crédito distinta (Novo Banco e o Banco Português de Investimentos). Uma das contas bancárias, é onde há maioria das transações tanto a nível de entradas, nomeadamente recebimentos por transferência bancária de clientes, depósitos diários associados a venda, como a nível de saídas de valores, pagamentos a fornecedores. A outra conta bancária é para pagamentos pontuais a um dos fornecedores de tabaco.

Neste sentido pode - se afirmar, que existe centralização dos recebimentos dos clientes, depósitos integrais e diários de todos os valores recebidos provenientes de vendas

e privilégio por pagamentos através de transferência bancária que são atempadamente registados e organizados por data de pagamento.

Salientar ainda que as reconciliações bancárias de ambas as contas são efetuadas diariamente, com acesso aos extratos bancários e todos os documentos de suporte, tais como os duplicados dos depósitos diários, os comprovativos de pagamento no que diz respeito às saídas, garantido assim um maior controlo, detetando assim eventuais irregularidades para que possam ser corrigidas o mais breve possível.

Antes de efetuar qualquer pagamento por transferência bancária, existe um primeiro registo por parte dos órgãos de gestão, que posteriormente autoriza e disponibiliza os documentos de suporte, nomeadamente as faturas, para que seja efetuado o pagamento de forma agendada.

Todos os pagamentos efetuados, são acompanhados por o comprovativo impresso para que sejam registados no PHC (ver Figura 5.2) e possam seguir para a contabilidade da empresa.

Figura 5.1: Lançamento de pagamento em PHC

Documento	Nº	Por Regularizar	Regularizado	Desconto
		0,00	0,00	0,00%

Fonte: PHC

No caso dos recebimentos, chegam através dos colaboradores da empresa (repositores das diversas rotas) e por transferência bancária dos clientes.

Os recebimentos pelos colaboradores, são colocados à disposição da gestora financeira, já devidamente contabilizado e conferido em depósitos diretos para que seja efetuado o depósito na instituição bancária. Estes recebimentos são registados no PHC, uma vez

que diariamente os repositores prestam contas, gerindo assim uma caixa com um saldo fixo (ver Figura 5.3), que por sua vez também é conferida diariamente por a gestora financeira. Sempre que existam erros, estes são devidamente investigados de modo a detetar a origem para proceder a correção, causando os menores danos possíveis.

No que diz respeito aos recebimentos por transferência bancária, são verificados e devidamente tratados diariamente pela gestora financeira, através da emissão do recibo, atualizando assim diariamente a conta corrente do cliente.

Existe uma preferência por parte da empresa para que a transferência bancária seja o meio de pagamento escolhido por parte dos seus clientes, de modo a atenuar eventuais erros.

Figura 5.2: Exemplo de prestação de contas de um repositore com saldo fixo

Extrato Bancário de Caixa 23 23 entre 15.04.2021 e 15.04.2021 -

Reconcilia	Data	Data valor	Documento	Descrição	Valor entr	Valor said	Saldo	Em que ext
	15.04.2021	..		SALDO INICIAL - Caixa 23 23	2170	0	2170	
SIM	15.04.2021	15.04.2021	Colocado/Retirado Maq 5221	Colocado/Retirado na Maquina 5221	0	100	2070	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021	Colocado/Retirado Maq 5222	Colocado/Retirado na Maquina 5222	0	70	2000	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021	Colocado/Retirado Maq 5239	Colocado/Retirado na Maquina 5239	0	70	1930	20210419 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021	Colocado/Retirado Maq 5521	Colocado/Retirado na Maquina 5521	0	100	1830	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021	Colocado/Retirado Maq 5898	Colocado/Retirado na Maquina 5898	0	4	1826	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021	Colocado/Retirado Maq 5917	Colocado/Retirado na Maquina 5917	0	25,5	1800,5	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021	Colocado/Retirado Maq 6970	Colocado/Retirado na Maquina 6970	0	3,9	1796,6	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021	Colocado/Retirado Maq 7003	Colocado/Retirado na Maquina 7003	0	50	1746,6	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021	Colocado/Retirado Maq 7019	Colocado/Retirado na Maquina 7019	0	33,8	1712,8	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021	Colocado/Retirado Maq 7085	Colocado/Retirado na Maquina 7085	0	110	1602,8	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021	Colocado/Retirado Maq 7113	Colocado/Retirado na Maquina 7113	0	20	1582,8	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021	Colocado/Retirado Maq 7162	Colocado/Retirado na Maquina 7162	0	230	1352,8	20210415 23
SIM	15.04.2021	16.04.2021	20210415 23	Retificação de saldo - 20210415 23	0	2,08	1350,72	20210419 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021			0		1454,75	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021			0		1471,97	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021			0		1584,37	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021	VD Cofre 23	Levantamento das máquinas no dia...	5332,2	0	6916,57	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021	Pagamento Comissões 23	Pagamento Comissões 23	0	63,02	6853,55	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021	Talão de Depósito sobras	Depósito do terminal 23 Vending - Moedas	0	1048,3	5805,25	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021	Talão de Depósito 3771046	Depósito do terminal 23 Vending - Notas	0	4540	1265,25	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021	Talão de Depósito 3771047	Depósito do terminal 23 Retalho	0	85,25	1180	20210415 23
SIM	15.04.2021	15.04.2021		Reforço do Dia para o vendedor	990	0	2170	20210419 23
..			0	0	0	
	15.04.2021	..		SALDO FINAL	0	0	2170	

Fonte: Elaboração Própria (2021)

5.1.1 Análise dos procedimentos contabilísticos e medidas de controlo na área de meios financeiros líquidos

A análise apoia – se na realização de um breve questionário diagnóstico dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo na área da tesouraria Tabela 5.2. As respostas foram obtidas através da observação direta e averiguação junto dos responsáveis da área.

Tabela 5.2: Questionário sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno – meios financeiros líquidos

<u>QUESTIONÁRIO SOBRE PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E MEDIDAS DE CONTROLO INTERNO</u>				
Empresa António Raiado, Lda.				
<i>Área: Meios Financeiros Líquidos</i>				
DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILISTICO E/OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO	SIM	NÃO	N/A	OBS.
1. O correio é aberto por um empregado que não pertence às seções de Tesouraria ou de contabilidade?	X			
2. O empregado que abre o correio cruza de imediato os cheques e elabora uma lista dos cheques recebidos?		X		
3. É elaborada diariamente uma lista das transferências bancárias recebidas?	X			
4. As listas referidas em 2. e 3. são verificadas por outra pessoa relativamente aos valores contabilizados?		X		
5. Há controlos específicos sobre cheques "pré - datados"?		X		
6. Os cheques recebidos são diária e integralmente depositados nos bancos por um empregado não pertencente à Tesouraria ou à Contabilidade (setor clientes)?	X			
7. Há controlos específicos sobre os cheques de clientes devolvidos pelos Bancos?	X			
8. Os empregados que efetuam registos nas contas correntes de clientes têm acesso aos valores recebidos ou à seção de Tesouraria?	X			
9. No caso de se efetuarem vendas a dinheiro confere - se diariamente o total dos valores recebidos com o somatório dos recibos emitidos?	X			
10. Os empregados da Tesouraria têm acesso às contas correntes dos clientes?	X			
11. Os recibos por utilizar estão sob controlo?	X			
12. Faz - se periodicamente uma contagem dos recibos já emitidos em carteira?		X		

continuação ...				
13. Os empregados que manuseiam valores estão seguros contra o risco de roubo?		X		
14. Existe algum controlo sobre pagamentos por conta?			X	
15. Os recibos anulados são devidamente inutilizados?	X			
16. A caixa funciona em sistema de fundo fixo?		X		
17. Os pagamentos feitos da caixa pequena são concretizados com base em documentos devidamente conferidos e autorizados?	X			
18. Quando se repõe o fundo de caixa apõe - se um carimbo de "pago" nos respetivos documentos?		X		
19. O cheque para reposição do fundo fixo é emitido à ordem do responsável pelo o mesmo?			X	
20. Efetua - se pagamentos de "vales" através do fundo fixo?	X			
21. Em caso afirmativo, se os mesmos não forem resgatados até ao final do mês procede - se à sua transferência para correspondente conta de terceiros?		X		
22. Efetua - se inspeções físicas de surpresa ao fundo fixo de caixa?		X		
23. Os cheques são assinados por duas pessoas e na presença dos respetivos documentos de suporte previamente conferidos?		X		
24. Obtém - se uma cópia de todos os cheques emitidos?	X			
25. Após os cheques serem assinados e cruzados apõe - se um carimbo de "pago" nos documentos suporte?		X		
26. No caso de os pagamentos serem efetuados por transferência bancária, segue - se os procedimento referido no ponto anterior?	X			
27. São assinados cheques em branco e/ou ao portador?			X	
28. Os cheques depois assinados são enviados diretamente para o correio sem voltarem às pessoas que os elaboraram ou conferiam ou aprovaram os respetivos documentos de suporte?			X	

continuação ...				
29. As reconciliações bancárias são feitas, pelo menos, mensalmente?	X			DIARIAMENTE
30. As reconciliações bancárias são feitas por algum empregado que assine cheques ou que manuseie numerário?		X		
31. Os itens que apareçam nas reconciliações bancárias por um prazo de tempo anormal são objeto de adequada investigação?	X			
32. As reconciliações bancárias são aprovadas por um empregado responsável?			X	

Fonte: Adaptado de Costa (2014, p.664)

A análise ao questionário resultou na identificação dos procedimentos contabilísticos e medidas de controlo mais frágeis na área de tesouraria. Na Tabela 5.3 são enumerados esses procedimentos frágeis, a sua influência e é proposta uma sugestão de melhoria a esse procedimento.

Tabela 5.3: Identificação, análise e sugestão aos pontos frágeis dos meios financeiros líquidos

Procedimento de Controlo Interno considerado frágil	Influência negativa que pode vir a ter na empresa com o procedimento adotado	Sugestão de Melhoria o procedimento de controlo interno na empresa
Acesso às contas correntes por parte dos colaboradores da tesouraria.	Possibilidade de alteração dos valores por parte dos colaboradores da tesouraria através acordo com os clientes.	Os colaboradores não devem ter acesso às contas correntes ou acesso restrito para o essencial.
Manuseamento do dinheiro, por os repositores e deslocação até às instituições bancárias pelos colaboradores da tesouraria, não possuindo seguro contra risco de roubo	Possibilidade de assalto e impossibilidade de recuperar as quantias desviadas.	Existência de seguro contra risco de roubo, principalmente para os colaboradores que manuseiam o dinheiro (colaboradores da tesouraria).
Saldo variável da caixa	Demora na contagem da caixa e maior dificuldade na conferência de valores.	Criação de fundo de caixa fixo com valor mínimo para as despesas.
Inexistência de contagens surpresa na caixa	Possibilidade de utilização indevida de numerário.	Realização de contagens surpresa periodicamente.

Fonte: Elaboração própria (2021)

5.2 Compras de bens e serviços e dívidas a pagar

De acordo com o SNC (Sistema de Normalização Contabilística, 2009), as principais contas de 1º grau alvo de auditoria nesta área são:

- 31 – Compras
- 62 – Fornecimento e Serviços Externos (FSE)
- 22 – Fornecedores
- 39 – Adiantamentos por conta de compras
- 25 – Financiamentos obtidos
- 69 – Gastos de financiamento

Na área das compras de bens e serviços podemos dividir as medidas de controlo em três momentos: processamento da compra, receção do bem e conferência da fatura.

Em relação ao processamento das compras, Costa (2018, p. 463), considera que normalmente a determinação dos níveis dos *stocks* deve ser realizada por o departamento comercial através de previsões com base nas vendas elaboradas tempestivamente.

No momento de lançar a compra, o sector da gestão de *stocks* deverá direccionar um **pedido de compra** à secção de compras, o qual deverá facultar as quantidades a adquirir e todas as especificações do artigo em questão.

Em formato analógico o pedido de compra deverá ser emitido em triplicado de modo a ser distribuído da seguinte forma:

- Original – secção de compras;
- Duplicado – secção de compras para devolver ao sector de gestão de *stocks* quando a compra for lançada;
- Triplicado – para arquivo no setor de gestão de *stocks*.

Atualmente este processo está a ser substituído por documentos em formato digital, que permite uma igual distribuição de informação e otimizando recursos. Posteriormente a secção de compras, deverá pesquisar e contactar o fornecedor mais indicado para satisfazer as necessidades da empresa.

Muitos dos fornecedores, emitem um documento denominado por **ordem de compra**, nota de encomenda, requisição, outra denominação similar. Existe situações em que há obrigação de elaboração de contratos formais.

A ordem de compra deverá mencionar as quantidades e todas as especificações dos artigos a adquirir, preço unitário, eventuais descontos, prazo de entrega e de pagamento e outras informações relevantes.

É aconselhável que a ordem de compra seja emitida em quadruplicado, de modo a ser distribuído da seguinte forma:

- Original – fornecedor
- Duplicado – contabilidade a fim de oportunamente ser conferida com os restantes documentos originados pela compra (nomeadamente a fatura)
- Triplicado – receção, para que exista o conhecimento da compra e posteriormente lançar. É aconselhável não ter as quantidades, de modo a que exista contagem física não influenciável.
- Quadruplicado – arquivo temporário da secção de compras a fim de ser anexado ao pedido de compra inicial.

No que diz respeito, ao momento da receção dos bens, inicialmente devemos ter em conta dois aspetos, o **quantitativo** e o **qualitativo**.

Segundo Veludo (2004) o processo de receção quantitativa é iniciado com a chegada dos bens desencadeando diversas atividades:

- Identificação dos bens e análise visual do seu estado físico;
- Observação do acondicionamento nas embalagens e do estado de preservação das mesmas;
- Verificação de rotulagem das embalagens;
- Determinação da(s) quantidade(s) fornecida(s);
- Conferência da guia de remessa do fornecedor com a ordem de compra;
- Verificação das datas limites dos bens sujeitos a prazos de validade ou a garantias;
- Verificação de eventuais constrangimentos aduaneiros.

Neste processo é possível detetar erro nas quantidades encomendadas, trocas de artigos, eventuais anomalias nos bens ou nas suas embalagens ocorridos no transporte.

Em muitos casos é neste processo que deve – se verificar a rotulagem dos bens de modo a verificar se a legislação em vigor está em ordem de modo a puder aceitar o fornecimento.

Posteriormente, inicia – se o processo de receção qualitativa, onde se verifica se os bens estão em conformidade com as especificações encomendadas e cumpre todos os requisitos necessários.

Por fim, com a chegada da fatura do fornecedor, normalmente o departamento de contabilidade já tem em seu poder todos os outros documentos de suporte (ordem de compra, guia de remessa do fornecedor, guia de receção ou guia de entrada em armazém) de modo a conferir a fatura.

A conferência da fatura é basicamente a confirmação se o fornecedor que faturou é o fornecedor a quem foi solicitado a encomenda e se as condições faturadas foram as acordadas previamente. (Costa, 2018, p. 466)

5.2.1 Procedimentos de auditoria

O teste aos controlos das compras e das dívidas aos fornecedores é baseado no Diário de Compras. Para este controlo é utilizando uma das técnicas de seleção de amostras, que permite a seleção das faturas objeto de teste. É esta amostra que irá apoiar a elaboração de um mapa de trabalho (ver exemplo de mapa anexo 2, a Figura 9.1).

Após o teste caso exista respostas negativas deverão ser explicitadas no mapa de trabalho das exceções detetadas.

Finalmente, no mapa de trabalho das conclusões deverá existir um resumo do trabalho efetuado, referindo o critério utilizado para a realização do teste e apresentando as conclusões obtidas, incluindo uma avaliação do SCI e à eficácia do seu funcionamento atribuindo – lhe uma classificação conforme descrito na Tabela 4.3 do Capítulo 4.3.

Em relação às contas de gastos (exceto gastos com pessoal) o auditor deverá começar por obter análises mensais comparativas com os valores reais do período anterior e com os valores orçamentados para o período, caso exista orçamentos.

Deverá ser também obtida explicações da parte das pessoas responsáveis para as variações mais significativas.

Uma vez que o principal procedimento nesta área é a **confirmação** dos saldos dos credores a qual pode ser materializada através de circularização (ver Figura 9.2, anexo 3) ou através de obtenção de **certidões** (no caso das dívidas à Autoridade Tributária, à Segurança social, etc.).

Em relação às circularizações, segundo Costa (2018, p. 475) podemos defini-la através das respostas a quatro questões, porque, quem, quando e como. Na Tabela 5.4.é desenvolvida a definição de circularização aos credores.

Tabela 5.4: Circularização aos credores

Porque é que se faz circularização?

- Meio para confirmar todos os passivos resultantes de transacções correntes (ou não) existentes ou incorridos à, ou até à, data a que se referem as demonstrações financeiras.

Quem deve ser circularizado?

- Deverão ser privilegiados os fornecedores mais habituais, uma vez que a probabilidade de existir passivos não contabilizados serem maior que dos outros fornecedores.

Quando deve ser efectuada a circularização?

- É desejável que seja efectuada com referência à data a que se referem as demonstrações financeiras.

Como se faz a circularização?

- Após a selecção dos fornecedores e credores, que deverá ser feita de forma positiva, não mencionando os saldos constantes na empresa.

Fonte: Costa (2012, p. 475)

Segundo Costa (2018, p. 480), após o envio das circularizações a fornecedores, ficamos perante três possíveis cenários:

1. **Resposta concordante** – Neste caso o auditor limita – se a verificar a carta se está devidamente assinada pelo o fornecedor se reporta integralmente o solicitado. Estas respostas devem ser arquivadas ao mapa de trabalho. As respostas não assinadas não devem ser consideradas.

2. **Respostas discordantes** – Nesta situação o auditor, deverá entregar uma cópia da carta e da composição do saldo que recebeu do chefe da contabilidade solicitando a preparação da conciliação.

3. **Não obtenção de resposta** – Perante esta situação, o auditor deverá optar por um procedimento alternativo, que consiste em verificar se as faturas registadas posteriormente à data de confirmação dizem respeito a mercadorias recebidas após essa data ou se, está perante a passivos não contabilizados no período apropriado. Salientar que a não obtenção de resposta deverá ser algo que não deve acontecer.

Na sequência deste capítulo, foi realizado um breve questionário diagnóstico dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo na área das compras de bens e serviços e dívidas a pagar (ver Tabela 5.5). As respostas foram obtidas através averiguação junto do responsável do armazém.

Tabela 5.5: Questionário sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno – compras de bens e de serviços e dívidas a pagar

<u>QUESTIONÁRIO SOBRE PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E MEDIDAS DE CONTROLO INTERNO</u>				
Empresa António Raiado, Lda.				
<i>Área: Compras de bens e de serviços e dívidas a pagar</i>				
DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILISTICO E/OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO	SIM	NÃO	N/A	OBS.
1. A seção de Compras está separada das seções de: Compras; Recepção; Armazém; Produção?	X			
2. As compras são apenas efectuadas a fornecedores que estejam incluídos numa lista devidamente aprovada?	X			
3. Faz - se consultas periódicas ao mercado a fim de se detetarem novos fornecedores que ofereçam melhores condições de preço, qualidade, prazo, desconto, etc.?			X	
4. Todas as compras são feitas através de ordens de compra aprovadas e devidamente suportadas em requisições ou mapas de produção?	X			
5. Para as compras (inventários ou de serviços) que excedam determinadas quantias obtêm - se vários orçamentos ou abrem - se concursos públicos?			X	
6. Existe algum relatório escrito, ainda que breve, das razões que levaram a optar por um fornecedor em detrimento de outro(s)?			X	
7. Existe algum relatório, contabilístico ou extra - contabilístico, relativo às encomendas lançadas e ainda não satisfeitas assim como aos compromissos de compra (sejam de inventários ou de serviços)?			X	
8. Existe alguma política sobre as consequências resultantes da eventual deteção de situações relativas a empregados que recebam "luvas" dos fornecedores?		X		
9. No caso de existir mais do que um armazém, há apenas um local onde são recepcionados quantitativamente todos os bens com base numa cópia da ordem de compra que não mencione as quantidades que foram encomendadas?		X		ARMAZÉNS DESTINADOS A FORNECER ÁREAS GEOGRAFICAMENTE DISTINTAS
10. Procedo - se à recepção qualitativa dos bens?	X			
11. Para cada um dos artigos recepcionados, emite - se uma guia de recepção ou de entrada?	X			

continuação ...				
12. As faturas dos fornecedores são encaminhadas para a seção de contabilidade?	X			
13. Existe um registo de controlo das faturas dos fornecedores?	X			
14. As faturas dos fornecedores são objetos de apropriada conferência com base em todos os documentos de suporte (ordem de compra, guia de remessa, etc.)?	X			
15. Existe controlo apropriado, contabilístico ou não sobre: entregas parciais; mercadorias recebidas e não faturadas; faturas em recepção e conferência; adiantamento a fornecedores; descontos obtidos?	X			
16. Os saldos das contas de fornecedores de países terceiros são controlados nas respectivas divisas?		X		
17. Obtém - se um balancete mensal das diversas contas de fornecedores e compara - se os seus saldos com os das respetivas contas do Razão?		X		
18. Responde - se com prontidão aos pedidos de confirmação de saldos enviados pelos fornecedores?	X			
19. Existe um registo de títulos a pagar, sendo o seu total confrontado mensalmente com a respetiva conta do Razão?		X		

Fonte: Adaptado de Costa (2018, p. 470)

Podemos verificar através do estudo realizado, nesta área que a empresa tem os seguintes procedimentos, considerados pontos fortes:

- Todas as compras realizadas são efetuadas a fornecedores constantes;
- Compras consideradas “pouco frequentes” é obtém – se pelo menos dois orçamentos a potenciais fornecedores e perante esses orçamentos a administração toma decisão;
- As faturas dos fornecedores são objeto de adequada conferência com base em todos os documentos de suporte;
- Existe um adequado e constante controlo de quantidades armazenadas e em trânsito nas diversas viaturas dos repositores;
- Existe a prática de confrontar saldos dos fornecedores com os registos contabilísticos, sem que há dúvidas por parte do Contabilista Certificado (CC) ou a solicitação pelo ROC através de circularização;
- A empresa concentra – se em dois principais fornecedores.

Na empresa em estudo, verificou – se ainda que exista alguns aspetos menos positivos na área das compras. A Tabela 5.6 apresenta as fragilidades encontradas bem como sugestões à melhoria dos procedimentos.

Tabela 5.6: Pontos fracos na área de compras de bens e serviços e dividas a pagar

Procedimento de Controlo Interno considerado frágil	Influência negativa que pode vir a ter na empresa com o procedimento adotado	Sugestão de Melhoria o procedimento de controlo interno na empresa
Secção de compras não está devidamente segregada do armazém.	Podem ser efetuadas compras que não deem entrada em armazém por erro ou conluio.	Deve haver uma separação entre a secção de compras e o armazém.
Não estão definidas as políticas sobre as consequências a aplicar caso os funcionários tenham benefícios dos fornecedores.	Pode dar origem a que informações sigilosas passem para o exterior prejudicando os negócios da empresa.	Deve ser definida uma política sobre as consequências de empregados que recebem benefícios de fornecedores promovendo o seu desincentivo.

Fonte: Elaboração Própria (2021)

5.3 Ativos fixos tangíveis e intangíveis

O primeiro passo a tomar para proceder a uma análise correta nesta área é clarificar a definição de “ativo” que segundo Costa (2018, p. 597) é um recurso que:

- Controlado por uma entidade como resultado de acontecimentos passados;
- Do qual se espera que fluam benefícios económicos futuros para a entidade.

Os ativos fixos podem classificar – se como tangíveis ou intangíveis, de acordo com a sua função e permanência na empresa.

Segundo a **NCRF 7** do SNC, **ativos fixos tangíveis (AFT)**, conta 43 “são itens que:

- a) Sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros, ou para fins administrativos;
- b) Se espera que sejam usados durante mais do que um período”.

Os ativos fixos tangíveis de acordo com o SNC, são contabilizados na conta 43 que desdobra - se em diversas subcontas.

Nesta área é necessário que todas as transações ou outros acontecimentos, sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade económica e não meramente com a sua forma legal. É necessário referir o regime de locação financeira (*leasing*)⁴, que é bastante usado pelas empresas.

Assim, o bem em regime de locação financeira deve ser tratado de acordo com a NCRF 9, ou seja, contabilizados pelo o locatário⁵ e pelo o locador⁶, respetivamente, como uma compra e uma venda a prazo.

Em relação à mensuração dos investimentos financeiros, de acordo com a NCRF 7, o reconhecimento inicial como ativo de um AFT deve ser mensurado ao custo, o qual inclui todos os custos dos empréstimos obtidos que sejam diretamente atribuíveis à aquisição,

⁴ *Leasing* – Segundo Costa, Baptista (2012, p. 600), “é um contrato pelo qual uma das partes se obriga a conceder à outra a utilização temporária de um equipamento mediante o pagamento de uma renda. No final do contrato a parte que usufruiu do bem locado pode proceder à sua aquisição por um preço determinado no próprio acordo celebrado.

⁵ Locatário – Segundo Costa, Baptista (2012, p. 600), “locatário é a parte que tem o direito de o usar.”

⁶ Locador – Segundo Costa, Baptista (2012, p. 600), “locador é a parte que transmite o bem locado.”

construção ou produção de um ativo. Subsequentemente a empresa deve escolher entre o modelo do custo e o modelo de revalorização.

O **modelo do custo** deve ser escriturado ao custo deduzido de qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas, sendo reconhecidas em resultados.

O **modelo de revalorização**, o item deve ser escriturado por uma quantia revalorizada⁷ deduzido de qualquer depreciação acumulada ou perdas por imparidade acumuladas, sendo estas reconhecidas no capital próprio (Costa, 2018, p. 602).

Relativamente à depreciação dos ativos fixos tangíveis, a NCRF 7 estipula que a quantia depreciável deve ser imputada a gastos numa base sistemática durante a sua vida útil e os métodos de depreciação dos AFT são: linha reta/quotas constantes, quotas decrescentes ou unidades de produção, contudo devemos ter atenção NCRF 12 – Imparidade de ativos, que diz – nos que devem ser realizados testes de imparidade (Costa, 2018, p. 603).

No que diz respeito aos **ativos fixos intangíveis**, a **NCRF 6 §8** do SNC, os que são registados na conta 44, “são ativos não monetários identificáveis sem substância física”.

Segundo Costa (2012, p.601), ativos não monetários são “aqueles que não sejam dinheiro detido nem sejam ativos a ser recebidos em troca de quantias fixadas ou determináveis de dinheiro”.

A forma de mensurar no reconhecimento inicial, o ativo fixo intangível depende de duas situações distintas. A **aquisição separadamente** de acordo com NCRF 6 que estabelece que o mesmo é **mensurado ao custo** ou **pertencer a uma parte de uma concentração de atividades empresariais**, a NCRF 14 estabelece que o mesmo deve ser **mensurado pelo seu justo valor** à data da aquisição.

⁷ Quantia revalorizada - Segundo Costa (2012, p.603), “é o justo valor, desde que possa ser mensurado fiavelmente.”

Relativamente à amortização dos ativos fixos intangíveis, temos duas situações:

1. Aqueles que têm uma **vida útil finita**, caso em que a quantia amortizável de tais ativos deve ser amortizada, em princípio, através do **método da linha reta**.
2. Aqueles que têm uma **vida útil indefinida**, caso em que tais ativos não devem ser amortizados.

Tal como os ativos fixos tangíveis, a NCRF 12, indica que devem ser feitos testes de imparidade aos ativos fixos intangíveis (Costa, 2018, p. 203).

5.3.1 Medidas de controlo interno

Dos pontos de vista contabilísticos e de controlo interno, deve existir um **manual do ativo fixo tangível**, o qual, aliás, deve ser uma das partes em que se compõe um outro manual mais global: o manual dos procedimentos contabilísticos e das medidas de controlo interno.

Segundo Costa (2012, p.605), o manual do ativo fixo tangível deve referir – se, entre outros, aos seguintes aspetos:

- Definição da política de capitalização, incluindo o tratamento a dar aos juros suportados e às diferenças de câmbio;
- Procedimentos contabilísticos a efetuar relativamente a bens construídos pela própria empresa;
- Classificação contabilística das faturas dos fornecedores;
- Arquivo específico e adequado das cópias ou fotocópias das faturas dos fornecedores de investimentos de forma a permitir uma rápida localização;
- Definição da política de depreciação a ser seguida;
- Procedimentos a seguir relativamente aos bens totalmente depreciados, mas ainda em funcionamento;
- Procedimentos contabilísticos a efetuar aquando do abate de bens;
- Codificação dos bens;
- Existência de ficheiro de registo dos bens dos AFT;
- Instruções para a contagem física dos bens e a sua comparação com o ficheiro de registo;

- Comparação do total do ficheiro de registo, por conta, com os registos contabilísticos (custo e depreciações/imparidades acumuladas);
- Procedimentos contabilísticos relacionados com os bens em sistema de locação financeira;
- Cobertura de seguros.

5.3.2 Análise dos procedimentos contabilísticos e medidas de controlo na área dos ativos fixos tangíveis

O questionário padronizado sobre o SCI e os procedimentos utilizados nesta área (ver Tabela 5.7), foi elaborado através das respostas obtidas junto do responsável financeiro. É possível concluir para os ativos de maior valor existe uma política de controlo interno, cumprindo os requisitos mínimos legais. Porém para os ativos de valor inferior não existe uma política de controlo o que pode conduzir a perdas contabilísticas.

Tabela 5.7: Questionário sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno – ativos fixos tangíveis

<u>QUESTIONÁRIO SOBRE PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E MEDIDAS DE CONTROLO INTERNO</u>				
<u>Empresa António Raiado, Lda.</u>				
<i>Área: Ativos fixos tangíveis</i>				
DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILISTICO E/OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO	SIM	NÃO	N/A	OBS.
1. Existe uma política relativa à aprovação das compras de bens para os ativos fixos tangíveis com base num orçamento de investimentos devidamente aprovado?	X			
2. Está definida a política que diferencie os gastos capitalizáveis dos gastos não capitalizáveis, incluindo grandes reparações e conservação corrente?	X			
3. Existe registo individual dos bens dos ativos fixos tangíveis que cumpra com os requisitos do art. 51.º do Código do IVA?	X			
4. Os valores totais do registo (custo e depreciações/imparidades acumuladas) são periodicamente conferidos com os saldos das correspondentes contas do Razão?	X			
5. Faz - se inspeções físicas periódicas dos bens dos ativos fixos tangíveis em serviços e comparam - se os resultados obtidos com os dados constantes do registo?		X		
6. Estão definidos os procedimentos a seguir relativamente a bens transferidos, fora de serviço, abatidos, etc.?	X			
7. Estão definidos os procedimentos a seguir relativamente a bens totalmente depreciados mas ainda em serviço?		X		
8. Estão definidos os procedimentos a seguir relativamente aos trabalhos efetuados para a própria empresa?			X	
9. Existe um registo de obra para cada um dos trabalhos acabados de referir?			X	
10. Quando o investimento em curso é dado por concluído procede - se à sua transferência para a respectiva conta do ativo fixo tangível?	X			
11. Existe algum controlo sobre as pequenas ferramentas, utensílios e similares?		X		
continuação ...				

12. Está claramente definida a política de depreciação face à vida útil estimada?	X			
13. Ou segue - se, taxativamente, o critério fiscal?	X			
14. As depreciações são contabilizadas por duodécimos?		X		
15. Os bens do ativo fixo tangível estão seguros contra roubo, incêndio, inundações, etc. por valores adequados e periodicamente revistos?	X			

Fonte: Adaptado de Costa (2018, p. 609)

5.4 Gestão de pessoal

As principais contas associadas a esta área da auditoria são as seguintes:

- 63 – Gastos com o pessoal;
- 23 – Pessoal.

Segundo Costa (2018, p.525), a **conta 63 – Gastos com o pessoal**, destina – se a registar as remunerações íliquidas⁸ dos membros dos órgãos sociais e dos trabalhadores bem como os respetivos encargos.

A **conta 23 – Pessoal**, destina – se a registar as dívidas a pagar aos membros dos órgãos sociais e aos trabalhadores resultantes de remunerações correntes.

5.4.1 Medidas de controlo interno

A principal medida e base para que exista um controlo interno eficaz é a existência de um processo individual e uma ficha individual em suporte papel ou informático, construído ao longo do tempo pela secção de pessoal, por cada colaborador admitido.

O **processo individual**, é o arquivo de todos os documentos que levaram à admissão do colaborador, desde *curriculum* académico e profissional, resultado de exames médicos e psicotécnicos, etc.

A **ficha individual**, deve ser um resumo do processo individual e deve estar permanentemente atualizada.

Para além disso, deverá existir um método de controlo às horas trabalhadas, através de livro ponto, cartão de ponto, impressão digital, etc.

Ao final do mês, com a emissão das **folhas de remuneração**, origina – se uma prova (evidência) de que as quantias a pagar correspondem de facto a horas trabalhadas e foram calculadas de acordo com a lei e todos os regulamentos da empresa.

⁸ Remunerações íliquidas podem ser, de valor fixo ou variável (prémio de desempenho), correntes ou diferidas (benefícios pós emprego) e pagas em dinheiro ou em espécie.

O pagamento por transferência bancária ou por cheque é outra medida de controlo interno.

5.4.2 Procedimentos de auditoria – Teste de controlo

Primeiramente devemos realizar análise mensal da conta Gastos com o pessoal, através do preenchimento do mapa de trabalho (ver Figura 9.3, anexo 4). Com base nos elementos deste mapa o auditor selecionará um ou mais meses para efetuar o teste.

Os testes aos controlos dos gastos com o pessoal compõem – se em duas partes:

- Um teste de **tipo geral** (ver Figura 9.4, anexo 5);
- Um teste de **tipo específico**, a aplicar a um conjunto de colaboradores selecionados de forma aleatória e que representem equitativamente todos os departamentos da empresa (ver Figura 9.5, anexo 6).

Salientar que as respostas negativas deverão ser explicitadas no mapa de trabalho de exceções detetadas.

Finalmente, no mapa de trabalho de conclusões dever – se – á escrever um resumo do trabalho efetuado, referindo o critério utilizado para realização do teste. Para terminar o auditor está em condições para avaliar e atribuir uma classificação sobre o SCI desta área.

Perante a exposição colocada anteriormente, foi aplicado um questionário padronizado junto do responsável do departamento para verificar quais os procedimentos e medidas de CI são aplicadas na área de Gestão de Pessoal (ver Tabela 5.8).

Tabela 5.8: Questionário sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno – gestão de pessoal

<u>QUESTIONÁRIO SOBRE PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E MEDIDAS DE CONTROLO INTERNO</u>				
Empresa António Raiado, Lda.				
<i>Área: Pessoal</i>				
DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILISTICO E/OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO	SIM	NÃO	N/A	OBS.
1. Quem autoriza a admissão de novos trabalhadores e que formalidades existem?				Realização de entrevista
2. Os novos trabalhadores são admitidos apenas na base do seu <i>curriculum</i> académico e profissional?		X		
3. Emite - se alguma comunicação interna quando é admitido um novo colaborador?		X		
4. Existe para cada colaborador um processo individual e uma ficha de cadastro, nos quais constem, entre outros elementos: foto, espécime de assinatura, agregado familiar, etc.?	X			
5. As fichas de cadastro são atualizadas sempre que se produzem alterações importantes e estão arquivadas em local reservado?	X			
6. Quem autoriza as alterações às condições iniciais de admissão?				Departamento RH com a administração
7. Existe controlo sobre o número de horas de presença (cartões, relógios de ponto, impressão digital, etc.) e o número de horas trabalhadas (fichas dos apontadores ou de tarefas)?	X			
8. No caso de existirem diferenças, efetuam - se a reconciliação dos dois numeros?			X	
9. No caso de empresas industriais, as taxas horárias imputadas ao custo de produção são apropriadas e alteradas sempre que se justifica?			X	
10. A realização de horas extraordinárias está sujeita a prévia autorização por escrito e a posterior controlo?		X		
11. As folhas de renumerações são conferidas e comparadas com as do mês anterior e aprovadas por um trabalhador responsável?	X			
12. As tarefas que se seguem são efetuadas por trabalhadores diferentes? (Preparação das folhas de renumerações; apontadoria; pagamentos em dinheiro; emissão de cheques e/ou de transferências bancárias e retenção de renumerações não levantadas)	X			

continuação ...				
13. Existe uma conta bancária exclusiva para o pagamento de renumerações?		X		Pagamento renumerações é sempre efetuada através da mesma conta bancária
14. Há controlo sobre as renumerações não levantadas pelos colaboradores?			X	
15. Existem cópias dos documentos de cumprimento de obrigação de retribuição?	X			
16. No caso de empresas com grande número de colaboradores, faz - se periodicamente, de modo aleatório, inspeções físicas?	X			
17. Está definida a política de concessão de "vales"?			X	
18. Há controlo sobre o absentismo?		X		
19. A declaração mensal de renumerações é entregue dentro do prazo?	X			
20. Elabora - se anualmente o Relatório Único exigido pela Portaria nº 55/2010, de 21 de Janeiro?	X			
21. A empresa cumpre com as disposições do Regulamento Geral de Protecção de Dados, nomeadamente no que se refere ao tratamento dos dados pessoais dos seus colaboradores e	X			

Fonte: Adaptado de Costa (2018, p. 529)

A mão – de – obra é um fator essencial para o bom funcionamento de qualquer empresa. Os gastos com o pessoal representam uma percentagem significativa nos gastos, deste modo é natural que seja uma área alvo de análise de controlo interno.

A empresa em estudo adota como medida de controlo de informação dos colaboradores o processo individual e a ficha individual de cada colaborador, obtendo assim o maior volume de informação sobre cada pessoa.

No que diz respeito ao controlo do cumprimento do horário e das horas trabalhadas, a empresa utiliza o livro de ponto. A substituição deste método por um registo digital (por exemplo o registo biométrico) iria aumentar a precisão e rigor dos registos, bem como facilitar a verificação da existência de horas extra.

Outro aspeto que deve ser ponderado é o condicionamento do acesso dos colaboradores à internet, de modo a limitar o acesso a *sites* de âmbito não profissional.

Com base nas respostas obtidas no questionário padronizado é possível encontrar os seguintes pontos fracos na Tabela 5.9.

Tabela 5.9: Pontos fracos na área de recursos humanos na António Raiado, Lda.

Pontos Fracos	Sugestões de melhoramento/controlo interno
Registo de assiduidade e pontualidade feito através de livro de ponto	Definir um sistema de assiduidades e de pontualidade mais eficaz.
Inexistência de compensações associadas a bom desempenho	Criação de compensações para bons desempenhos.
Inexistência de um processo rigoroso na contratação	O processo deve ser: transparente; com período de abertura de vagas e respetiva divulgação; período de receção e análise dos currículos; entrevista e seleção de candidatos.
Inexistência de avaliação de desempenho	Criação de um sistema de avaliação de desempenho nos diversos departamentos.
Acesso à internet de forma ilimitada	Condicionar o acesso à internet aos colaboradores de forma a aumentar a sua produtividade.
Ausência de controlo nas horas extraordinárias, principalmente nos colaboradores responsáveis pela reposição nas máquinas	Criação de um sistema de controlo para as horas extraordinárias/isenção de horário

Fonte: Elaboração Própria (2021)

5.5 Inventários e custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas

Nesta área é útil definir alguns conceitos, antes de desenvolver trabalho de auditoria.

Segundo o § 6 da NCRF 18 – Inventários, ativos são:

- a) Detidos para venda no decurso ordinário da atividade empresarial;
- b) No processo de produção para tal venda; ou
- c) Na forma de materiais ou consumíveis a serem aplicados no processo de produção ou na prestação de serviços.

Salientar ainda, que de acordo com o SNC as contas de 1º grau relacionadas com esta área de estudo são da classe 3.

No que diz respeito à mensuração, temos § 9 da NCRF 18, em que nos indica que os inventários “devem ser mensurados pelo custo (aquisição ou produção) ou pelo o Valor Realizável Líquido (VRL)⁹, dos dois o mais baixo”.

O custo dos inventários inclui todos os custos de compra, custos de conversão e outros custos incorridos e que tenham contribuído para colocar os inventários no estado e condição atual (§ 9).

Como métodos de custeio das saídas adotam – se os seguintes:

- **Custo médio ponderado (CMP)** – o custo de cada elemento é determinado a partir de uma média ponderada do custo dos elementos existentes.
- **First In First Out (FIFO)** – os bens adquiridos ou produzidos em primeiro lugar são também os primeiros a ser vendidos ou consumidos. Ou seja, o Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas (CMVMC) é mensurado a custos mais antigos e os inventários finais são mensurados aos custos mais recentes.

⁹ VRL – é o preço de venda estimado no decurso ordinário da atividade empresarial menos os custos estimados de acabamento e os custos estimados necessários para efetuar a venda.

5.5.1 Medidas de controlo interno – controlo físico dos inventários

Nos dias de hoje, o controlo físico dos inventários é uma ferramenta pouco explorada e utilizada pelas empresas, no entanto é fundamental para que exista um controlo interno eficiente, pois através do controlo físico a empresa tem o controlo do stock e das informações que produz.

Segundo Costa (2012), o controlo físico dos inventários faz – se através da sua contagem (inspeção) física a qual é um dos aspetos que deve merecer mais atenção quando se abordam os problemas de controlo interno nesta área.

A relevância dos inventários é cada vez maior nas empresas, quer na determinação do resultado do período quer na análise da posição financeira, como tal não é de mais salientar os cuidados que se deve ter no que diz respeito ao procedimento de contagem física.

As contagens físicas podem ser **anuais** ou **cíclicas**, ou seja, podem ser efetuadas uma vez ao ano ou podem ser realizadas ao longo dos diversos meses do ano.

Existe dois sistemas de inventário possíveis de adotar:

- **Sistema de inventário periódico ou intermitente (SII)** – o valor de inventários finais é determinado por inventariação física, no final de cada período contabilístico ou nos primeiros dias do período seguinte, e o CMVMC é apurado com base no inventário inicial e final, nas compras realizadas durante o período e nas regularizações de inventários registadas no mesmo período.

Salientar que este sistema por si demonstra um controlo interno bastante fraco, uma vez que impossibilita que se tenha conhecimento do resultado da atividade ao longo do ano.

A utilização do SII é aconselhada a microempresas, uma vez que o volume de vendas ou de stock é baixo.

- **Sistema de inventário permanente (SIP)** – contabilização sistemática das entradas e saídas de armazém (quantidades e valores), não necessitando de efetuar contagem física dos seus inventários no final do ano uma vez que em qualquer momento, o sistema permite conhecer as quantidades em armazém e a respetiva mensuração.

No entanto deve – se verificar se as informações prestadas pelo o SIP são fidedignas. Para isso o estabelecimento de contagens cíclicas ao longo do ano privilegiando até os itens mais valiosos de forma a que estes sejam contados mais do que uma vez em cada ano.

Por fim referir que de acordo com o Decreto – Lei N° 98/2015, Art. 12º, o SIP é obrigatório para empresas que ultrapassem dois dos três requisitos:

- 35.000€ de balanço;
- 700.000€ de vendas líquidas;
- 10 colaboradores.

5.5.2 Procedimentos de auditoria

No que diz respeito às contagens físicas dos inventários, a atividade dos auditores consiste principalmente em observar os procedimentos seguidos pela empresa na contagem e registo das quantidades. Quando uma empresa tem um bom controlo interno sobre inventários, as suas contagens podem ser realizadas numa data anterior ao fecho do balanço.

Segundo Costa (2012), sinteticamente o auditor deverá proceder da seguinte forma em relação à contagem física:

I. Antes da data da contagem:

- Acordar a realização da auditoria, de modo a planear antecipadamente a distribuição dos seus técnicos (sénior e assistentes) e determinar se é necessário obter colaboração de um perito;
- Solicitar ao cliente que avise caso exista alguma alteração da data, e que envie as instruções escritas de como se irá proceder a contagem.

II. Na data da contagem:

- Os técnicos devem comparecer pontualmente no local, devendo o sénior contactar com o responsável e efetuar com ele uma visita ao(s) local(ais) de contagem;

- Os números das folhas ou talões de contagem distribuídos pela(s) equipa(s) de contagem devem ser anotados pelo sénior a fim de se poder exercer controlo sobre os mesmos;
- Seguidamente, o sénior deve distribuir os seus assistentes pelos diversos locais de contagem indicando a cada um deles os códigos de referência dos itens que deverão ser testados.

III. Durante a contagem:

- Auditores devem iniciar observação do trabalho que está a ser realizado pelas equipas e certificar – se de que tudo está a decorrer conforme o previsto nas instruções previamente entregues;
- Deverá existir uma troca de impressões com os intervenientes na contagem assegurando – se de que estes conhecem os objetivos do trabalho e sabem concretamente quais são as suas funções e responsabilidades;
- Caso exista diferenças nos testes realizados pelos auditores, deverá ser esclarecido imediatamente e no próprio local;
- Perceber se existe novos bens e/ou equipamentos básicos que tenham sido adquiridos como reforço e/ou substituição de outros ou, pelo contrário, equipamentos que embora existam deixaram de ser utilizados.

IV. Depois da contagem

- O sénior da equipa deve percorrer os locais e certificar – se de que todos os artigos foram contados;
- Deverá obter a relação numérica das folhas ou talões utilizados, inutilizados e não utilizados a fim de se assegurar de que as listas só são preparadas a partir das folhas ou talões válidos.
- No fim deverá informar o responsável que, quanto a si, a contagem pode ser considerada concluída.

Por outro lado, temos segundo Costa (2018, p. 566), em termos gerais, o “**corte (cut – off) de operações**” é um procedimento de auditoria destinado a verificar se uma determinada transação ou operação ocorreu antes ou depois do final de um determinado período.

Os procedimentos da empresa devem estabelecer normas que permitam obter **“cortes” de compras** adequados, receção ou entrada e de **vendas**, expedição ou saída, a fim de que saldos das diversas contas de fornecedores e de clientes se relacionem com as contagens físicas realizadas.

O objetivo do auditor ao conferir **“corte” de compras** é confirmar, por um lado, que todas as encomendas recebidas até à data da contagem foram incluídas nas contagens físicas e que as correspondentes faturas de fornecedores foram registadas como um passivo no período que findou nessa mesma data, e por outro lado, que não foram considerados passivos correspondentes a encomendas não recebidas.

Analogamente, o objetivo do auditor ao conferir o **“corte” das vendas** é similar: confirmar que todas as encomendas foram expedidas até à data das contagens físicas foram destas excluídas e que as correspondentes faturas para os clientes foram registadas no período que terminou nessa mesma data e que, por outro lado, não foram feitas expedições sem ter sido considerado o respetivo rédito.

5.5.3 Análise dos procedimentos contabilísticos e medidas de controlo na área de inventários

Através da análise das respostas do responsável de armazém ao seguinte questionário padronizado é possível ficar a conhecer os procedimentos contabilísticos e as medidas de controlo interno na área de Inventários (ver Tabela 5.10). Podemos concluir que existe uma contagem física diariamente, que permite detetar com facilidade eventuais erros de stock e fazer encomenda ao fornecedor em quantidades mais adequadas às necessidades.

Tabela 5.10: Questionário sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno – inventários

<u>QUESTIONÁRIO SOBRE PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E MEDIDAS DE CONTROLO INTERNO</u>				
<u>Empresa António Raiado, Lda.</u>				
<i>Área: Inventários</i>				
DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILISTICO E/OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO	SIM	NÃO	N/A	OBS.
1. Existe o sistema de inventário permanente?	X			
2. Em caso negativo, há qualquer tipo de controlo sobre as quantidades?				
3. O responsável pelo ficheiro de quantidades é simultaneamente o fiel do armazém?	X			
4. O ficheiro de quantidades (ou o de inventário permanente) é revisto periodicamente com o objetivo de se detetarem artigos excessivos, com pouco movimento ou obsoletos?	X			HÁ CONTAGEM FÍSICA DIARIAMENTE
5. A imparidade de inventários é calculada de acordo com o referido no procedimento anterior?	X			
6. As condições de armazenagem permitem evitar o acesso a pessoas não autorizadas?		X		
7. Os inventários estão apropriadamente ordenados, de forma a facilitar o manuseamento, contagem e localização dos diversos itens?	X			
8. Há algum registo relativo ao controlo dos inventários enviados à consignação ou, por qualquer motivo, em poder de terceiros?			X	
9. Os inventários estão seguros contra roubo, incêndio, inundações, etc. por um valor adequado e periodicamente revisto?	X			
10. Existe contabilidade de custos? Em sistema monista ou dualista? Neste caso como se faz o controlo com a contabilidade financeira?		X		
11. No caso de existirem custos padrões, são os mesmos revistos periodicamente e reformulados, se necessário?			X	
12. Existe controlo individualizado sobre os produtos e trabalhos em curso?	X			

continuação ...				
13. Conforme os casos, emite - se guias de entrada, requisições da produção e guias de saída relativamente à movimentação dos inventários e assinadas por um empregado responsável?	X			
14. As contagens físicas são efetuadas apenas no final do ano ou ao longo do mesmo?	X			DIARIAMENTE
15. Elabora - se instruções escritas apropriadas para a realização das contagens físicas?		X		
16. As instruções escritas focam, entre outros, os seguintes aspetos: datas e locais de contagem; itens a serem contados; procedimento pré - inventário; constituição das equipas; forma de realizar a contagem; anotação das contagens; "corte" de operações; procedimentos pós - inventário e conferência das listas valorizadas?		X		
17. As diferenças detetadas entre os resultados provenientes das contagens e os respetivos registos são adequadamente investigadas?	X			
18. Os eventuais ajustamentos aos registos provenientes da situação descrita no ponto anterior, são aprovados por um empregado responsável?	X			
19. Existe algum controlo sobre a venda de obsoletos, salvados, sucata, etc.?			X	

Fonte: Adaptado de Costa (2018, p.561)

5.6 Vendas e as prestações de serviços e dívidas a receber

Nesta área estamos perante as contas de 1º grau do SNC, conta 71, 72, 21 e 75, respetivamente vendas, prestações de serviços, clientes e subsídios à exploração.

5.6.1 Procedimentos de auditoria – testes de controlos e confirmação dos saldos das dívidas a receber

Segundo Costa (2018, p. 402), depois de tomar conhecimento do sistema de controlo interno em vigor nesta área, o trabalho do auditor começa com a realização do **teste aos controlos das vendas e das dívidas dos clientes**. Este teste baseia – se no diário de vendas a crédito, relativamente à faturação emitida, e no diário de operações diversas no que respeita às notas de crédito. O procedimento é semelhante aos testes controlo das compras de bens e serviços e dívidas a pagar, uma vez que os mapas de trabalho são semelhantes (ver Figura 9.6, anexo 7) e (ver Figura 9.7, anexo 8)

Para além dos testes de controlo, segundo Costa (2018, p.406), o principal procedimento de auditoria nesta área é o da **confirmação externa dos saldos dos devedores**, através da circularização.

Tal como nas compras de bens e serviços e dívidas a pagar, podemos questionar o porque, quem, quando e como da circularização aos devedores (Tabela 5.11). Este procedimento torna – se particularmente importante para detetar erros contabilísticos e/ou financeiros e a sua origem. Além disso a monitorização sistemática e regular dos saldos permite à empresa não só apresentar demonstrações financeiras corretas, como transmitir uma imagem de confiança e credibilidade junto dos clientes.

Tabela 5.11: Circularização aos devedores

Porque é que se faz circularização?

- Meio para confirmar a veracidade dos saldos apresentados no balanço;
- Procedimento de auditoria que podemos qualificar como sendo obrigatório, mas cuja extensão só deve ser determinada depois de se conhecerem os resultados dos testes de controlo das vendas e das dívidas a receber.

Quem deve ser circularizado?

- Deverão ser privilegiados os clientes mais habituais, no entanto deverá ser feito para os restantes clientes, uma vez que é a conta clientes que apresenta maior materialidade.

Quando deve ser efectuada a circularização?

- É desejável que seja efectuada com referência à data a que se referem as demonstrações financeiras.

Como se faz a circularização?

- Após a selecção, não mencionando os saldos constantes na empresa, a circularização poderá ser feita de forma **positiva** ou **negativa**.

Fonte: Elaboração própria (2021)

A **circularização positiva**, é quando se solicita ao devedor que responda à carta informando se concorda ou não com o saldo que lhe é enviado.

A **circularização negativa**, o devedor só é solicitado a responder caso de não concordar com o saldo.

Perante estas possibilidades, para o auditor, a obtenção de prova é sempre mais favorável, a circularização positiva. A circularização negativa, deverá ser utilizada, em situações muito especiais, como por exemplo, a existência de muitos devedores cada um dos quais com saldos idênticos e, simultaneamente, a empresa possuir um bom sistema de controlo interno.

O auditor a partir do momento que envia as circularizações, fica exposto a três situações: obter uma resposta concordante, uma resposta discordante ou não obter resposta.

O procedimento quanto as respostas são idênticas ao das circularizações enviadas para os fornecedores de bens ou serviços, com dívidas a pagar.

5.6.2 Análise dos procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno na área vendas e as prestações de serviços e dívidas a receber

Há semelhança de outras áreas já exploradas neste relatório, será utilizado um questionário padronizado, respondido pelo responsável de armazém de modo a ficar a conhecer melhor o SCI. Através da Tabela 5.12, podemos concluir que a empresa em estudo tem uma política de recebimentos que está definida claramente perante os clientes, no entanto no que diz respeito ao controlo interno os procedimentos e medidas em vigor não contemplam desagregação de funções, nem supervisão de procedimentos.

Tabela 5.12: Questionário sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno – vendas e dívidas a receber

QUESTIONÁRIO SOBRE PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E MEDIDAS DE CONTROLO INTERNO				
Empresa António Raiado, Lda.				
Área: Vendas e dívidas a receber				
DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILISTICO E/OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO	SIM	NÃO	N/A	OBS.
1. Está definida a política relativa a vendas a crédito no que concerne a valores mínimos, limites de crédito, condições de venda, descontos, etc.?	X			
2. O limite de crédito para cada cliente (conta corrente e conta títulos a receber) está anotado na respectiva ficha individual?	X			
3. As ordens de compra (encomendas) dos clientes são sujeitas a aprovação antes de serem satisfeitas: - pela Direção Comercial (Vendas) relativamente a prazos e disponibilidade? Ou - pela Direção Financeira relativamente ao risco da concessão de crédito?			X	
4. As expedições só são efetuadas com base em requisições da seção de Faturação?	X			
5. Os empregados encarregados da expedição têm acesso ao Armazém e vice versa?	X			
6. As quantidades a expedir são conferidas por outra pessoa, contra a guia de remessa, antes de se proceder à expedição?	X			
7. Todas as ordens de expedição e guias de remessa dão origem a faturas para clientes?	X			
8. As pessoas que elaboram as faturas têm acesso às contas correntes dos clientes ou ao armazém e expedição?	X			
9. As faturas contêm os elementos referidos no nº 5 do artigo 36.º do Código do IVA?	X			
10. As faturas, antes de serem enviadas pelo correio aos clientes são conferidas por uma pessoa diferente de quem as elaborou, no que respeita à concordância com a ordem de compra do cliente, guia de expedição, preços unitários, descontos, cálculos aritméticos, impostos, etc..	X			SÃO SEMPRE CONFERIDAS POR MAIS QUE UM COLABORADOR
11. Há controlo, contabilístico ou não sobre: mercadorias enviadas à consignação, devoluções dos clientes e adiantamentos dos clientes?	X			
12. As notas de crédito: são elaboradas com base nos respetivos documentos de suporte, são conferidas e aprovadas por um empregado responsável e cumprem com as disposições do nº 5 do artigo 78.º do Código do IVA?	X			

continuação ...				
13. Obtém - se um balancete mensal das diversas contas de clientes e comparam - se os seus saldos com os das respetivas contas do Razão?	X			
14. É possível fazer lançamentos diretos às contas do Razão?	X			
15. Exige - se a aprovação de um empregado responsável relativamente a: anulação de saldos devedores ou credores e parciais ou totais, concessão de descontos excepcionais e ampliação dos limites e prazos de concessão de crédito?		X		
16. Existe algum controlo sobre pagamentos feitos por clientes relativamente a saldos que previamente tivessem sido anulados?		X		
17. Elabora - se mensalmente, e analisa - se, o balancete de clientes por antiguidade de saldos com base na política de concessão de crédito em vigor na empresa?	X			
18. A imparidade em dívidas a receber de clientes é calculada de acordo com o referido no procedimento anterior?	X			
19. Ou segue - se taxativamente o critério fiscal?	X			
20. Periodicamente, um empregado responsável envia pedidos de confirmação de saldos aos clientes?	X			
21. São tomadas acções imediatas sobre os clientes que se vão atrasando de no cumprimento atempado dos seus pagamentos?	X			
22. Existe uma secção de Contencioso onde se estudam os processos antes de os mesmos serem enviados para os advogados?		X		
23. Existem registos de títulos a receber, em carteira, à cobrança ou descontados? Os seus totais são controlados com os das respetivas contas do Razão?			X	
24. Existe controlo, por datas de vencimento, das responsabilidades contingentes em cada banco relativamente aos títulos descontados?			X	
25. Os títulos a receber em carteira estão guardados em local reservado?			X	

Fonte: Adaptado de Costa (2018, p. 399)

6. Reflexão Crítica

Com o fim do estágio, é essencial fazer uma breve reflexão, sobre as tarefas desempenhadas, a existência da ligação entre a componente teórica e a componente prática, o contributo do estágio não só a nível pessoal como no desenvolvimento da organização acolhedora.

Através da oportunidade de estágio da António Raiado, Lda. foi possível interligar alguns conceitos associados à auditoria financeira, nomeadamente identificar que tipo de controlo interno é aplicado em cada área alvo de estudo. Podendo participar de forma ativa no dia-a-dia da empresa, foi possível constatar que não existe um controlo interno “perfeito”, podendo assim vivenciar as limitações existentes, tanto a nível geral enquanto empresa, como a nível específico no que diz respeito a cada departamento.

Com o estágio foi possível colocar em prática uma das formas de recolha e registo de informação sobre as medidas e procedimentos contabilísticos das áreas da empresa acolhedora, os questionários padronizados. Estes questionários padronizados, ao serem preenchidos numa fase inicial, possibilitaram conhecer e identificar os pontos fortes e fracos de uma forma teórica e simplista de cada departamento.

Uma vez os pontos fortes e fracos identificados, permitiu – me ter um papel mais ativo nas tarefas desempenhadas, criando uma dinâmica mais ativa no estágio, como também permitiu sugerir de forma imediata algumas melhorias, que de bom agrado foram aceites por parte dos responsáveis.

O papel do controlo interno na empresa António Raiado, Lda. é fundamental para que o dia-a-dia da empresa, mas também de todos os colaboradores, uma vez que a atividade empresarial é constituída por produtos de valor monetário considerável e que requer um controlo minucioso não só a nível de quantidades (existências no armazém e nas máquinas) como a nível monetário.

Não existindo um modelo totalmente eficaz e eficiente de CI, foi possível constatar que todos os departamentos alvo de estudo existe pontos fortes e pontos fracos, sendo que o facto de todos os departamentos estarem interligados, terem tarefas em comum acaba por ser um obstáculo ao melhoramento de alguns pontos fracos.

De modo geral considero que os objetivos a que me propôs com a realização do estágio foram cumpridos, ajudando a empresa acolhedora a melhorar o seu sistema de controlo interno, principalmente na área da tesouraria através da melhoria do processo de prestação de contas e entrega de valores monetários por parte dos colaboradores que desempenham a sua tarefa no reabastecimento e reposição de trocos nas máquinas de tabaco.

7. Conclusão

Cada vez mais a atualidade empresarial presenteia-nos com momentos financeiros desagradáveis a nível global, por isso um sistema em que o controlo interno é primordial, ou seja, eficiente e eficaz nos procedimentos contabilísticos, é essencial de modo a evitar fraudes. O cumprimento das normas internas e das obrigações legais é fundamental para que todas as demonstrações financeiras sejam apresentadas de forma correta e adequada. Deste modo é importante que o sistema de controlo interno da empresa esteja em constante avaliação, para que o cumprimento das metas propostas seja com sucesso.

As características da empresa por si só são determinantes para que o controlo interno ocupe um lugar importante na empresa, principalmente quando são organizações de média ou grande dimensão. A empresa António Raiado, Lda. é uma empresa de média dimensão com a sua atividade de distribuição de tabaco e afins na região algarvia e Alentejo, através de diversas rotas definidas.

A existência de um sistema de controlo interno eficaz, torna o papel do auditor muito mais confortável na emissão de opinião sobre os processos executados na empresa. No entanto há que salientar que o programa de auditoria até à emissão de opinião é constituído por várias fases.

Inicia-se com o levantamento de informação acerca dos principais controlos da empresa auditada, normalmente através de questionários padronizados, que por sua vez são analisados e identificam as deficiências que possam existir. Num momento posterior, há que testar os principais controlos recolhidos nas áreas relevantes a serem auditadas, de modo a verificar a sua eficiência e eficácia.

Através do estágio na António Raiado, Lda., cresci tanto a nível pessoal, como a nível profissional, uma vez que tive oportunidade de acompanhar e desempenhar tarefas nas mais diversas áreas da empresa.

Os membros das diversas áreas que tive oportunidade de conhecer foram essenciais para a minha integração e compreensão da metodologia da organização acolhedora, podendo assim recolher os diversos questionários padronizados e deste modo ficar a

conhecer todos os sistemas de controlo interno implementados e que devem ser atualizados e testados com frequência, uma vez que os procedimentos estão em constante mudança.

Através dos questionários padronizados foi possível aferir discrepâncias de procedimentos e medidas de controlo interno entre as diversas áreas da empresa, dificultando o funcionamento diário. Perante estas constatações são apresentadas propostas de melhoria dos procedimentos e medidas de controlo interno na área da tesouraria, na área de compras e vendas de bens e serviços, dos ativos, da gestão de pessoal, mas também inventários e custo das mercadorias vendidas.

Com o finalizar deste trabalho e do estágio sinto que o principal objetivo a que me propôs foi concluído com sucesso, não só adquiri experiência através da componente prática, como pelos conhecimentos na área de auditoria, nomeadamente os diversos sistemas de controlo interno existentes e que permitem uma maior segurança e cumprimentos das metas propostas no dia-a-dia empresarial da António Raiado, Lda.

Apesar de o objetivo pilar deste estágio seja de caráter académico, não posso deixar de mencionar que o maior desafio foi cumprido, o trabalhar em equipa. No entanto devo referir que ao longo do estágio as principais limitações que tive foi não ter tido oportunidade de acompanhar todos os departamentos existentes na empresa e por outro lado não conseguir acompanhar mais tempo os departamentos que conheci.

A António Raiado, Lda. exerce atividade numa área de negócio que exige um controlo altamente rigoroso e minucioso, pois tanto os produtos que comercializa como os valores que a sua atividade gera são extremamente aliciantes. Deste modo o futuro da António Raiado, Lda. deverá dar sempre importância a medidas e procedimento de controlo interno eficientes e eficazes, apoiando – se na tecnologia existente.

Para finalizar, através da realização do estágio da António Raiado, Lda., consegui contribuir para a otimização do processo de prestação de contas diária dos repositores, tornando assim o processo não só mais rápido, como mais eficaz no que diz respeito a controlo.

8. Referências bibliográficas

Attie, W. (1998). *Auditoria, conceitos e aplicações*. São Paulo: Atlas.

Carneiro, Ana Cristina de Souza (2017). *Impactos positivos e negativos na auditoria interna da organização*. (Relatório de Bacharelato não publicado). Universidade Candido Mendes, Rio de Janeiro

Carvalho, A., Lima, C & Gonçalves. M (2019). Ordem dos Revisores Oficiais de Contas: história, estatuto e código de ética da profissão. In Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (Eds.), *XVII CICA (Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria)*. Porto: OROC

Costa, Carlos Baptista da (2014). *Auditoria Financeira: Teoria e Prática*. Lisboa: Rei dos Livros.

Costa, Carlos Baptista da (2018). *Auditoria Financeira: Teoria e Prática*. Lisboa: Rei dos Livros

Inácio, Helena Coelho- (2014). *Controlo Interno: Enquadramento teórico e aplicação prática*, Lisboa: Escolar Editora.

Institute of Internal Auditors (2012), *International Professional Practices Framework*, Florida: IIA

Magalhães, Maria João, Amaral, Pedro & Ahmad, Issuf (2009). *Manual de Auditoria Interna*, Lisboa: Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento

Marçal, N. & Marques, F (2011). *Manual de auditoria e controlo interno no setor público*. Lisboa: Edições Sílabo.

Morais, G. & Martins, I. (2007). *Auditoria Interna Função e Processo*, Lisboa: Áreas Editora

Morais, G. & Martins, I. (2013). *Auditoria Interna – Função e processo*. Lisboa: Áreas Editora.

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2021). Acesso à profissão de revisor oficial de conta.

https://www.oroc.pt/Uploads/acesso_profissao/condicoes_gerais/InformacoesAcesso-ROCREI.pdf

Pinheiro, J. L. (2014). *Auditoria Interna: Manual prático para Auditores Internos*. Lisboa: Rei dos Livros.

Portaria n.º 1 011/2009 de 9 de setembro do Ministério das Finanças e da Administração Pública, Código de Contas. *Diário da República: 1ª série*, nº 175. <https://dre.pt/application/contendo/489983>

Reinoite, Ana Rita Diniz (2014). *proposta de implementação da função de auditoria interna no agrupamento de escolas José Saraiva* (Dissertação de Mestrado não publicada). Instituto Politécnico de Coimbra, Coimbra

Rodrigues, Cristiana (2018). *Relatório de Estágio Curricular do Curso de Gestão*. (Relatório de Licenciatura não publicado). Universidade do Algarve, Faro

Rodrigues, Cristina Maria Ladeira (2014). *Elaboração de um Kit de Auditoria Interna para as PME* (Dissertação de Mestrado não publicada). Instituto Politécnico de Tomar, Tomar

The Institute of Internal Auditors (2021). *Definition of Internal Auditing*. <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>

Tribunal de Contas (2016). *Manual de auditoria e procedimentos*. https://www.tcontas.pt/pt-pt/NormasOrientacoes/ManuaisTC/Documents/mapf_20161107.pdf

9. Anexos

Anexo 1

Tabela 9.1: Questionário sobre procedimentos contabilísticos e medidas de controlo interno – Geral

<u>QUESTIONÁRIO SOBRE PROCEDIMENTOS CONTABILÍSTICOS E MEDIDAS DE CONTROLO INTERNO</u>				
<u>Empresa António Raiado, Lda.</u>				
<i>Área: Geral</i>				
DESCRIÇÃO DO PROCEDIMENTO CONTABILISTICO E/OU DA MEDIDA DE CONTROLO INTERNO	SIM	NÃO	N/A	OBS.
Conhecimento geral				
1. A empresa possui um organigrama? Em caso afirmativo obter uma cópia.		X		
2. A empresa possui um manual de controlo interno? Em caso afirmativo obter uma cópia.		X		
3. A empresa possui um manual de contabilidade? Em caso afirmativo obter uma cópia.		X		
4. Em caso negativo, existe plano de contas (lista de contas)? Em caso afirmativo obter cópia.		X		
5. A empresa possui um manual de descrição de funções? Em caso afirmativo obter uma cópia.		X		
6. Faz - se orçamentos anuais e procede - se ao seu controlo?	X			
7. Fazem parte do quadro da empresa: Diretor financeiro; Contabilista Certificado e Auditor Interno?		X		SÓ O DIRETOR FINANCEIRO
8. A secção de Contabilidade está separada das secções de: Tesouraria; Vendas; Compras; Produção?	X			
9. Todos os empregados gozam anualmente férias sendo as suas funções, durante o período de ausência, desempenhadas por outros empregados?		X		SÓ EM ALGUNS DEPARTAMENTOS DA EMPRESA
10. A cobertura dos seguros é, em geral, revista anualmente?	X			
11. Por que meio são normalmente efetuadas as comunicações internas?	MENSAGEM TELEMÓVEL, EMAIL OU PAPEL			
12. Quais as principais fontes de entrada de dinheiro na sociedade?	DEPÓSITO NUMERÁRIO E TRANSFERÊNCIA			
13. Quais os principais métodos de pagamento utilizados pela sociedade?	TRANSFERÊNCIA BANCÁRIA			
continuação ...				

14. Os lançamentos contábilísticos são adequadamente suportados e aprovados por um empregado responsável?	X			
15. Elabora - se mensalmente informações de tipo contábilístico, financeiro, de gestão? Em caso afirmativo, quais são?	X			RESUMO MENSAL VALORES DEPOSITADOS TRANSPORTADOS PARA O MÊS SEGUINTE
16. Existe um calendário relativo ao cumprimento das obrigações fiscais, parafiscais e outras?	X			
17. No caso de existirem sucursais, delegações ou similares, exerce - se algum controle administrativo sobre as mesmas?	X			
18. Todos os documentos em circulação na empresa são numerados tipograficamente?	X			
19. Está genericamente estabelecido o princípio da rotação de funções entre os empregados de cada secção e de secções diferentes?		X		
20. Existem acordos de autofaturação na entidade?	X			
Sistemas informáticos				
1. Existe departamento de informática na organização?		X		
2. Quais os sistemas informáticos utilizados pela entidade?	FATURAÇÃO, TESOUREARIA E GESTÃO OPERACIONAL			
3. Como é feita a integração entre sistemas de informação?	COM APOIO DA EMPRESA DE SERVIÇOS INFORMÁTICOS			
4. São efetuadas análises periódicas a desvios que possam ocorrer na integração de informação?	X			
5. Existindo desvios, a sua correção é sujeita a aprovação por alguém responsável?	X			
6. O acesso aos recursos e sistemas informáticos é efetuado com base em um sistema de identificação individual?	X			
7. Os códigos de acesso são alterados periodicamente?		X		
8. Existem funcionários com acesso a vários sistema?	X			
9. São analisados periodicamente os acessos existentes aos sistemas informáticos?		X		
continuação ...				
10. Cada registo efetuado no sistema possui um identificativo do utilizador que o criou ou alterou?	X			
11. São efetuadas cópias de segurança regulares aos sistemas informáticos?	X			
12. As cópias de segurança são conservadas em local seguro fora das instalações da entidade?	X			

Fonte: Costa (2018, p. 275)

Anexo 2

Figura 9.1: Mapa de teste ao controlo às compras e às dívidas aos fornecedores

201

Empresa ABC
Teste às Compras e às dívidas aos fornecedores
(A efectuar relativamente a cada documento seleccionado)
Auditoria 31/12/X1

Procedimentos

- 1 - Existe prova de a compra ter sido devidamente aprovada?
- 2 - A compra em análise refere-se a uma despesa relacionada com a actividade da Empresa?
- 3 - Existe prova de a factura do fornecedor ter sido conferida com os respectivos documentos de suporte no que respeita a?
 - a) quantidades e descrições?
 - b) preços facturados e condições de pagamento?
 - c) operações aritméticas?
- 4 - As diversas operações indicadas no ponto 3 estão de facto correctas?
- 5 - Existe prova de que a factura do fornecedor está de acordo com:
 - a) ordem de compra?
 - b) guia de recepção?
 - c) outros documentos de suporte?
- 6 - Os elementos constantes da factura do fornecedor estão de facto de acordo com os documentos indicados no ponto 5?
- 7 - Existe prova de adequada aprovação nos documentos de suporte?
- 8 - As quantidades facturadas estão apropriadamente incluídas nas fichas de inventário permanente?
- 9 - A classificação contabilística está correcta?
- 10 - A taxa do IVA está de acordo com a lei vigente?
- 11 - O IVA suportado na transacção foi correctamente calculado e contabilizado?
- 12 - A Empresa aproveitou todos os possíveis descontos concedidos pelos fornecedores?
- 13 - As devoluções foram apropriadamente controladas?
- 14 - O pagamento foi suportado de forma adequada através de documentos aparentemente autênticos e normalmente válidos?
- 15 - O modo de pagamento está de acordo com as normas em vigor na Empresa?
- 16 - O valor do documento está evidenciado no extracto bancário?
- 17 - Os documentos de suporte estão devidamente inutilizados?
- 18 - Existe recibo emitido pelo fornecedor?

Preparado por: _____ Data ___/___/___ Revisto por: _____ Data ___/___/___

Fonte: Costa (2018, p. 516)

Anexo 3

Figura 9.2: Exemplo de circularização para confirmação dos saldos das dívidas a pagar

Exmos. Senhores
(Denominação do Fornecedor)
(Endereço postal/Endereço electrónico)

Local e data:

Exmos. Senhores:

Os nossos auditores _____ estão presentemente a efectuar a auditoria das nossas demonstrações financeiras referidas a 31 de Dezembro de 20X1.

Por tal motivo agradecemos que V. Exas. façam o favor de lhes comunicarem o mais urgentemente possível se existia ou não algum saldo a nosso ou a vosso favor à referida data de 31 de Dezembro de 20X1.

Em caso afirmativo, solicitamos que enviem a composição de tal saldo incluindo os nossos aceites, descontados ou não, ainda não vencidos naquela data.

Pedimos o favor de responderem directamente para

(Firma de Auditoria)
(Endereço postal/Endereço electrónico)

e que nos enviem uma cópia da vossa resposta.

Sem outro assunto de momento, subscrevemo-nos,

De V. Exas.
Atentamente

Fonte: Costa (2018, p. 478)

Anexo 4

Figura 9.3: Mapa de trabalho para análise mensal dos gastos com pessoal

Empresa ABC				
Gastos com o Pessoal				
Análise mensal				
Auditoria 31/12/X1				
Conta	Índice	Jan.	Fev.	Mar.
Remunerações dos órgãos sociais	8-1			
Remunerações do pessoal	8-2			
Benefícios pós-emprego	8-3			
Indemnizações	8-4			
Encargos sobre remunerações	8-5			
Seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais	8-6			
Gastos de acção social	8-7			
Outros	8-8			
Ano 20X1				
Total mensal				
Média mensal				
Ano 20X0				
Total mensal				
Média mensal				

Preparado por: _____ Data __/__/__ Revisto por: _____ Data __/__/__

Fonte: Costa (2018, p. 538)

Anexo 5

Figura 9.4: Mapa de teste aos controlos dos gastos com o pessoal – Tipo Geral

301

Empresa ABC
Teste ao pessoal
(A efectuar relativamente ao mês ou ano em causa)
Auditoria 31/12/X1

Procedimentos

- 1 - Encontra-se afixado o mapa de horário de trabalho devidamente visado pela entidade oficial competente?
- 2 - Foi efectuada a declaração de admissão dos trabalhadores que se encontram a beneficiar do subsídio de desemprego?
- 3 - A Empresa utiliza os benefícios resultantes do primeiro emprego?
- 4 - Foi entregue a relação anual dos estrangeiros contratados?
- 5 - A ficha de cadastro e a ficha de assiduidade estão actualizadas?
- 6 - Existe fotocópia dos títulos de exercício profissional?
- 7 - Encontra-se afixado o mapa de férias anuais?
- 8 - Foi requerido o encerramento da empresa para férias anuais?
- 9 - Os mapas do quadro de pessoal relativos ao ano anterior foram entregues na entidade oficial competente?
- 10 - Foram entregues tempestivamente nas autoridades oficiais competentes as declarações referidas no artigo 119.º do Código do IRS?
- 11 - Foi elaborado e entregue o Relatório Único?
- 12 - Existem os requisitos mínimos de higiene e segurança no trabalho exigidos pela lei?
- 13 - Existem, e estão actualizadas, as fichas individuais de medicina no trabalho?
- 14 - Foi elaborado o relatório da actividade dos serviços médicos no trabalho?
- 15 - Foram comunicados os acidentes de trabalho e os casos de doenças profissionais?
- 16 - Foi assumida ou transferida para uma seguradora a responsabilidade civil pela reparação dos acidentes de trabalho?
- 17 - Foi efectuado o registo e controlo das horas extraordinárias?
- 18 - No caso de se pagarem complementos relativos a isenção de horário de trabalho, estão os mesmos autorizados pela entidade oficial competente?
- 19 - A folha de remunerações está devidamente aprovada e assinada?
- 20 - Os descontos obrigatórios retidos aos órgãos sociais e ao pessoal (Taxa Social Única e IRS) foram bem calculados, entregues tempestivamente e pelo valor correcto?
- 21 - Os encargos sobre remunerações foram bem calculados, pagos tempestivamente e pelo valor correcto?
- 22 - As declarações de remunerações foram entregues tempestivamente no Instituto da Segurança Social?
- 23 - As remunerações variáveis não incluídas no processamento do mês são objecto de adequada especialização contabilística?
- 24 - A classificação contabilística, em termos de contabilidade financeira, é apropriada?
- 25 - O cálculo do custo horário da mão-de-obra é adequado?
- 26 - A imputação dos gastos com o pessoal às secções é apropriada?
- 27 - Estão a ser cumpridos os acordos com a Segurança Social, Autoridade Tributária e Aduaneira, Tribunais, etc. (discriminar as várias entidades, se aplicável)?

Preparado por: _____ Data ___/___/___ Revisto por: _____ Data ___/___/___

Fonte: Costa (2018, p. 540)

Anexo 6

Figura 9.5: Mapa de teste aos controlos dos gastos com o pessoal

Tipo Específico

302

Empresa ABC
Teste ao pessoal
(A efectuar relativamente a cada trabalhador seleccionado)
Auditoria 31/12/X1

Procedimento

- 1 - O trabalhador em causa existe e está de facto ao serviço da Empresa?
- 2 - O nome e a remuneração do trabalhador estão de acordo com a ficha de cadastro?
- 3 - A remuneração não é inferior à que consta no respectivo CCT, ACT, AE, PRT, etc.?
- 4 - Existe prova de que o trabalhador trabalhou efectivamente durante o período em causa (ficha de ponto; cartão de ponto; controlo biométrico; etc.)?
- 5 - No caso de o n.º 4 ser afirmativo, o valor da remuneração corresponde de facto às horas trabalhadas?
- 6 - No caso de existir registo de faltas, a remuneração está afectada da quantia correspondente às faltas dadas?
- 7 - No caso de existir controlo de tempos por obras, o total do mês foi reconciliado com o total das horas efectivamente pagas?
- 8 - As percentagens ou valores relativos aos descontos obrigatórios (Taxa Social Única e IRS) estão de acordo com a lei?
- 9 - Os descontos particulares ("vales", Centro de Cultura e Desporto, etc.) estão de acordo com documentos de suporte?
- 10 - O valor líquido pago está aritmeticamente bem calculado?
- 11 - O valor indicado na folha como líquido a receber está de acordo com o documento de cumprimento de obrigação de retribuição (artigo 276.º do Código do Trabalho)?
- 12 - Foi dado cumprimento tempestivo às obrigações estabelecidas no artigo 119.º do Código do IRS?
- 13 - As percentagens relativas aos encargos sobre as remunerações estão de acordo com a lei?

Preparado por: _____ Data __/__/__ Revisto por: _____ Data __/__/__

Fonte: Costa (2018, p. 542)

Anexo 7

Figura 9.6: Mapa de trabalho teste às vendas e às dívidas dos clientes

Faturas

101

Empresa ABC
Teste às vendas e às dívidas dos clientes
(A efectuar para cada uma das facturas seleccionadas)
Auditoria 31/12/X1

Procedimentos

- 1 - Existe prova de a venda ter sido devidamente aprovada ?
- 2 - Existe prova de a factura ter sido conferida por pessoa independente de quem a elaborou?
- 3 - Os dados constantes da factura estão de acordo com a ordem de compra do cliente?
- 4 - As quantidades facturadas estão de acordo com a guia de expedição e com a cópia da guia de remessa devolvida pelo cliente?
- 5 - Os preços facturados estão de acordo com a lista de preços em vigor à data?
- 6 - Os descontos concedidos estão de acordo com as normas em vigor à data?
- 7 - A factura está aritmeticamente correcta?
- 8 - As quantidades facturadas estão apropriadamente incluídas nas fichas de inventário permanente?
- 9 - A classificação contabilística está correcta?
- 10 - A taxa do IVA está de acordo com a lei vigente?
- 11 - O IVA liquidado na transacção foi correctamente calculado e contabilizado?
- 12 - O valor da factura foi de facto debitado na conta do cliente em causa ?
- 13 - O cliente efectuou o pagamento da factura no prazo e pela forma estabelecida?

Preparado por: _____ Data __/__/__ Revisto por: _____ Data __/__/__

Fonte: Costa (2018, p. 446)

Anexo 8

Figura 9.7: Mapa de trabalho teste às vendas e às dividas dos clientes

Notas de Crédito

102

Empresa ABC
Teste às Vendas e às dividas dos clientes
(A efectuar para cada uma das notas de crédito seleccionadas)
Auditoria 31/12/X1

Procedimentos

- 1 - A nota de crédito tem prova de ter sido aprovada por um empregado responsável e com poderes para tal?
- 2 - Existe prova de a nota de crédito ter sido conferida por pessoa independente de quem a elaborou?
- 3 - Os preços unitários estão de acordo com os que foram facturados inicialmente?
- 4 - A nota de crédito está aritmeticamente correcta?
- 5 - No caso de ter havido inventários devolvidos pelo cliente, as quantidades referidas na nota de crédito estão de acordo com a guia de recepção?
- 6 - No caso de ter havido inventários devolvidos pelo cliente que reentraram em armazém, os mesmos foram registados nas fichas de stock?
- 7 - A classificação contabilística está correcta?
- 8 - O valor da nota de crédito foi de facto creditado na conta corrente do cliente em causa?
- 9 - O IVA em causa foi correctamente calculado e contabilizado?
- 10 - Foi dado cumprimento ao que dispõe o n.º 5 do artigo 78.º do Código do IVA?
- 11 - Existe prova da existência do crédito do IVA?

Preparado por: _____ Data __/__/__ Revisto por: _____ Data __/__/__

Fonte: Costa (2018, p. 448)