



O PAPEL DAS MULTINACIONAIS DE AUDITORIA NA ACTUAÇÃO DO *INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD*

MÓNICA FILIPA RIBEIRO MIRANDA

*Relatório de Estágio em Auditoria apresentado ao Instituto Politécnico de
Viana do Castelo para obtenção do Grau de Mestre em Contabilidade e
Finanças*

Orientada pela Professora Doutora Marta Alexandra Silva Guerreiro

Orientador da EY Portugal (Porto): Dr. Rui Manuel da Cunha Vieira

Viana do Castelo, Dezembro de 2011



O PAPEL DAS MULTINACIONAIS DE AUDITORIA NA ACTUAÇÃO DO *INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD*

MÓNICA FILIPA RIBEIRO MIRANDA

Orientadora da ESTG-IPVC: Professora Doutora Marta Alexandra Silva
Guerreiro

Orientador da EY Portugal (Porto): Dr. Rui Manuel da Cunha Vieira

Viana do Castelo, Dezembro de 2011

Resumo

O presente relatório, foi realizado no âmbito da fase final do Mestrado de Contabilidade e Finanças, da APNOR, no Instituto Politécnico de Viana do Castelo, na Escola Superior de Tecnologia e Gestão. Assim, este relatório demonstra o trabalho realizado, através do estágio curricular em auditoria, enquanto Auditora Júnior, na Ernst & Young Portugal, no escritório do Porto, pelo período de cinco meses.

Sendo um estágio realizado numa empresa multinacional de auditoria, ou seja, uma empresa que actua em diversos países do mundo, foi importante perceber o papel das multinacionais de auditoria em organizações emissoras de normas internacionais, como o *International Accounting Standards Board* (IASB) e o *International Federation of Accountants* (IFAC).

Assim, este trabalho aborda, numa primeira fase, o IASB, desde a sua origem até os dias de hoje. Foi importante perceber até que ponto o IASB, um organismo que actualmente é reconhecido pelas normas de elevada qualidade que emite, é influenciado pelos diversos grupos de interesse.

Neste trabalho também é mencionado o conceito de auditoria financeira, a evolução da auditoria no âmbito mundial, desde a sua origem até à actualidade, o que inclui situações de crise económica, escândalos financeiros, que conduziram a maior regulação da actividade através da Lei de Sarbanes-Oxley. No âmbito de auditoria, fazemos ainda referência ao nosso país, ou seja à evolução deste conceito em Portugal, bem como o papel do Revisor Oficial de Contas (ROC) e da entidade reguladora deste profissional e da actividade – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

É ainda efectuada uma breve apresentação da entidade onde foi realizado o estágio, quer a nível internacional quer a nível nacional.

Por fim, é efectuada uma descrição de todas as actividades efectuadas durante o estágio, enquanto auditora júnior, explicitando testes e áreas de análise enquadradas num contexto teórico-prático.

Palavras-Chave: Empresas multinacionais; IASB; IFAC; Lei de Sarbanes-Oxley;

Resumen

Este informe, se llevó a cabo en la fase final del Máster en Contabilidad y Finanzas, de la APNOR, en el Instituto Politécnico de Viana do Castelo, en la Escuela de Tecnología y Gestión. Por lo tanto, este informe demuestra el trabajo llevado a cabo, en el período de prácticas en auditoría, como Auditor Júnior, en Ernst & Young, en la oficina de Porto, por un período de cinco meses.

Siendo la estancia realizada en una empresa multinacional de auditoría, o sea, una empresa que opera en varios países del mundo, fue importante entender el papel de las empresas multinacionales de auditoría en organismos emisores de normas internacionales, como el Internacional Accounting Standards Board (IASB) y la Federación Internacional de Contables.

Así, este trabajo aborda, inicialmente, el IASB, desde su origen hasta hoy. Fue importante percibir en qué medida el IASB, un organismo que actualmente es reconocido por los altos estándares de las normas que emite, está influenciado por diferentes grupos de interés.

En este trabajo también se menciona el concepto de la auditoría financiera, la evolución de la auditoría a nivel mundial, desde sus orígenes hasta la actualidad, incluidas las situaciones de crisis económica, los escándalos financieros, que llevaran a una mayor regulación de la actividad por la Ley Sarbanes-Oxley. En el ámbito de la auditoría, referimos aun la situación de nuestro país, es decir la evolución de este concepto en Portugal, así como el papel del Revisor Oficial de Cuentas (ROC) y de la autoridad reguladora de este profesional y de la actividad profesional – Asociación Oficial de Contables (OROC).

También se hizo una breve presentación de la entidad donde se realizó la práctica, tanto a nivel nacional e internacional.

Por último, es realizada una descripción de todas las actividades ejecutadas durante la práctica, como auditor júnior, explicitando las pruebas y las áreas de análisis en el contexto de la teoría y práctica.

Palabras-Chave: Empresas multinacionales, IASB, IFAC, Ley Sarbanes-Oxley

Abstract

This report represents the final phase of the Master of Accounting and Finance, of APNOR, in the Polytechnic Institute of Viana do Castelo, in the School of Technology and Management. So, this report reveals the work done through the traineeship in auditing as Junior Auditor at Ernst & Young Portugal, at Oporto office, for five months.

Being a traineeship made in a multinational company audit, it means, a company operating in several countries of the world, it was important to understand the role of multinational audit firms in influencing international organizations such as the IASB and IFAC.

Therefore, this report focuses, initially, on IASB since its origins until the present day. It was important to acknowledge that IASB can be influenced by many different interest groups. This organization is now recognized for its high-quality standards. In this report, it is also mentioned the concept of financial audit, the evolution of audit, since its origins until the present day, including economic crisis and financial scandals that led to regulation such as the Sarbanes-Oxley Act.

We also refer to the evolution of the audit concept in Portugal, as well as the role of the Statutory Auditor and the regulatory authority of professional activity, the Order of Statutory Auditors.

It is also made a brief presentation of the entity that received my traineeship, globally and nationally.

Finally, it is presented a description of all activities during the traineeship, as junior auditor, explaining areas of testing and analysis, according to the theoretical and practical context.

Key-words: Multinational firms; IASB; IFAC; Sarbanes-Oxley;

Ao Sérgio e aos meus pais

Agradecimentos

Na fase final de um longo percurso académico, não posso esquecer todos aqueles que estiveram sempre presentes para que este momento fosse possível, para os quais quero deixar aqui a minha eterna gratidão.

Agradeço à Ernst & Young Audit & Associados, SROC, SA, aos seus accionistas, em especial ao Dr. João Alves e ao Dr. Rui Vieira, por me concederem a possibilidade de poder estagiar com equipas de profissionais de elevada qualidade. Agradeço ainda à Dra. Sandra Amorim, que foi o primeiro contacto com a EY, possibilitando esta oportunidade, pelo apoio ao longo do estágio.

A todos os membros das diversas equipas, um muito obrigado, por todos os ensinamentos e técnicas que me foram transmitidas.

À Professora Doutora Marta Guerreiro, da ESTG-IPVC, minha orientadora de estágio, ao longo de todos estes meses, pelo apoio, pela orientação, pelo seu contributo, por todo o tempo dispendido na leitura e rectificação deste relatório, muito obrigada.

Aos meus pais e restante família, agradeço todo o apoio incondicional que sempre demonstraram, os valores que me inculcaram, a força, carinho e espírito de sacrifício. Ao Sérgio, o companheiro e amigo, pelo apoio e confiança em todos os momentos.

Agradeço ainda a todos aqueles que não mencionei mas que estiveram presentes sempre no meu percurso académico e na realização deste estágio.

Índice

Resumo.....	I
Resumen.....	II
Abstract.....	II
Agradecimentos	V
Índice de Quadros.....	IX
Índice de Figuras.....	IX
Glossário de Siglas	X
Introdução.....	1
Capítulo I - O papel das multinacionais de auditoria no <i>International Accounting Standards Board</i> e no <i>International Federation of Accountants</i>	4
1.1. Origem do Internacional Accounting Standards Board	5
1.2. A actuação do IASB no processo de harmonização	6
1.2.1. Primeira etapa: o período “descritivo”	6
1.2.2. Segunda etapa: período “normativo”	7
1.2.3. Terceira etapa: o acordo com a IOSCO	7
1.3. A Estrutura e a organização do IASB	8
1.3.1. Estrutura original	8
1.3.2. Reestruturação do IASB.....	9
1.3.2.1. <i>International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF)</i>	10
1.3.2.2. Conselho de Monitoramento/ Acompanhamento.....	11
1.3.2.3. <i>International Accounting Standards Board – IASB</i>	12
1.3.2.4. <i>International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC</i>	12
1.3.2.5. <i>Standards Advisory Council - SAC</i>	13
1.3.2.6. Chefe Executivo e <i>staff</i>	13
1.3.3. Críticas à nova estrutura do IASB de 2001	14
1.4. Influência sobre o IASB.....	14
1.4.1. Influência da UE.....	14
1.4.2. Influência dos EUA	15
1.4.3. Influência da China	16
1.5. O financiamento do IASB.....	16
1.5.1. Financiamento e motivação dos doadores.....	16
1.5.2. Doadores: características e diversidade geográfica	18

1.5.2.1. Características dos doadores	18
1.5.2.1.1. Grandes empresas de contabilidade	18
1.5.2.1.2. Grandes corporações.....	19
1.5.2.1.3. Outros grupos de interesse	19
1.5.2.2. Diversidade geográfica dos doadores	19
1.6. <i>Due Process</i> : o desenvolvimento de IFRS.....	20
1.7. O International Federation of Accountants (IFAC).....	21
1.7.1. Estrutura IFAC.....	22
1.7.2. <i>International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)</i>	23
Capítulo II - Auditoria: contexto Internacional e nacional.....	25
2.1. Definição de Auditoria Financeira.....	26
2.2. Auditoria a nível mundial.....	27
2.2.1. A lei de <i>Sarbanes-Oxley (SOX)</i>	28
2.2.2. Expectation Gap.....	29
2.3. Auditoria em Portugal	31
2.3.1. Evolução histórica do papel da OROC e do ROC	32
2.3.2. Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas	35
2.3.3. Certificação Legal de Contas.....	35
Capítulo III - Apresentação da Entidade de Acolhimento.....	38
3.1. Historial da Ernst & Young a nível internacional.....	39
3.2. A Estrutura da Organização Global.....	40
3.3. A EY em Portugal	41
Capítulo IV - Prática de Auditoria.....	44
4.1. Trabalho de <i>ínterim</i>	45
4.1.1. Planeamento do processo/trabalho de uma Auditoria.....	46
4.1.2. Materialidade e Risco	47
4.1.2.1. Materialidade.....	47
4.1.2.2. Risco de auditoria	47
4.1.2.3. Risco associado às Asserções.....	49
4.1.3. Procedimentos de Auditoria.....	50
4.1.3.1. Procedimentos substantivos.....	52
4.1.4. Preparação dos Papéis de Trabalho.....	52
4.1.5. Levantamento de narrativas	54
4.1.6. Análise a Pessoal	55

4.1.7. Preparação da Circularização	55
4.1.8. Contagens físicas	56
4.2.Trabalho de Final	59
4.2.1. Análise às contas de meios financeiros líquidos.....	59
4.2.2. Análise de compras de bens e serviços e dívidas a pagar	62
4.2.2.1. Análise à conta de fornecedores.....	62
4.2.2.2. Fornecimentos e Serviços Externos	63
4.2.3. Análise de investimentos e financiamentos.....	64
4.2.4. Análise de vendas, prestações de serviços e contas a receber.....	67
4.2.4.1. Vendas e prestações de serviços	67
4.2.4.2. Dívidas a receber - Clientes	67
4.2.5. Outras contas a receber e a pagar.....	69
4.2.5.1. Análise a Pessoal	69
4.2.5.2. Análise de Estado e Outros Entes Públicos (EOEP).....	70
4.2.6. Análise ao Capital.....	71
4.2.7. Acontecimentos subsequentes.....	72
Capítulo V - Reflexão final	75
Conclusão	78
Referências Bibliográficas.....	83
Anexos	88

Índice de Quadros

Quadro 1: Síntese das etapas do modelo harmonizador do IASB.....	8
Quadro 2: Posição geográfica dos membros do <i>Board</i> - Reestruturação 2001	14
Quadro 3: Determinação do Risco Inerente e de Controlo	49

Índice de Figuras

Figura 1: A nova estrutura do IASB em 2001	10
Figura 2: A actual estrutura do IASB, aprovado pela Constituição da IFRSF	13
Figura 3: Relação entre Materialidade e Risco de Auditoria	48
Figura 4: Limites dos pagamentos em mora	69

Glossário de Siglas

AIA - *American Institute of Accountants*

AICPA - *American Institute of Certified Public Accountants*

AISG - *Accounting Internacional Study Group*

APNOR – Associação de Politécnicos do Norte

ARC - *Accounting Regulatory Committee*

BGR – Balancete de Razão Geral

CAP - *Compliance Advisory Panel*

CASC - *China Accounting Standards Committee*

CEDP – Código de Ética e Deontologia Profissional

CEE – Comunidade Económica Europeia

CEO - *Chief Executive Officer*

CF – *Current File*

CFO - *Chief Financial Officer*

CIVA – Código do Imposto do Valor Acrescentado

CLC – Certificação Legal de Contas

CNSA - Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria

CROC – Câmara dos Revisores Oficiais de Contas

DF – Demonstrações Financeiras

DNC – *Developing Nations Committee*

DRA - Directriz de Revisão/Auditoria

EFRAG - *European Financial Reporting Advisory Group*

EGAOB - *European Group of Auditor's Oversight Bodies*

EMEIA - Europa, Médio Oriente, Índia e África – posição geográfica

EOEP – Estado e Outros Entes Públicos

EOROC – Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

EUA - Estados Unidos da América

EY – Ernst & Young

EY PT – Ernst & Young em Portugal

EYG – Ernst & Young Global Limited

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

IAASB - *International Auditing and Assurance Standards Board*

IAESB - *International Accounting Education Standards Board*

IAPC - *International Auditing Practices Committee*

IAS – *International Accounting Standards*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IASC - *International Accounting Standards Committee*

IASCF - *International Accounting Standards Committee Foundation*

ICCAP - *International Coordination Committee for the Accounting Profession*

IESBA - *International Ethics Standards Board for Accountants*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFRIC - *International Financial Reporting Interpretations Committee*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

IFRSF - *International Financial Reporting Standards Foundation*

IOSCO – *International Organization of Securities Commissions*

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*

IRC – Imposto sobre o Rendimento de pessoas Colectivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares

ISA - *International Standards of Auditing*

IT - Interpretações Técnicas

IVA – Imposto do Valor Acrescentado

NIC – Normas Internacionais de Contabilidade

NRT/A - Norma Técnica de Revisão/Auditoria

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PABC - *Professional Accountants in Business Committee*

PC – Pagamento por Conta

PCAOB - *Public Company Accounting Oversight Board*

PEC – Pagamento Especial por Conta

PF – *Permanent File*

PIB – Produto Interno Bruto

PIOB - *International Public Interest Oversight Board*

PMDP – Processo de Gestão de Desempenho e Desenvolvimento

ROC - Revisor Oficial de Contas

RT - Recomendações Técnicas

SAC – *Standards Advisory Council*

SEC – *Securities and Exchange Commission*

SMPC - *Small and Medium Practices Committee*

SOX – Lei de *Sarbanes-Oxley*

SS – Segurança Social

TAC - *Transnational Auditors Committee*

TAX – Departamento de Impostos

TSU – Taxa Social Única

UE – União Europeia

UEC - *Union Européenne des Experts Comptables Economiques et Financiers*

USGAAP - *United States General Accounting Accepted Principles*

Introdução

O relatório de estágio é a fase final de um longo percurso académico, que visa a obtenção de grau de mestre em Contabilidade e Finanças, ministrado pela APNOR, no Instituto Politécnico de Viana do Castelo, na Escola Superior de Tecnologia e Gestão.

O estágio foi realizado na área de auditoria, pelo período de cinco meses, desde 02 de Dezembro de 2010 até 09 de Maio de 2011, na multinacional Ernst & Young. Foi um privilégio, estagiar como auditora júnior, numa das *Big 4*, com prestação de serviços em auditoria, assessoria fiscal, assessoria de negócios e suporte a transacções, onde foram transmitidos ensinamentos sobre o trabalho realizado em auditoria e onde foram adquiridas competências em termos profissionais e pessoais.

O relatório de estágio encontra-se dividido por cinco capítulos, cujo objectivo consiste em enquadrar teoricamente a auditoria e explicar todo o trabalho realizado durante o período de tempo na empresa.

Assim, uma vez que o estágio decorreu numa multinacional, foi importante perceber até que ponto estas empresas e outras organizações exercem influência na tomada de decisões em entidades como o IASB e o IFAC. Deste modo, o primeiro capítulo deste trabalho aborda o papel das multinacionais nessas instituições, ou seja, é apresentada a origem do IASB e todo o processo de reestruturação até se tornar um organismo credível e reconhecido mundialmente pelas normas internacionais que emite. São ainda mencionadas as influências exercidas por diversos países nesta instituição, bem como é apresentado o sistema de financiamento do IASB e a elaboração das IFRS (*due process*).

No segundo capítulo, é abordado o conceito de auditoria financeira, a constituição histórica da actividade exercida quer a nível mundial (contextualizada com temas como o *expectation gap* e a Lei de Sarbanes-Oxley), quer a nível nacional.

O terceiro capítulo aborda resumidamente, em termos históricos, a entidade que acolheu o meu estágio – a Ernst & Young (EY). Esta entidade é reconhecida pela elevada qualidade presente na prestação dos seus serviços, considerada uma das *Big 4*, o que significa uma das melhores empresas no sector e a 9ª melhor empresa nos EUA (considerada pela revista Forbes) independentemente do sector. A EY tem escritórios espalhados por todo o mundo, actuando em mais de 140 países, sendo Portugal um desses países que conta com dois escritórios (Lisboa e Porto).

No quarto capítulo são apresentadas as tarefas por mim realizadas enquanto Auditora Júnior. Essas tarefas são descritas sob as duas fases do trabalho de auditoria: *ínterim* e *final*. No que diz respeito à primeira fase, são referidos todos os processos realizados no sentido de testar o controlo interno. A segunda fase, inclui todos os testes efectuados pelas diferentes áreas como os meios líquidos financeiros, as dívidas a receber e a pagar, os investimentos e financiamentos, pessoal, EOEP e Capital.

No último capítulo, são apresentadas algumas considerações sobre as competências adquiridas e o trabalho de campo efectuado ao longo do estágio.

Para finalizar, é feita uma conclusão sobre o trabalho efectuado.

Capítulo I

O papel das multinacionais de auditoria no *International Accounting Standards Board* e no *International Federation of Accountants*

CAPÍTULO I – O PAPEL DAS MULTINACIONAIS DE AUDITORIA NO *INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD* E NO *INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS*

O processo de globalização é caracterizado pelas transacções internacionais, quer financeiras quer comerciais, e pela interdependência dos agentes económicos de todo o mundo. A necessidade deste processo prendeu-se com a procura de informação financeira harmonizada internacionalmente. A harmonização contabilística significou a redução das diferenças das práticas contabilísticas existentes nos diferentes países e a existência de informação financeira comparável.

As alterações nos sistemas normativos dos diversos países resultam da actuação de diversos organismos entre os quais o IASB. A evolução deste organismo, transformou-o numa organização reconhecida e aceite mundialmente pelas normas que emite. Assim, as multinacionais de auditoria entre outras organizações desempenharam um papel importante neste organismo e no IFAC, encontrando-se presentes na estrutura organizativa, no financiamento e no processo de desenvolvimento das IFRS.

1.1. Origem do *International Accounting Standards Board*

O *International Accounting Standards Board* (IASB), foi constituído em 29 de Junho de 1973, com a designação de *International Accounting Standards Committee* (IASC), como consequência de organizações profissionais de diversos países (Morais e Lourenço, 2005), como a Austrália, Canadá, França, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Alemanha, Estados Unidos da América (EUA).

Esta entidade foi criada com o intuito de criar e publicar normas para a preparação de Demonstrações Financeiras (DF), que permitisse a elaboração de informação financeira harmonizada entre os países. Pretendia-se responder a necessidades de harmonização entre as normas contabilísticas dos países e que fossem aceites ao nível mundial. O IASC, foi fundado como um organismo independente e harmonizador de carácter profissional privado e de alcance mundial (Rodrigues e Guerreiro, 2004).

O *Accounting International Study Group* (AISG) foi criado em 1966 por institutos profissionais de contabilidade dos EUA, Reino Unido e Canadá e o *International Coordination Committee for the Accounting Profession* (ICCAP), foi criado em 1972, com o objectivo de criar um suporte para uma organização da profissão contabilística, a nível mundial, para elaboração de normas internacionais de contabilidade (Rodrigues e Pereira, 2004). Estes dois organismos foram os antecessores do IASC.

O IASB inicialmente distinguiu os direitos dos seus membros fundadores em dois grupos, ou seja, aqueles que eram designados por membros fundadores tinham direito a voto, os que eram designados por membros associados, apenas tinham o direito de fazer comentários sobre os projectos de normas e participar nos grupos de trabalho. No entanto em 1977, esta diferenciação

entre os seus membros extinguiu-se. A 7 de Outubro de 1977, também foi fundado o *International Federation of Accountants* (IFAC), em Munique, na Alemanha, no XI Congresso Mundial de Contabilistas (IFAC, 2011), que substituiu o ICCAP que manteve desde o início uma interdependência com o IASB, sendo mais tarde reforçada, em 1982, com a subscrição de compromissos mútuos.

Foi criado em 1981, um Grupo Consultivo, para os profissionais não contabilistas, com o propósito de proporcionar apoio ao IASB. Em 1995, a estrutura organizativa do IASB incluía o Conselho, o Grupo Consultivo, Grupos de Trabalho e dois órgãos unipessoais (o Presidente do Conselho e o Secretário Geral).

1.2. A actuação do IASB no processo de harmonização

O IASB é considerado o organismo líder no processo de harmonização internacional. Assim, dado o seu protagonismo importa perceber o seu percurso no âmbito da harmonização internacional.

Segundo diversos autores (Hopwood, 1994; Thorell e Whittington, 1994; Martínez Conesa, 1996; Lorca, 1999; Tua, 2000; Laínez, 2001 citados por Rodrigues e Pereira, 2004), a evolução do IASB no processo harmonizador pode ser dividida em três etapas: a primeira etapa compreende o período de 1973 a 1988, sendo caracterizada pela emissão de normas com elevada opcionalidade; a segunda etapa compreende o período de 1988 a 1995, caracterizada por uma tentativa de redução da flexibilidade existente nas normas emitidas na primeira etapa; por fim é definido uma terceira etapa, com início em 1995, que marca o acordo entre o IASB e o *International Organization of Securities Commission* (IOSCO) e a reestruturação do IASB (abordado no ponto 1.3.2).

1.2.1. Primeira etapa: o período “descritivo”

A primeira fase, que compreendeu o período de 1973 a 1988, é caracterizada pelo “período descritivo” (Beresford, 1992, em Thorell e Whittington, 1994, citados por Rodrigues e Pereira, 2004).

O IASB, nesta fase emitiu normas que sumariamente eram apenas práticas contabilísticas aceites nos vários países, permitindo que diversos problemas, derivados dos diferentes sistemas legais e contabilísticos existentes nos países, fossem resolvidos. Assim, este organismo permitiu que diferentes temas fossem abordados pelas normas emitidas, facultando a possibilidade de diversas alternativas de contabilização. Por essa razão esta etapa foi caracterizada pela elevada flexibilidade, demonstrando a falta de autoridade do IASB.

O IASB, nesta altura foi alvo de muitas críticas, pois esta flexibilidade nas normas correspondia a uma escassez de comparabilidade entre as demonstrações financeiras.

1.2.2. Segunda etapa: período “normativo”

Após a aceitação das normas do IASB, mesmo que criticadas, este organismo inicia esta fase em 1988, com o intuito de melhorar a comparabilidade das demonstrações financeiras a nível internacional.

Perante este objectivo em 1989, é aprovado e publicado a Estrutura Conceptual, tornando-se a base teórica e o ponto de referência na emissão de novas normas internacionais e a revisão das já existentes. Nessa altura o IASB inicia também um Projecto de Comparabilidade, com o objectivo de melhorar a comparabilidade das demonstrações a nível mundial, otimizando a qualidade das normas a utilizar nos mais importantes mercados de capitais, de modo a eliminar as diversas alternativas que existiam nas normas internacionais de contabilidade. Todo este trabalho do IASB, reflectiu-se num único tratamento contabilístico (preferencial) presente nas normas, mas ainda possibilitando outra alternativa.

Durante este período, a IOSCO e a Comissão Europeia, aderem ao IASB, com o estatuto de observadores. Foi o primeiro passo para que o IASB realize o seu objectivo, ou seja, as suas normas reconhecidas e recomendadas por organismos que representam os interessados na harmonização internacional.

1.2.3. Terceira etapa: o acordo com a IOSCO

Em 1995, o IASB e a IOSCO chegam a um acordo, no qual o IASB compromete-se a completar e a desenvolver um conjunto de normas básicas (*core standards*) de elevada qualidade até 1999, e a IOSCO comprometeu-se a recomendar essas normas nas bolsas internacionais. No sentido de obter uma harmonização contabilística europeia, o IASB e a IOSCO optaram por reunir esforços com a União Europeia (UE).

Em 1998, concluiu-se o conjunto de normas acordadas entre o IASB e a IOSCO, seguindo-se um período de análise e avaliação das mesmas, de modo a identificar as que seriam aceites nos mercados de valores internacionais, na elaboração das demonstrações financeiras. Esta avaliação terminou no ano de 2000, aprovando trinta das normas do IASB.

Os acordos com a IOSCO, revelaram sempre obstáculos devido ao regulador americano – SEC – que punha em causa a qualidade das normas, pois não aceitava que empresas estrangeiras cotadas na bolsa de Nova Iorque, apresentassem informação menos rígida do que as empresas americanas.

Em Abril de 1996, a SEC publicou algumas condições para aceitar o acordo da IOSCO, entre as quais mencionava que as normas tinham que ser de elevada qualidade de modo a permitir características como a comparabilidade, a transparência e divulgação; as normas deviam conter pronunciamentos contabilísticos que fossem a base contabilística compreensiva e geralmente aceite; e deviam ser de aplicação e interpretação rigorosa. Alguns autores eram da opinião de que a SEC pretendia com todos estes obstáculos que as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC), reproduzissem as *United States General Accounting Accepted Principles* (USGAAP).

Rodrigues e Pereira (2004) são da opinião que apesar do *Financial Accounting Standard Board* (FASB) ser o maior organismo normalizador, o IASB colocou-se numa posição de representar os interesses internacionais na redução da diversidade contabilística e na procura de mercados de capitais eficientes.

Ao longo destas etapas, conforme alguns autores analisaram, foi comprovado que o IASB, conseguiu reduzir as alternativas de contabilização sobre os diversos temas abordados na evolução das suas normas, no âmbito da harmonização internacional (Fontes *et al.*, 2003; Garrido *et al.*, 2002; Rodrigues, 2002; Rodrigues *et al.*, 2003; citados por Rodrigues e Guerreiro; 2004).

Quadro 1: Síntese das etapas do modelo harmonizador do IASB

	Acontecimentos
1ª Etapa 1973 a 1988	Período descritivo.
	Normas com várias alternativas – eram sumárias das práticas contabilísticas, aceites em vários países.
	IASB alvo de muitas críticas devido, à flexibilidade de tratamentos contabilísticos, o que levou a escassez de comparabilidade entre as DF.
2ª Etapa 1988 a 1995	Período normativo.
	IASB cria a Estrutura Conceptual – base teórica para emissão de novas normas e revisão das existentes
	IASB cria um Projecto de Comparabilidade – melhorar a comparabilidade das DF a nível mundial; Optimizar a qualidade das normas; Utilização de um único tratamento contabilístico presente nas normas; Redução das várias alternativas contidas nas normas do IASB.
3ª Etapa A partir de 1995	Acordo IASB-IOSCO; IASB compromete-se a desenvolver normas de alta qualidade; IOSCO compromete-se a recomendá-las nas bolsas internacionais.
	Após conclusão das normas em 1998, segue-se a avaliação das mesmas. 30 normas foram aceites para serem utilizadas nas DF das empresas cotadas nas bolsas internacionais.
	SEC coloca obstáculos aos acordos da IOSCO; A SEC pretendia que as normas reproduzissem as USGAAP.

Fonte: Elaborado a partir de Rodrigues e Pereira (2004) e Rodrigues e Guerreiro (2004).

1.3. A Estrutura e a organização do IASB

A estrutura e a organização do IASB, foi alterando ao longo do tempo, de modo a responder às necessidades do processo da harmonização contabilística.

1.3.1. Estrutura original

Conforme o descrito no ponto 1.1., até 1995 a estrutura do IASB assentava em três órgãos, ou seja, o Conselho, o Grupo Consultivo e os Grupos de Trabalho.

Assim, o Conselho (*Board*), era composto pelo Presidente, pelo Secretário e por dezasseis membros (treze representavam organizações contabilísticas, nomeadas pelo IFAC e os restantes três membros representavam organizações com interesse no relato financeiro da União Europeia).

O Grupo Consultivo (*Consultive Group*), criado com o objectivo de fornecer apoio ao IASB para colaborar no processo de emissão de normas, era composto por doze membros designados pelo Conselho. Os membros eram representativos de quem efectua as DF e dos seus utilizadores.

Os Grupos de Trabalho (*Steering Committees*), eram compostos por seis a oito pessoas, sendo criados para cada projecto de investigação e dissolvidos após a aprovação da norma que tinham elaborado.

O Conselho Assessor (*Advisory Council*), foi criado em 1995 com o intuito de promover a aceitação das IFRS e aumentar a credibilidade do trabalho do IASB. Este Conselho era composto por onze pessoas de elevado prestígio e representatividade na profissão contabilística.

Em 1996, foi criado o Comité Permanente de Interpretações (*Standing Interpretations Committee*), que era composto por doze membros nomeados pelo Conselho, com a função de emitir interpretações oficiais das IFRS.

A União Europeia e o IOSCO, eram membros observadores sem direito a voto.

1.3.2. Reestruturação do IASB

De acordo com a *Securities and Exchange Commission* (SEC), o IASB não oferecia características qualitativas necessárias para que as normas que o mesmo emitisse fossem aceites no mercado dos EUA. De modo a que o IASB fosse o único organismo a emitir normas de contabilidade a nível internacional, a sua estrutura tinha que ser alterada.

Perante esta situação e a reconhecida importância dos mercados de valores mobiliários nos EUA no plano económico mundial, e o papel da SEC no processo de adopção das normas, assim como a necessidade de reformar o sistema de funcionamento para que este organismo se torne num emissor de normas mundiais de elevada qualidade, o IASB decide reestruturar a sua organização.

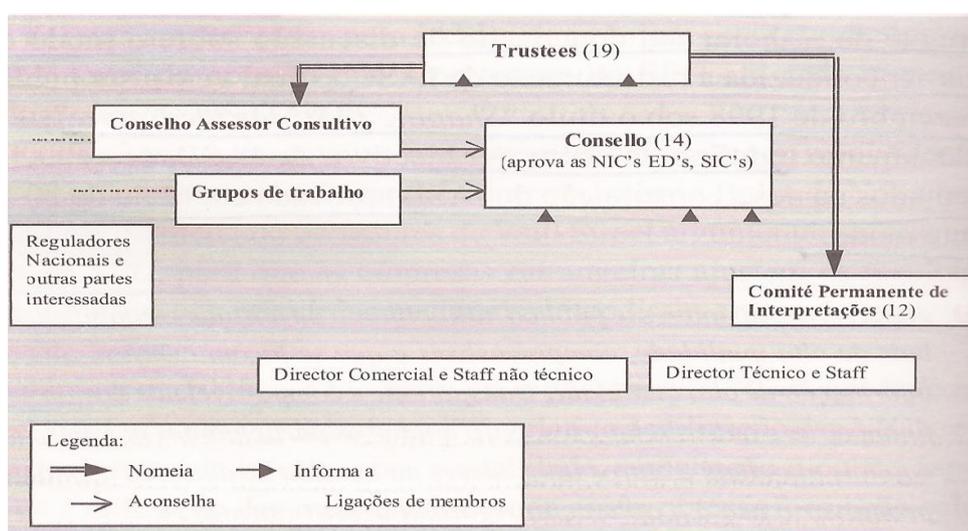
Lorca (2001 a) citado por Rodrigues e Guerreiro (2004), definiu três objectivos do IASB, para que o mesmo procedesse à reestruturação:

- “1. *Aprofundar o seu carácter internacional procurando um equilíbrio entre os diferentes intervenientes na harmonização contabilística;*
2. *Incluir os organismos reguladores nacionais – públicos e privados – na elaboração das suas normas, no sentido de melhorar a compreensão das Internacionais Financial Reporting Standards (IFRS), aumentando assim, a sua utilização;*
3. *Garantir uma autonomia e capacidade dos seus membros, por forma a assegurar a qualidade das suas normas.”*

Este processo de reestruturação, iniciou em 1997, sendo que o IASB criou um grupo de trabalho, para elaborar um documento de discussão intitulado “*Shaping IASC for the Future*”, publicado em Dezembro de 1998, que resultaria na reforma estrutural do IASB.

A nova estrutura proposta do IASB, foi elaborada à semelhança do FASB, o que reflectiu em críticas da Comissão Europeia, que não pretendia que as normas emitidas pelo IASB fossem uma réplica das normas dos EUA. A estrutura do IASB entrou em vigor em 2001, tal como previsto no documento mencionado, assim na figura 1 podemos visualizar a estrutura do IASB nessa data.

Figura 1: A nova estrutura do IASB em 2001



Fonte: Rodrigues e Pereira (2004:162).

Desta forma, em Março de 2001 foi criada uma fundação designada por *IASC Foundation*, um organismo não lucrativo e responsável pela nomeação dos *Trustees* e pelo financiamento do IASB (ver tópico 1.5.), e um mês mais tarde o IASB começa a assumir as responsabilidades que anteriormente eram do seu antecessor, o IASC, como organismo emissor de normas.

A estrutura do IASB assenta, a partir de 2001, no *International Accounting Standards Committee Foundation* (IASCF) agora designado por *IFRS Foundation*, no Conselho de Monitoramento/ Acompanhamento, no IASB, no *Internacional Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) agora designado por *IFRS Interpretation Committee*, *Standards Advisory Council* (SAC) actualmente designado por *IFRS Advisory Council*, Chefe Executivo e *staff* e pela Administração.

1.3.2.1. *International Accounting Standards Committee Foundation* (IASCF)

O IASCF era composto por dezanove *Trustees*, sendo que destes cinco indivíduos são nomeados pelo IFAC e destes dois pertenciam a empresas multinacionais de auditoria. A composição dos *Trustees* devia ser geograficamente e profissionalmente diversificada, representando os mercados mundiais. Os *Trustees* tinham um mandato de três anos, renovável apenas uma vez e reuniam-se apenas duas vezes ao ano.

Este órgão tinha algumas responsabilidades como nomear membros para o Conselho (IASB), para o Conselho Assessor Consultivo (SAC) e para o Comité Permanente de Interpretações (IFRIC) e revê anualmente a estratégia do IASB e a sua efectividade, aprova o orçamento, determina as bases de financiamento, promove a actuação do IASB e a rigorosa aplicação das suas normas. Os *Trustees* ainda podem destituir os membros dos órgãos para os quais também os elege, por factores que os impeçam de cumprir as suas obrigações.

Actualmente, a estrutura organizativa do IASB, modificou e assim o IASCF passou a designar-se por *IFRS Foundation*.

A *IFRS Foundation* é composta por vinte e dois *Trustees*, nomeados pelo Conselho de Monitoramento, dois dos quais pertencem a empresas multinacionais de auditoria. Exactamente como acontecia anteriormente, a nomeação dos *Trustees* deve ser geograficamente e profissionalmente diversificada, representativa dos mercados de capitais do mundo, ou seja deve existir um equilíbrio geográfico na nomeação destes profissionais.

A fim de assegurar este equilíbrio geográfico, a Constituição da *IFRS Foundation* (2010) revela que foram nomeados: seis *Trustees* da região da Ásia/ Oceânia; seis *Trustees* da Europa; seis *Trustees* da América do Norte; um administrador da região da África; um administrador da região da América do Sul e finalmente dois *Trustees* de qualquer área do mundo sujeito à manutenção deste equilíbrio. Ou seja, esta composição pode ser alterada, pois pretende-se nomeações geradoras de equilíbrio geográfico. A composição destes elementos é diversificada profissionalmente e inclui auditores, preparadores das DF, utilizadores das DF, académicos e funcionários que servem o interesse público.

As responsabilidades dos *Trustees* estão contempladas na Constituição da *IFRS Foundation* (IFRS, 2010a), entre as quais a nomeação dos membros para os diversos órgãos e a destituição dos mesmos em caso de má performance, mau comportamento, incapacidade ou qualquer outra falha no cumprimento dos requisitos contratuais.

1.3.2.2. Conselho de Monitoramento/ Acompanhamento

Este Conselho é composto por seis elementos, designadamente por o membro responsável da Comissão Europeia; o presidente da IOSCO *Emerging Market Committee*; presidente do Comité Técnico da IOSCO; o comissário da Agência de Serviços Financeiros do Japão; o presidente da SEC e o presidente do Comité de Basileia de Supervisão Bancária, como observador. O Conselho de Monitoramento é constituído por autoridades representativas do mercado de valores mobiliários.

Este Conselho fornece uma ligação entre os *Trustees*, uma vez que os nomeia e supervisiona e os mesmos têm que reportar todas as decisões para o Conselho, e as autoridades públicas.

1.3.2.3. *International Accounting Standards Board – IASB*

O Conselho ou *Board* foi formado em Janeiro de 2001, constituído por catorze membros eleitos pelos *Trustees*, nomeados por cinco anos com a possibilidade de ser reeleitos uma vez, dos quais doze trabalham a tempo integral e dois a tempo parcial. Até 02 de Julho de 2009, os mandatos eram de cinco anos e renováveis uma vez, a partir dessa data os nomeados passam a ter um mandato de cinco anos, renováveis uma vez por um mandato de três anos (à excepção do Presidente e Vice-Presidente do IASB, onde a renovação do mandato é por mais cinco anos, não podendo exceder os dez anos).

Até 01 de Julho de 2012, os membros do IASB passarão a ser dezasseis, com uma disposição geográfica um pouco diferente daquela representada no quadro 2 (composição geográfica da reestruturação de 2001). Assim, conforme a Constituição (IFRS, 2010a:7) e de modo a assegurar uma base geográfica equilibrada, até Julho de 2012, a posição geográfica dos membros do IASB será a seguinte: a) quatro elementos da região da Ásia/Oceânia; b) quatro elementos da Europa; c) quatro elementos da América do Norte; d) um membro da região da África; e) um membro da América do Sul e f) dois membros de qualquer área de modo a gerir a base internacional anunciada.

Para ser membro do Conselho é necessária qualificação técnica. Assim, dos catorze membros eleitos pelos *Trustees*, no mínimo cinco de vem ter conhecimentos práticos de auditoria, três devem ter conhecimentos em preparação de DF, três devem ter conhecimentos de utilizadores de DF e um deve ter experiência académica.

Assim a função essencial do Conselho é a emissão de normas contabilísticas, cujos membros devem ter conhecimentos técnicos e experiência profissional em negócios e mercados internacionais, a fim de contribuir para o desenvolvimento de padrões globais de alta qualidade.

1.3.2.4. *International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC*

O IFRIC foi fundado em 1997, não sofrendo alterações com a reestruturação de 2001. Este órgão era composto por doze membros designados pelos *Trustees* por um período de três anos renováveis. Segundo a actual Constituição aprovada em 2010, o IFRIC passou a designar-se IFRS *Interpretations Committee*, composto por catorze elementos nomeados pelos *Trustees*.

Os *Trustees* devem nomear um membro do IASB, o Director Técnico de Actividades e outro elemento com experiência do IASB, de modo a presidir à Comissão de Interpretações.

A sua principal função é de publicar interpretações de normas e projectos de interpretações para comentário público (considerando esses comentários antes da aprovação pelo *Board*); fica responsável por acompanhar assuntos de relato financeiro que não estejam directamente ligados com as IFRS, no âmbito da estrutura conceptual do *Board*. As responsabilidades desta comissão são descritas no §43 da Constituição (IFRS, 2010a:11).

1.3.2.5. *Standards Advisory Council - SAC*

O SAC, agora designado por *IFRS Advisory Council* ou Conselho Consultivo, é composto por trinta membros, com diversidade geográfica e experiência profissional, eleitos pelos *Trustees* pelo período de três anos.

Este órgão presta assessoria ao *Board*, informando-o da opinião de outras organizações sobre matérias importantes e fornecer aconselhamento sobre outros assuntos. Também aconselha o *Board* sobre as prioridades da sua agenda e do seu trabalho.

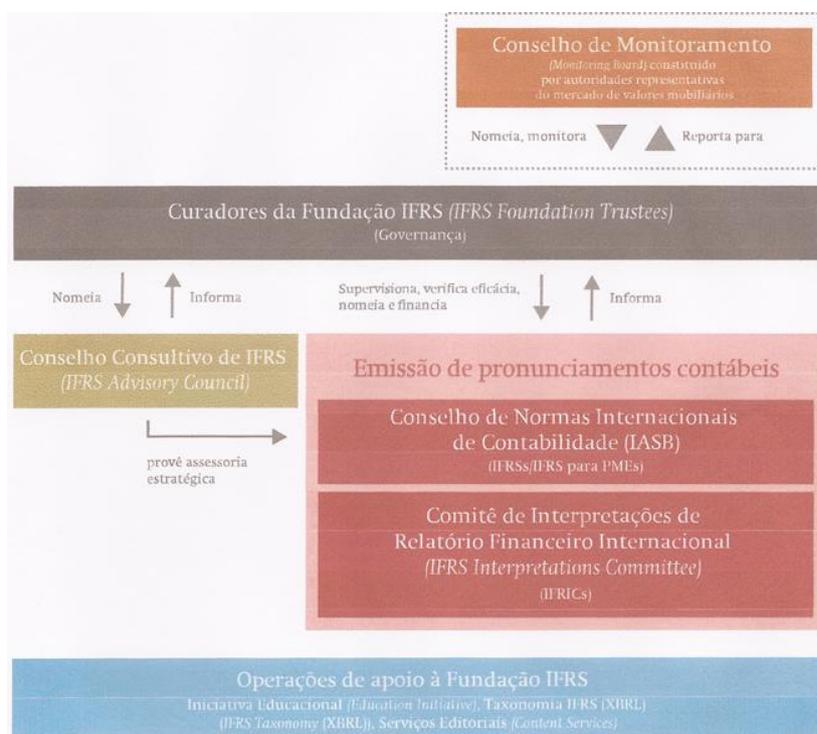
1.3.2.6. *Chefe Executivo e staff*

Segundo a Constituição (2010) e previsto no §30, o presidente do IASB é o Chefe Executivo da *IFRS Foundation*, sendo responsável pela definição da equipa de gestão da *IFRS Foundation*. Cabe aos *Trustees* a supervisão deste membro.

O IFAC deixa de ter influência directa sobre o IASB mas passa a ter indirectamente através da nomeação dos *Trustees*.

Após verificamos toda a actualização da estrutura da *IFRS Foundation* e do IASB, segundo a Constituição aprovada em 2010, demonstro na figura 2 a actual estrutura dos mesmos.

Figura 2: A actual estrutura do IASB, aprovado pela Constituição da IFRSF



Fonte: Informação disponível sobre a estrutura do IASB em <http://www.ifrs.org>

1.3.3. Críticas à nova estrutura do IASB de 2001

Após a reestruturação do IASB em 2001, o IASB foi novamente alvo de críticas.

Assim, o IASB foi criticado em três vertentes. A primeira foi referente à composição do *Board*. A UE criticava fortemente o IASB pois não concordava com o elevado número de especialistas a trabalhar integralmente para o *Board*, alegando que as normas emitidas seriam desfasadas da realidade. O IASB foi ainda criticado por ter uma estrutura muito próxima do FASB, o que também não agradou a UE. Por fim, houve ainda críticas pela predominância geográfica dos membros que compunham o *Board*, pois existia uma enorme influência de países anglo-saxónicos. Situação que já se previa, uma vez que os membros do *Board* eram eleitos pelo critério de conhecimentos técnicos e experiência profissional, e os países anglo-saxónicos tem essa cultura de contabilidade (Zorio Grima, 2002 citado por Rodrigues e Guerreiro; 2004).

Conforme o quadro 1.2. abaixo mencionado, verifica-se que dos catorze membros eleitos para constituir o *Board*, cinco eram dos EUA e na sua maioria exerciam funções em organismos reguladores. Este quadro demonstra ainda que os primeiros cinco países que ocupam lugares no *Board* representam a influência que os países anglo-saxónicos tiveram sobre este órgão.

Quadro 2: Posição geográfica dos membros do *Board* - Reestruturação 2001

EUA	5
Reino Unido	2
África do Sul	1
Austrália	1
Canadá	1
França	1
Suíça	1
Alemanha	1
Japão	1

Fonte: Rodrigues e Guerreiro (2004:76)

1.4. Influência sobre o IASB

1.4.1. Influência da UE

As IFRS foram adoptadas pelas empresas da UE, tendo sido exigido pelo Parlamento Europeu que as empresas consolidadas no ano de 2005 utilizassem as IFRS na preparação das demonstrações financeiras. Tal afectou cerca de 7000 empresas em 27 países (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales*, 2007 citado por Alali e Cao; 2010).

A adopção destas normas por estes países implica a aprovação das mesmas pela UE. A UE apoia a sua decisão em dois organismos: o *European Financial Reporting Advisory Group* (EFRAG) e o *Accounting Regulatory Committee* (ARC). O primeiro foi criado em Junho de 2001, cuja missão consiste em prestar assessoria e elaborar uma apreciação sobre as Normas

Internacionais de Contabilidade. Assim, as normas emitidas pelo IASB passam por um mecanismo de endosso através do ARC, cuja função baseia-se em analisar as normas e verificar os padrões de qualidade. Só após a recomendação destes organismos é que a UE aprova ou não uma norma emitida pelo IASB, sendo que em caso afirmativo essa norma passa a ser uma directiva aplicável aos estados-membros.

Em situações como no caso da *International Accounting Standards (IAS) 39 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração*, constatamos a influência exercida sobre o IASB. A IAS 39 foi aprovada em Dezembro de 1998 e alterada posteriormente diversas vezes. Esta IAS exigia que os activos e passivos financeiros fossem contabilizados pelo justo valor e não pelo custo histórico. Esta situação levantou polémicas entre empresas e bancos europeus, pois mencionavam que não se encaixava no seu modelo de negócio. Perante a recusa de alteração da IAS pelo IASB, em 2003, a UE solicitou ao IASB a alteração da norma sob a “ameaça” de endossar a IAS com excepções (Alali e Cao, 2010).

Nessa altura o IASB, não cedeu a pressões o que levou à UE endossar a IAS com excepções. Mais tarde, o IASB iniciou longas negociações com a UE, pois a estava consciente que futuramente poderia colocar em causa a aceitação das IFRS na UE.

1.4.2. Influência dos EUA

O mercado de capitais dos EUA é um mercado atraente a investidores de todo mundo. A SEC como regulador deste mercado esteve sempre presente no desenvolvimento do IASC e influenciou esta organização no processo de convergência entre o IASB e o FASB (Whittington, 2005 citado por Alali e Cao, 2010).

Durante o desenvolvimento do IASB, muitos foram os profissionais de contabilidade nos EUA que apoiaram este organismo, sendo que alguns tornaram-se membros na sua estrutura organizativa. São exemplos, Paul Rosenfield (1973) um ex-membro da FASB que se torna o primeiro secretário no IASC e Joseph Cummings (1976), um americano, tornou-se presidente do IASC. A presença dos EUA no IASB foi indiscutível ao longo do tempo, pelo que pôde induzir a normas com padrões tendenciosos.

A aproximação da SEC ao IASB deu-se em 1992, sendo nessa altura que o regulador dos EUA permitiu que empresas estrangeiras cotadas nos EUA utilizassem a IAS 7 sem ser efectuadas reconciliações com USGAAP. A SEC decidiu apoiar o IASB no sentido de desenvolver rapidamente um conjunto de normas reconhecidas mundialmente, mas estas teriam requisitos para que fossem posteriormente aceites nos EUA. A bolsa de Nova Iorque pressionava a SEC, uma vez que para as empresas estrangeiras admitidas a negociação nesta bolsa de valores era um obstáculo às reconciliações exigidas pela SEC.

Assim, em 2002 foi emitido um *Memorandum of Understanding* com o objectivo de reduzir as diferenças entre USGAAP e as IAS e IFRS. A convergência entre o FASB e o IASB passou essencialmente pela alteração das normas, de modo a que o maior número possível de IFRS seja

aceite pela SEC, sem necessidade de reconciliação com as normas norte-americanas. O IASB tende a seguir as práticas contabilísticas dos países líderes, essencialmente dos EUA (Rodrigues e Guerreiro, 2004). Segundo Alali e Cao (2010), o poder da SEC pode influenciar a emissão das IFRS e leva-las aproximarem-se das USGAAP gradualmente.

1.4.3. Influência da China

A economia chinesa tem-se desenvolvido a um ritmo muito acelerado com desejo de atrair capital estrangeiro para o mercado chinês e melhorar a qualidade da informação contida nos relatórios financeiros.

A China juntou-se ao IASC como membro observador em 1997. A convergência entre o IASB e a China só se formulou no ano de 2000, numa declaração conjunta entre o IASB e o *China Accounting Standards Committee* (CASC). Assim, representantes chineses e grupos de apoio têm participado na estrutura do IASB, sendo alguns especialistas nomeados para diversos comités.

Segundo Alali e Cao (2010), a situação mais sólida de influência da China sobre o IASB foi a alteração da IAS 24 – Divulgação das Partes Relacionadas. Esta IAS exigia que as entidades em geral divulgassem as transacções que efectuavam com partes relacionadas, no entanto na China muitas das empresas são estatais. Desse modo, os argumentos dos reguladores chineses relacionavam-se com a divulgação destas transacções, pelo que era insustentável para as empresas a divulgação de todas as operações de partes relacionadas, uma vez que tinham que despender muito tempo na realização de relatórios, sendo que os mesmos apresentavam centenas de páginas. Mais tarde em 2008, o IASB isentou as entidades estatais de fornecer informação detalhada sobre transacções com outras entidades controladas pelo Estado.

1.5. O financiamento do IASB

O IASB – um organismo reconhecido mundialmente pelo seu papel no processo de harmonização internacional e pela emissão das normas (IFRS) – foi alvo de dúvidas acerca do seu financiamento.

1.5.1. Financiamento e motivação dos doadores

Historicamente, o IASB é financeiramente dependente das doações voluntárias de empresas ou organismos/partes interessadas. Por isso, foram levantadas questões sobre os doadores, ou seja, se estes exerciam alguma influência indevida sobre o IASB, no processo de harmonização e desenvolvimento das IFRS.

Até 1990, o IASC era financiado pelo IFAC, por empresas de contabilidade pública, por empresas multinacionais como as *Big 4* e por outros organismos profissionais de contabilidade e associações.

A motivação dos contribuintes voluntários não é fácil de determinar, pelo que observadores do IASB temem que este organismo tenha sido objecto de pressão política (Larson e Kenny, 2011), de modo a influenciar resultados de interesse aos doadores. Nicolaisen (2005) menciona

que o IASB deveria ter um sistema de financiamento fiável, que não colocasse a viabilidade de projectos impopulares em causa, por falta de apoio financeiro de grupos interessados.

Assim, no início da década de 2000, o sistema de financiamento do IASB “levantava alguns problemas de potenciais conflitos de interesses”, pelo que para evitar esta percepção e assegurar um financiamento a longo prazo, eram necessários fontes de financiamento seguras. Nesta altura a SEC, analisava hipóteses de financiamento possíveis ao IASB pelos EUA. A UE defendia contribuições equilibradas por todos os grupos e empresas participantes no mercado de capitais. Miller e Bahnsen citados por Larson e Kenny (2011), afirmavam que os participantes nas transacções de títulos deviam pagar uma taxa sobre essas operações com o propósito de financiar o IASB.

Na sua estrutura do IASB estão incorporados indivíduos representantes de organizações que podem influenciar a tomada de decisão. Este organismo não goza de legitimidade completa uma vez que as demais partes interessadas podem recusar o seu apoio financeiro (Larson e Kenny, 2010). Por isso o IASB pretende aumentar o seu nível de apoio financeiro, tornando-o estável e seguro e diminuir as percepções sobre a influência dos doadores sobre este organismo.

Qualquer regime de financiamento deve garantir que o IFRSF e o IASB têm capacidade de se envolver com partes interessadas em todo o mundo na elaboração de normas de relato financeiro (IFRS, 2011).

Desta forma, em Junho de 2006 os *Trustees* nomearam elementos cuja função era estabelecer um novo sistema de financiamento do IASB, o qual permitisse manter a sua independência como organização privada reconhecida mundialmente, com os recursos necessários para o desenvolvimento da sua actividade.

Por isso em 2008, surge o novo sistema de financiamento, com as seguintes particularidades: *board-based* ou amplo (deve incluir uma ampla diversidade de participantes, ou seja instituições oficiais, organizações internacionais, bancos centrais, grandes empresas, de modo a assegurar uma diversidade de fontes); *compelling* ou atraente (o sistema de financiamento deve libertar-se de pressões, pelo que pode ser utilizados o apoio oficial de autoridades reguladoras); *open-ended* (os compromissos financeiros não devem colocar em causa a independência da IFRSF e do IASB; deve existir um apoio sustentado através das diversas organizações já mencionadas) e *country-specific* (os encargos financeiros deve ser compartilhados pelas maiores economias do mundo, numa base proporcional, usando medidas económicas como o PIB), (Alali e Cao, 2010).

A IFRSF não tem autoridade para impor regimes de financiamento a países, no entanto os *Trustees* têm trabalhado com autoridades reguladoras e grupos de partes interessadas para criar regimes nacionais de financiamento (IFRS, 2011).

O novo sistema de financiamento foi criado com base em duas medidas económicas: PIB nacional e capitalização do mercado de capitais interno (bolsa de valores). Assim, verificou-se que

as doações por país são altamente correlacionadas com estas medidas, o que indica que doações de países da UE e anglo-americanos são significativas. Por essa razão é que o IASCF (agora IFRSF), centrou-se inicialmente nas maiores economias do mundo, onde as maiores contribuições podem ser geradas.

No entanto, este novo sistema levanta algumas preocupações de independência do IASB. Os países com PIB elevado geram normalmente contribuições maiores, que podem ser utilizadas como ferramentas para influenciar indevidamente o IASB. Por isso, sob a pressão financeira, este organismo pode recuar, prejudicando assim a qualidade dos padrões utilizados nas normas, ao mesmo tempo as “vozes” de países com contribuições menores podem ser mais difíceis de ser ouvidas, (Alali e Cao, 2010).

1.5.2. Doadores: características e diversidade geográfica

O IASB estabeleceu-se como organismo emissor de normas internacionais reconhecidas mundialmente. Durante todo este processo o IASB interagiu com diversos organismos e partes interessadas entre as quais os seus financiadores. Assim, este estudo de Larson e Kenny (2011) revela que os principais doadores ou partes interessadas no trabalho do IASB são: a) grandes empresas de contabilidade; b) organismos profissionais de contabilidade; c) corporações; d) reguladores; e) utilizadores.

Estes autores mencionam ainda Kwok (1999) e Larson (2007), que dividem os grupos de interesse em: profissionais de contabilidade (organismos profissionais de contabilidade e empresas de contabilidade pública); reguladores (bolsas de valores, bancos centrais, reguladores nacionais); preparadores (sociedades não financeiras e associações de comércio); utilizadores (instituições financeiras e analistas financeiros), outros.

1.5.2.1. Características dos doadores

Os doadores ou grupos de interesse eram fundamentalmente divididos em três grupos: 1) grandes empresas de contabilidade; 2) grandes corporações; 3) outros grupos de interesse que apresento de seguida.

1.5.2.1.1. Grandes empresas de contabilidade

Estas empresas mantiveram junto do IASB um papel fundamental, ou seja, apoiaram o IASB durante muitos anos no processo de harmonização contabilística e na emissão de normas internacionais. Uma vez que estas empresas trabalhavam no mercado internacional, pretendiam que fosse criado e desenvolvido um conjunto de normas internacionais de contabilidade de alta qualidade, de forma a harmonizar as normas nacionais.

Deste modo, as empresas reforçavam o seu prestígio enquanto especialistas, pois durante muito tempo aperfeiçoaram-se nestas normas; reduziram os custos de formação uma vez que estiverem presentes no desenvolvimento das normas; reforçaram a sua vantagem competitiva sobre as empresas nacionais; aumentaram os seus serviços de auditoria e consultoria durante a adopção das IFRS pelos diferentes países.

Botzem e Quack (2009) mostraram-se preocupados com a influência financeira que este género de empresas mantinha sobre o IASB, afirmando que as empresas globais de auditoria tinham uma posição dominante sobre o IASB. Estas afirmações foram comprovadas numericamente pelo estudo de Larson e Kenny (2011). Em termos de contribuições fornecidas ao IASB, estas empresas tiveram um papel preponderante. As doações de cada empresa considerada nas *Big 4* foram cerca de um milhão de dólares por ano em 2004 e 2005, um milhão e meio de dólares em 2006 e 2007 e dois milhões em 2008. Assim, as doações ao IASB pelas grandes empresas de contabilidade, representaram 20-25% em 2001-2005, 29% em 2006 e 2007 e 33% em 2008.

1.5.2.1.2. Grandes corporações

As corporações são directamente afectadas pela preparação das demonstrações financeiras, logo tornam-se um grupo de interesse nas actividades do IASB. Estas corporações são um grupo alargado de financiadores do IASB.

Larson e Kenny (2011) referem Singleton-Green (2002) no seu estudo, referindo que o IASB não devia ser financiado por “patrocínios corporativos”. Esta afirmação deve-se em parte à solicitação da IASCF de uma doação da Enron, que a mesma foi confirmada mas nunca recepcionada por parte da IASCF. Esta situação indica que o IASB depende de todas as contribuições, neste caso de contribuições corporativas.

Em termos numéricos este estudo (Larson e Kenny, 2011) demonstra que as corporações durante a década de 1990 foram doadores dominantes em cerca de 84% do total das doações. Com o objectivo de aumentar a estabilidade financeira do IASB, o IASCF decidiu solicitar doações a bancos centrais, organizações internacionais e a quatrocentos e cinquenta maiores empresas do mundo do sector das indústrias, bem como a instituições oficiais.

1.5.2.1.3. Outros grupos de interesse

Deste grupo de doadores fazem parte as sociedades de profissionais de contabilidade, que durante o mandato do IASC fizeram parte da sua estrutura, daí serem reconhecidos como partes interessadas. São doadores também os analistas financeiros e alguns utilizadores, uma vez que se tornam partes interessadas no IASB por via da utilização das normas emitidas por este organismo, com o objectivo de maior comparabilidade de relatórios financeiros e a diminuição do custo de análise das demonstrações financeiras internacionais.

1.5.2.2. Diversidade geográfica dos doadores

O IASB é reconhecido internacionalmente pelas normas que emite, representando na sua estrutura elementos de todo o mundo. Segundo o estudo de Larson e Kenny (2011), a participação dos doadores é dividida em três grandes áreas: a participação da UE, a participação anglo-americana e participantes de outros grupos de interesse.

O estudo revela que entre 1990 a 1994, 80% dos doadores do IASB (nessa altura IASC) eram representados por cinco países: o Reino Unido, EUA, França, Austrália e Países Baixos. Durante

esse período os países financiadores do IASB que representam a UE e a zona anglo-americana, representavam 97% do total dos doadores.

De 1995 a 1999, 70% do total dos doadores representavam o Reino Unido, EUA, Alemanha, França e os Países Baixos. Sendo que apenas 64% dos doadores dizem respeito a países pertencentes à UE, 35% a países não pertencentes nem à UE nem aos países anglo-americanos e 51% dizem respeito a países pertencentes à zona anglo-americana. Segundo o mesmo estudo, o número de países doadores aumentou, no entanto a sua distribuição geográfica foi alterando. Esta alteração deveu-se ao aumento de doações de países como a China e a Coreia do Sul e à diminuição das doações de países anglo-americanos. Outra das explicações apontadas para este crescimento de países doadores prende-se em grande parte com as doações efectuadas pelos bancos centrais.

Este estudo veio demonstrar que as doações são efectuadas por diversas zonas geográficas (anglo-americana, UE, EUA, Japão e países “anglo extra-comunitários”) e que nenhum grupo tinha uma posição dominante perante o sistema financeiro do IASB. No entanto, apesar do decréscimo das doações de países anglo-americanos (nesta zona incluem grandes empresas de contabilidade), estes contribuem com 59%, o que sugere uma posição influente no financiamento do IASB.

De forma a visualizar concretamente os compromissos financeiros pelos doadores a longo prazo, ver anexo 1.

1.6. *Due Process*: o desenvolvimento de IFRS

As IFRS são desenvolvidas através de um processo de consulta internacional, que envolve pessoas ou partes interessadas e organizações de todo o mundo. Segundo o Manual do *Due Process* para o IASB (IFRS, 2011b, §18), o *due process* compreende seis fases: 1) Definição da agenda; 2) Planeamento do projecto; 3) Desenvolvimento e publicação de um documento de discussão/reflexão; 4) Desenvolvimento e publicação de um projecto de exposição; 5) Desenvolvimento e publicação de uma norma (IFRS); 6) Procedimentos após a emissão da IFRS.

Na definição da agenda, o IASB avalia o interesse e a relevância de um determinado assunto para os investidores e para os utilizadores da informação financeira.

O IASB recebe solicitações para serem criadas normas para determinado assunto ou para rever e alterar publicações já existentes. O pessoal do IASB, analisa todos os pedidos e apresenta-os ao IASB para serem incluídos na sua agenda. O IASB ainda discute alguns itens com o Conselho Consultivo e o Comité de Interpretações.

Na fase de planeamento do projecto, o IASB após seleccionar os assuntos da sua agenda, estabelece um grupo de trabalho seleccionado por dois membros do corpo técnico - Director de actividades técnicas e Director de pesquisa. O gestor do projecto elabora um plano sob a supervisão dos membros mencionados.

A terceira fase não é obrigatória, no entanto o IASB emite um documento de discussão/reflexão como a primeira publicação de um novo item importante para explicar o problema levantado. Este documento contém uma visão global do assunto; sugere possíveis abordagens relativas à questão levantada; estabelece alguns pontos de vista do IASB ou de alguns autores e finalmente um convite para que as organizações e partes interessadas emitam um comentário (IFRS, 2011).

A fase da publicação do *exposure draft*, é um passo imperativo neste processo. Independentemente de o IASB emitir um documento de discussão, o projecto de exposição é o principal meio para consulta ao público. Este documento representa uma proposta específica sobre uma determinada matéria. No desenvolvimento de um projecto de exposição o IASB considera três aspectos: 1) questões levantadas após investigação de pessoal do IASB ou recomendações efectuadas; 2) comentários recebidos de outras entidades no documento de reflexão, quer de organizações quer investidores; 3) sugestões efectuadas pelo Conselho Consultivo do IFRS, grupos de trabalho criados pelo IASB ou decorrentes de sessões públicas (IFRS, 2011). Após o projecto concluído pelo IASB, este organismo, publica para comentário público.

A quinta fase deste processo compreende o desenvolvimento e publicação de uma IFRS. O desenvolvimento da norma é efectuado durante as reuniões do IASB, considerando os comentários recebidos das fases anteriores. O IASB pode ainda elaborar um segundo projecto de exposição para comentário público se eventualmente o anterior projecto de exposição levantou questões. Assim, quando todas as questões relativas ao projecto de exposição estiverem concluídas e o IASB considerar que se pode avançar neste projecto, então este organismo constitui um grupo de pessoal qualificado para elaborar e a IFRS.

Por fim, a última fase do processo – os procedimentos efectuados após a emissão de uma IFRS – os membros do IASB reúnem-se com as partes interessadas, para ajudar a compreender as questões relacionadas com a aplicabilidade da IFRS. Após este processo, o IASB inicia estudos de revisão da aplicação das IFRS, de alterações ocorridas no ambiente de emissão de relatórios financeiros e de comentários efectuados sobre a qualidade das IFRS, pelo Conselho Consultivo e o Comité de Interpretações. Assim, o resultado destes estudos pode originar novos itens para a agenda do IASB, iniciando dessa forma um novo processo.

1.7. O International Federation of Accountants (IFAC)

O IFAC foi fundado a 7 de Outubro de 1977, em Munique, na Alemanha, no XI Congresso Mundial de Contabilistas, cuja sede se localiza em Nova Iorque.

O IFAC foi criado com o objectivo de fortalecer a profissão da contabilidade mundialmente. Assim, o papel deste organismo é triplo: desenvolver normas internacionais de alta qualidade, apoiando a sua adopção; colaborar e cooperar com outras organizações internacionais e servir de porta-voz a nível internacional para os profissionais de contabilidade (IFAC, 2011).

Esta organização mundial reguladora da profissão de contabilidade visa proteger o interesse público no desenvolvimento de normas internacionais de alta qualidade. Esta organização emite normas sobre ética – código internacional de ética para profissionais da contabilidade, sobre auditoria e garantia, educação, normas de contabilidade do sector público e orientações no sentido de apoiar os profissionais de contabilidade na sua actividade.

Assim, o IFAC é uma organização mundial, composta por 164 membros e associados de 125 países, representando mais de 2,5 milhões de profissionais de contabilidade.

1.7.1. Estrutura IFAC

A estrutura do IFAC é composto pelo Conselho, *Board* e os diferentes organismos e comités criados.

O Conselho reúne-se uma vez por ano, sendo responsável por questões constitucionais e estratégicas.

O *Board* do IFAC é constituído por vinte e dois membros de diversas organizações de todo o mundo, que representam a profissão de contabilidade. Estes membros são eleitos para um mandato de três anos. O *Board* é responsável pela definição de políticas, supervisão das operações do IFAC, implementação de programas e a supervisão do trabalho dos organismos e comités. Este órgão ainda suporta quatro comissões, designadamente o Comité de auditoria (a sua função é supervisionar a preparação e a auditoria às DF anuais do IFAC), o Comité de nomeação (faz recomendações sobre a composição do IFAC e seus conselhos e comités; este comité é que escolhe o candidato com melhores qualificações para os diversos organismos), o Planeamento e comissão de finanças (é uma comissão consultiva do IFAC, que visa auxiliar no desenvolvimento e implementação de planos estratégicos do IFAC e seus orçamentos) e Políticas públicas e Grupo consultivo.

O IFAC criou diversos organismos e comissões no sentido de desenvolver normas e orientações da profissão de contabilidade. Assim foi criado: o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) - anteriormente o *International Auditing Practices Committee* – [IAPC], o *International Accounting Education Standards Board* (IAESB) - anteriormente o *Education Committee*, o *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA) - anteriormente o *Ethics Committee*, o *Professional Accountants in Business Committee* (PABC) - anteriormente o *Financial and Management Accounting Committee*, originalmente estabelecido como *Management Accounting Committee*, o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) - anteriormente o *Public Sector Committee*, o *Transnational Auditors Committee* (TAC), *Compliance Advisory Panel* (CAP), *Developing Nations Committee* (DNC), *Small and Medium Practices Committee* (SMPC), (IFAC, 2011).

O *International Public Interest Oversight Board* (IPIOB), foi criado em Fevereiro de 2005, com o objectivo de aumentar a confiança dos investidores nas actividades desenvolvidas pelo IFAC. Este organismo supervisiona comités de actividade de interesse público do IFAC como o IAASB,

IAESB e IESBA (IFAC, 2011). Em 2009, o PIOB aprovou o *Clarity Project* – Projecto de Clareza – que consistia em 36 ISA actualizadas e clarificadas e uma Norma Internacional de Controlo de Qualidade (ISQC) clarificada.

1.7.2. *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*

O IAASB, anteriormente designado por IAPC (criado em 1978), ao longo da sua existência foi sendo reconhecido pela qualidade e credibilidade das suas normas. Foi um passo importante no sentido de ser um organismo reconhecido nos mercados mundiais, através do IFAC. Assim, fortaleceu a confiança pública no trabalho dos auditores.

A área de atuação do IAPC centrou-se fundamentalmente na emissão de orientações gerais de auditoria e emissão de directrizes sobre o objecto e área de trabalho da auditoria e as DF.

O IAPC reconheceu que devia ser criado um conjunto de normas de auditoria e garantia reconhecidas internacionalmente (as *International Standards of Auditing* – ISA), que protejam o interesse público, no sentido de resolver o problema das diferenças nos padrões de auditoria, dos diversos países. As ISA até 1991 eram designadas por *International Auditing Guidelines*, sendo a primeira norma publicada pelo IFAC em Janeiro de 1980.

Em 1987, este organismo incentiva a IOSCO a adoptar as directrizes internacionais de auditoria para uso nas multinacionais. O IFAC torna-se no exemplo de utilização das directrizes de auditoria nas suas DF.

No início de 2001, o IFAC revê a organização IAPC e decide alterar o nome de IAPC para IAASB sendo composto por cinco representantes de empresas multinacionais de auditoria, proposto pelo TAC, por dez membros dos órgãos do IFAC e três membros de interesse público.

Em 2003, o IFAC aprova uma série de reformas no IAASB, entre as quais: a criação do PIOB; nomeação de um presidente a tempo inteiro; criação de um comité gestor; reuniões abertas aos observadores; estabelecer ligações com organismos nacionais de normalização de auditoria, entre outros.

Assim este organismo torna-se indiscutivelmente o mais transparente do mundo com normas de auditoria reconhecidas internacionalmente. O IAASB, publica no site do IFAC documentos de referência, resumos de reuniões, gravações de áudio das reuniões de determinado projecto e ainda comentários realizados aos projectos pelos reguladores, empresas, entre outros.

Em síntese:

O IASB tem evoluído ao longo dos anos, com a finalidade de ser reconhecido mundialmente como organismo privado e independente, emissor de normas internacionais de contabilidade. As normas deste organismo também foram evoluindo com o mesmo. Inicialmente o IASB procurou

ser aceite pelos diversos países reflectindo-se essa posição nas normas, ou seja, nas normas eram incluídos diversos tratamentos possíveis para cada tema, reflexo das diferentes práticas contabilísticas utilizadas nos países. Posteriormente o IASB procurou emitir normas de elevada qualidade, fruto de um trabalho profundo, ou seja, as normas foram revistas e alteradas de modo a melhorar a comparabilidade e a sua consistência

A melhoria do normativo emitido pelo IASB levou ao reconhecimento desse trabalho pela IOSCO que recomendou a utilização das normas do IASB em 2000.

O IASB alterou o modo de funcionamento, a sua estrutura, o que permitiu uma maior proximidade com os organismos de diferentes países, normas aceites pelos mesmos e membros com maiores capacidades técnicas. A reestruturação de 2001 do IASB foi pressionado pela SEC, pois esta mencionava que as normas emitidas pelo IASB não tinham elevada qualidade para serem aceites nos EUA. Todavia, esta reestruturação foi alvo de muitas críticas pelo facto de existirem muitos especialistas a trabalhar integralmente no *Board*, pela estrutura ser muito próxima do FASB e pela influência dos países anglo-saxónicos que compunham a estrutura do IASB.

O IASB foi também criticado pelo sistema de financiamento, pois era afirmado que os doadores exerciam influência sobre o organismo, o que se reflectia em normas tendenciosas. O sistema de financiamento do IASB também evoluiu de modo a assegurar as actividades desenvolvidas pelo IFRSF e pelo IASB. Assim, após imensas críticas relativas às doações efectuadas que colocavam em causa a independência do IASB, foi criado um sistema de financiamento por país assente em duas medidas económicas: o PIB nacional e a capitalização do mercado bolsista. Apesar deste sistema, as críticas continuaram, pois os países anglo-saxónicos continuavam a liderar as doações efectuadas. Entre as empresas doadoras, o maior volume de doações é efectuado pelas *Big 4*.

A par do IASB, o IFAC (presente indirectamente na estrutura do IASB pela nomeação dos seus membros), também teve um papel importante no desenvolvimento do normativo internacional. O IFAC criou o IAASB (anteriormente IAPC), cujo objectivo era a emissão de orientações gerais e emissão de directrizes sobre o trabalho de auditoria. Assim foram criadas as ISA, reconhecidas internacionalmente para resolver as diferenças nos padrões de auditoria, entre os diferentes países. A IOSCO reconheceu a qualidade destas normas internacionais e incentivou o seu uso nas multinacionais.

Por fim, as multinacionais de auditoria encontram-se presentes no IASB através da sua estrutura organizativa, do financiamento que as mesmas fornecem ao IASB e estão presentes no desenvolvimento das IFRS (*due process*). Estas empresas têm uma posição dominante neste organismo. Todo o trabalho desenvolvido por estas empresas no IASB levou a que as mesmas reforçassem o seu prestígio enquanto especialistas, reduzissem os seus custos de formação, ganhassem vantagem competitiva sobre empresas nacionais e aumentassem os seus serviços de auditoria e consultoria aquando da adopção das IFRS nos diferentes países.

Capítulo II

Auditoria: contexto Internacional e nacional

CAPÍTULO II – AUDITORIA: CONTEXTO INTERNACIONAL E NACIONAL

Após compreender o papel de algumas organizações mundiais no âmbito do processo de harmonização contabilística e perceber a sua estrutura organizativa, neste capítulo importa perceber o conceito de auditoria financeira. Este conceito é abordado num contexto internacional bem como num contexto nacional.

No contexto internacional, é apresentado a evolução do tema de auditoria financeira, desde a sua origem até os dias de hoje. É num passado recente, que escândalos financeiros como a Arthur Andersen ou a Xerox, colocaram novamente o trabalho do auditor e da actividade de auditoria em causa, sendo novamente discutido o *expectation gap*. Estes casos foram muito publicitados pela comunicação social e levou à criação da Lei de Sarbanes-Oxley.

A nível nacional, é abordada a evolução do papel dos ROC e da entidade reguladora da sua actividade e dos profissionais de auditoria.

2.1. Definição de Auditoria Financeira

Etimologicamente, a palavra Auditoria tem na sua origem latina o termo *audire* que significa “ouvir”. Este termo, foi inicialmente utilizado pelos ingleses mas designado por *auditing*. Esta palavra surgiu na medida em que os auditores, no início da actividade de auditoria, tiravam conclusões baseadas em informações verbalmente transmitidas aos mesmos (Taborda, 2006).

A auditoria pode ser definida como uma análise ou exame independente às DF de uma entidade em conformidade com as normas, elaborado por um profissional qualificado para o efeito, sobre as quais expressará uma opinião revelando a posição financeira da entidade.

A Auditoria Financeira ou externa visa, essencialmente, dar credibilidade à informação financeira que compreende as demonstrações financeiras e respectivos relatórios (anexos) a fornecer aos demais interessados. Edward Stamp e Maurice Moonitz, citados por Nabais (1993:107) definem Auditoria Financeira como *“um exame independente, objectivo e competente de um conjunto de demonstrações económicas e financeiras de uma entidade, juntamente com toda a prova de suporte necessária, sendo conduzida com a intenção de exprimir uma opinião informada e fidedigna, através de um relatório escrito, sobre se as demonstrações económicas e financeiras apresentam apropriadamente a posição financeira e o progresso da entidade, de acordo com as normas geralmente aceites. O objectivo da opinião do perito independente, é garantir credibilidade às demonstrações económicas e financeiras (cuja responsabilidade pela preparação depende da administração).”*

De acordo com Taborda (2006:16) o conceito de auditoria consiste *“num processo de julgamento assente na recolha e análise de evidências apropriadas e suficientes e que fundamentam a opinião do auditor sobre a conformidade entre determinados procedimentos e um quadro de referência previamente definido. Este julgamento tem como limitação intrínseca o risco de auditoria.”*

Perante o descrito anteriormente, os objectivos da auditoria financeira, consistem nomeadamente em emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras que devem apresentar de forma verdadeira e apropriada a real imagem e a posição financeira da entidade auditada de acordo com as normas em vigor, tal como detectar e controlar situações de erro e fraude.

O IFAC revela que “o objectivo de uma auditoria das demonstrações económicas e financeiras, preparadas dentro de uma estrutura de políticas reconhecidas, é habilitar um auditor a expressar uma opinião sobre tais demonstrações económicas e financeiras. A opinião do auditor ajuda a dar credibilidade às demonstrações económicas e financeiras. Contudo, o utente não deve assumir que a opinião do auditor é uma garantia quanto à viabilidade futura da entidade nem uma opinião quanto à eficiência ou eficácia em que a administração conduziu os negócios da entidade.” Nabais (1993:108).

A auditoria financeira é realizada por um profissional externo à entidade auditada, cuja máxima expressão é reflectida na revisão legal de contas, com fim a emitir um parecer independente que reflecte a correspondência entre os documentos analisados e a imagem real da empresa, tendo em conta o quadro de referência normativo.

2.2. Auditoria a nível mundial

No século XIV, por volta de 1314, em Inglaterra, surge pela primeira vez o cargo do auditor, denominado por Auditor do Tesouro, cuja função seria instalar um sistema de controlo sobre os gastos do governo.

Ao longo do tempo a actividade de auditoria foi desenvolvida, pelo que alcançou maior notoriedade pela sociedade a partir da revolução industrial. Nesta fase devido ao aumento de empresas industriais e comerciais foi necessário um maior controlo nos procedimentos contabilísticos. Assim, o auditor tornou-se uma figura importante com a missão de detectar irregularidades e zelar por maior transparência na gestão de empresas.

A missão da auditoria e do auditor levava à confiança dos investidores nos mercados, no entanto, esta confiança fora abalada com a crise de 1929, nos EUA. No início dos anos 30, foi criado o Comité May, cuja finalidade era criar/estabelecer regras para as sociedades cotadas em bolsa, tornando obrigatória a auditoria independente às DF dessas empresas. Os auditores externos e independentes eram acompanhados por funcionários da empresa que auditavam, sendo que no decorrer do tempo aprenderam técnicas e métodos de auditoria, que posteriormente aplicavam na empresa com a finalidade de obter um maior controlo da mesma (Taborda, 2006).

Após a crise de 1929, a aplicação de auditoria generalizou-se de modo a obter informações específicas e exactas sobre o estado da economia. Foi necessário restabelecer a confiança nos mercados de capitais por parte dos investidores, sendo criado um sistema de supervisão que instituisse padrões para a responsabilidade legal do auditor – *Securities Exchange Commission* (SEC).

De acordo com Costa (2010), foram instituídos outros organismos, com o objectivo de serem publicados documentos sobre auditoria - o *American Institute of Accountants* (AIA) foi criado em 1887, mas apenas em 1917 é que foram publicados os primeiros documentos (técnicos) sobre auditoria. Em 1948, este instituto publicou as normas de auditoria geralmente aceites, já designado por *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA) - responsável por estabelecer normas contabilísticas e de auditoria.

O aperfeiçoamento desta actividade fora marcos na história, no entanto, nos finais do século XX, na sequência de diversos escândalos financeiros, com conhecimento de actividades fraudulentas que afectaram o tecido empresarial, a credibilidade dos auditores foi abalada (ver tópico 2.2.2). Assim, o governo dos EUA interveio com o objectivo de proteger os investidores. Em 2002 foi aprovada a lei designada por *Sarbanes-Oxley* (SOX), com a qual pretendia-se que as DF apresentadas pelas empresas fossem mais precisas e fiáveis, tendo em conta a independência do auditor e a qualidade do seu trabalho (ver ponto 2.2.1.), (Silva e Júnior, 2008).

2.2.1. A lei de *Sarbanes-Oxley* (SOX)

A lei de Sarbanes-Oxley, denominada por SOX, foi considerada a mais importante legislação do mercado de capitais, desde a crise de 1929 (a quebra da bolsa de Nova Iorque). Preocupados com um aprofundamento da crise e dos sucessivos escândalos económicos que atingiram grandes empresas dos EUA, como a Enron, a empresa de auditoria Arthur Andersen, Worldcom e Xerox, o governo dos EUA e o Congresso, aprovaram a SOX, introduzida a 30 de Julho de 2002 (Silva e Júnior, 2008).

Esta lei tinha como finalidade a recuperação da confiança, entretanto abalada, dos investidores dos mercados de capitais e restaurar a credibilidade das DF, a fim de proporcionar maior transparência (Vieira, 2007), bem como proporcionar maior credibilidade aos auditores.

A denominação da lei de Sarbanes-Oxley, advém dos senadores Paul S. Sarbanes e Michael Oxley. Esta norma atinge todas as empresas cotadas e reguladas pela SEC, independentemente se são norte-americanas ou estrangeiras.

Segundo Silva e Júnior (2008) e Vieira (2007), esta legislação apresentou medidas como:

- a) A criação do *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), uma comissão independente privada, com poderes para fiscalizar empresas de auditoria e punir auditores que violem a legislação, a fim de proteger os interesses dos investidores e promover a confiança pública nos relatórios dos auditores.
- b) Regulamentação para os auditores independentes, ou seja, não permite que sejam prestados determinados serviços, como consultoria, a empresas por eles auditadas, com o propósito de evitar conflitos de interesses.
- c) Os auditores independentes não podem prestar serviços a empresas cujo algum membro da administração tenha sido empregado da empresa de auditoria num prazo inferior a um ano desde a sua contratação.

- d) As empresas devem implementar sistemas de controlos internos eficazes em todos os processos de negócio e testar os mesmos; Deve ainda apresentar relatórios sobre estes controlos internos juntamente com as DF anuais.
- e) Adopção de procedimentos de detecção e prevenção de fraudes pelas empresas.
- f) Punições criminais e monetárias para os *Chief Executive Officers* (CEOs) e *Chief Financial Officers* (CFOs);

Com a falência de grandes empresas com a Arthur Andersen e o escândalo da Enron, assistimos à diminuição da credibilização da profissão do auditor. Tal resultou em fraca publicidade para a profissão que nada coincide com as suas características (postura de imparcialidade, independência e neutralidade). É nesta altura que se discute o fenómeno do *Expectation Gap* (ver ponto 2.2.2.).

Esta norma exige aos auditores um elevado conhecimento de negócio da empresa e dos controlos internos utilizados. São efectuados procedimentos como os *walkthroughs* (definidos pelo PCAOB), permitindo ao auditor uma maior visão sobre todo o processo de conhecimento de negócio (Silva e Júnior, 2008).

A SOX alterou a forma como eram tratados os controlos internos nas empresas, no sentido de não permitirem erros, de modo a poder alterar a decisão dos investidores, de quem analisa e da administração. Com a SOX, procurou-se que a figura do auditor ganhe relevância e torne a ser visto como um profissional independente e imparcial nos exames.

2.2.2. Expectation Gap

O tema do *expectation gap* em auditoria, tem sido alvo de discussão ao longo da história, no entanto, devido ao colapso de grandes empresas ganhou maior visibilidade.

No contexto de globalização desenvolvido ao longo do tempo, é cada vez mais uma necessidade receber informação em tempo útil, que suporte as decisões dos investidores. Assim, assistiu-se a uma crise de confiança por parte da sociedade em relação ao trabalho desenvolvido pelos auditores.

A sociedade exige aos profissionais de auditoria maior perspicácia na detecção de fraudes, actos ilegais e opiniões relativas à viabilidade da empresa. Os auditores no início da actividade comprometiam-se a exercer funções no sentido de detectar fraudes e erros intencionais, pelo que essa função encontra-se secundariamente subjacente à da verificação dos relatórios de contas, de modo a apresentar a imagem verdadeira e apropriada da empresa (Ribeiro e Carvalho, 2010).

Segundo conclusões do estudo de Baron *et al.* referidos por Almeida e Muñoz (2008), os utilizadores da informação financeira consideram que os auditores têm uma maior responsabilidade na detecção de fraudes, da que realmente eles têm.

O estudo de Humphrey *et al.* referidos por Almeida e Muñoz (2008), revela que a diferença de expectativas entre os auditores e os utilizadores das DF, dizem respeito à percepção da função

do auditor e o trabalho por este elaborado, nos seguintes aspectos: o papel do auditor na detecção de fraudes, a independência do auditor, as responsabilidades do auditor e os procedimentos que executa para concluir um trabalho de auditoria.

A sociedade tinha expectativas irrealistas no que diz respeito ao papel do auditor na prevenção e detecção de fraudes empresariais.

No entanto, um estudo mais recente de McEnroe e Martens citados por Almeida e Muñoz (2008), menciona que os investidores colocam expectativas muito elevadas nos auditores no que se refere a uma auditoria independente, especialmente nas áreas de controlo interno, fraude e actos ilegais e informação financeira mencionada pelos auditores.

A falta de independência do auditor era um facto, especialmente em situações que o mesmo prestava serviços de consultoria a empresas clientes auditadas, ou seja, as empresas de auditoria não iriam colocar em causa o trabalho desenvolvido pelo departamento de consultoria, nem perder uma fonte de rendimento obtida por esses serviços (Goldman e Barlev em Ribeiro e Carvalho (2010).

O problema de confiança no trabalho dos auditores e nas normas de auditoria em vigor nessa altura, acentuou-se com os escândalos financeiros de grandes empresas como a Enron, Xerox, WorldCom e a Parmalat. No entanto, sempre que a economia mundial é abalada por escândalos financeiros idênticos, o trabalho de auditoria é publicamente criticado.

Foi nessa altura, em 2002, que foi publicado a lei de Sarbanes-Oxley (mencionada no ponto anterior), com o intuito de supervisionar os auditores de empresas cotadas em bolsa com fim a proteger os interesses de investidores e dos utilizadores da informação financeira.

Ojo (2006) menciona que um maior grau de *expectation gap* em auditoria, implica necessariamente um menor grau de confiança e credibilidade no trabalho de auditoria. Este autor defende que a estabilidade da economia depende da confiança dada pelos auditores externos.

Este tema do *expectation gap* tem sido vastamente discutido, pelo que são diversos os autores que formulam uma definição.

Segundo Koh e Woo (1998), o *expectation gap* resulta das diferentes expectativas partilhadas pelo público sobre os deveres e responsabilidades dos auditores na divulgação dos seus relatórios.

Guy e Sullivan citados por Ribeiro e Carvalho (2010:9) afirmam que o *expectation gap* pode ser definido como “a diferença entre o que os utilizadores de informação financeira esperam que sejam as responsabilidades dos auditores e contabilistas e o que esses mesmos profissionais acreditam que sejam as suas reais responsabilidades”.

De modo a melhorar a imagem e reputação do auditor, Hassink *et al.* citados por Ribeiro e Carvalho (2010) mencionam que é fundamental existir conhecimento das expectativas da

sociedade relativo aos deveres e papel do auditor, de modo a conjugar essas expectativas com o desempenho do auditor.

Porter citado por Ribeiro e Carvalho (2010), segmentou o *expectation gap* em duas componentes: 1) *reasonableness gap* – ocorre quando existe uma diferença de expectativas entre o que a sociedade espera que os auditores obtenham e o que os auditores podem realmente atingir; 2) *performance gap* – diz respeito ao *expectation gap* entre o que a sociedade pode esperar dos auditores e o que os auditores esperam conseguir.

O *performance gap* também é subdividido em dois termos: *deficient standards* – significa um *expectation gap* entre os deveres que podem ser esperados e cumpridos por parte dos auditores e os deveres realmente definidos por lei; *deficient performance* – significa um *expectation gap* entre a performance esperada pelos auditores e os deveres conhecidos pelos mesmos e a performance esperada e percebida pelo público em geral.

Assim pretende-se que o auditor não só emita uma opinião sobre as Demonstrações Financeiras mas também a interprete de forma a dar pareceres aos possíveis investidores, sobre as perspectivas de evolução de uma empresa. Para além dos esforços já tomados para eliminar ou diminuir o *expectation gap*, é difícil gerir estas diferenças de expectativas não só pelo facto de o público colocar expectativas demasiado altas perante os auditores, mas também porque as visões perante a auditoria entre as partes são diferentes.

Havendo expectativas elevadas em relação ao trabalho efectuado pelos auditores, estes devem emitir opiniões nos relatórios em relação ao controlo interno, fraudes e actos ilegais.

Um estudo sobre o *expectation gap* em Portugal de Almeida e Muñoz (2008), constatou que as diferenças de expectativas relativas à actividade de auditoria acontecem em relação à sociedade e à organização das empresas. No entanto, os utilizadores das informações financeiras consideram que as normas relativas à regulamentação do trabalho de auditoria são inadequadas e a *performance* dos auditores é ineficiente. Para este estudo foram inquiridas organizações portuguesas como a OROC, a Associação Portuguesa de Analistas Financeiros, o Instituto Português de Auditores Internos de Tribunal de Contas, Universidades, Institutos Politécnicos, no período de Janeiro e Agosto de 2005. Nessa altura os entrevistados mencionavam que deveria existir uma maior intervenção governamental na elaboração das normas de auditoria, o que indiciava uma excessiva auto-regulação da profissão.

2.3. Auditoria em Portugal

Antes de apresentar o desenvolvimento da auditoria em Portugal, abordo primeiramente o desenvolvimento recente desta actividade na União Europeia (UE), onde o nosso país se insere.

A UE, designada anteriormente por Comunidade Económica Europeia (CEE), instituída em 1957, publica diversas directivas, desde o final dos anos 70. No entanto, em matéria de auditoria apenas em 1984, surgiu a primeira Directiva – a Directiva do Conselho nº 84/253/CEE, de 10 de

Abril, usualmente conhecida por VIII Directiva, em vigor por mais de 22 anos. Esta directiva regulamentava a aprovação de pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos.

A partir desta data, foram publicados os mais diversos documentos relacionados com auditoria na UE. Em 2005, foi criado o *European Group of Auditor's Oversight Bodies* (EAOB) com o objectivo de coordenar os sistemas de supervisão pública dos auditores e firmas de auditoria.

Em 2006, foi aprovada uma nova directiva do Parlamento Europeu e do Conselho, nº 2006/43/CE, de 17 de Maio de 2006. Esta revogou a anterior VIII Directiva, abordando de forma mais clara as obrigações do auditor, as regras sobre a sua independência e a melhor cooperação entre as autoridades da UE.

Em Portugal, a actividade de auditoria, ou seja, a revisão legal de contas, cabe ao Revisor Oficial de Contas (ROC), regulado pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC).

O Decreto-Lei nº487/99, de 16 de Novembro de 1999, instituiu um novo regime jurídico dos ROC, reformulando o anterior Decreto-Lei nº 422-A/93, face à necessidade de acompanhar a evolução e de proceder a alguns ajustamentos decorrentes da experiência da sua aplicação. Foi alterado o enquadramento institucional, ou seja, alterou-se a designação de *Câmara* dos Revisores Oficiais de Contas para *Ordem* dos Revisores Oficiais de Contas.

A nível internacional, a OROC é membro do IFAC e mantém relações com organismos de outros países com características idênticas. É importante para a instituição portuguesa, as relações que mantém com organismos internacionais, para o desenvolvimento e conhecimento de aspectos técnicos, de modo a garantir a credibilidade da organização.

Em Portugal, a actividade de auditoria tem uma fonte legal, ou seja, é imposta por lei às sociedades e executada pelos ROC, e uma fonte convencional, isto significa que pode ser contratada pelas empresas interessadas e realizadas por empresas especializadas, quer nacionais quer multinacionais.

2.3.1. Evolução histórica do papel da OROC e do ROC

Os ROC são responsáveis pela Revisão Legal de Contas de entidades de cariz público e privado. Também lhes é permitido exercer funções de docência e consultoria em matérias que integrem o programa de admissão da OROC.

A designação de ROC surge na legislação portuguesa pela primeira vez, no Decreto-Lei nº 49 381, de 15 de Novembro de 1969, que definia um regime jurídico de fiscalização das sociedades anónimas. Neste regime estabelece-se que deverá ser incluído no mínimo um ROC no seu Conselho Fiscal. A regulamentação desta actividade foi promulgada com a publicação do Decreto-Lei nº 1/72, de 03 de Janeiro, que estabeleceu que competia aos ROC “a revisão da Contabilidade de empresas comerciais ou quaisquer outras entidades, o exercício da função de membro do

Conselho Fiscal ou de Fiscal Único e a prestação de serviços de consulta compreendidos no âmbito da sua especialidade”. A actividade profissional dos ROC devia ser exercida nas seguintes situações: na referida anteriormente em sociedades anónimas, ou como empregados em sociedades de revisores oficiais de contas ou então como profissional individual (agrupados em sociedades civis).

Assim, em 1974, através da Portaria nº 83/74, de 06 de Fevereiro, foi criada a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC). No final do mês de Outubro do mesmo ano, é publicada a Portaria nº709/74, a qual visava a criação de um grupo de estudo sobre a revisão da legislação e fiscalização das sociedades anónimas e revisores oficiais de contas. Esta Portaria “dispensou as sociedades anónimas de nomearem um revisor, nos casos em que para os conselhos fiscais ele ainda não tivesse sido eleito”.

O Decreto-Lei nº 260/76 de 08 de Abril de 1976, menciona que “a melhor solução em matéria de auditoria contabilística e financeira das empresas públicas, seria a de confiar a um serviço público de auditoria, organizado sob a forma de empresa pública, assegurando desse modo o aproveitamento óptimo dos técnicos de auditoria existentes no nosso país e garantindo para o exercício dessa função a exigência profissional, a competência técnica e a uniformidade de critérios de análise requeridas pela importância a que se reveste”.

O Decreto-Lei nº353 – N/77 de 29 de Agosto permite que o ministro das Finanças nomeie um auditor financeiro, para empresas públicas, nas quais exerceria funções de Comissão de Fiscalização.

A profissão de ROC foi novamente regulamentada em 1979, com o Decreto-Lei nº519 – L2/79, de 29 de Dezembro, intitulado por Revisão do Estatuto do ROC. De acordo com o mesmo, os ROC passavam a ter atribuições como: a) o exame das contas de empresas ou quaisquer outras entidades; b) a revisão legal de empresas (fiscalização de contas e da gestão e análise do cumprimento das disposições legais e estatutárias) e outras entidades. Assim os ROC, no seu exame às contas das entidades deviam elaborar um documento de certificação das contas, de recusa de certificação ou de impossibilidade de certificação.

A Certificação Legal de Contas (CLC) obedecia às Normas Técnicas emanadas pela CROC, as quais eram publicadas no Diário da República III Série nº 204 de 05 de Setembro. Estas normas mencionavam, nomeadamente os pressupostos deontológicos e de disciplina; as recomendações de aplicação das normas de auditoria da *International Federation of Accountants* (IFAC) e da *Union Européenne des Experts Comptables, Economiques et Financiers* (UEC) e dos princípios contabilísticos geralmente aceites, as modalidades possíveis de certificação (sem reservas, com reservas ou adversa) e a impossibilidade de certificação. Estas normas referenciavam ainda a organização de processos e registos que os ROC deviam seguir.

Em Dezembro de 1985, a CROC publica o Manual do ROC sendo constituído por: a) legislação sobre a profissão de revisor; b) Normas e Recomendações Técnicas da CROC, IFAC e

UEC; c) Normas de Contabilidade e normas fiscais; d) directivas da CEE (hoje UE) - 4ª, 7ª e 8ª; e) Código de Ética e Deontologia Profissional da CROC; f) Directrizes da IFAC sobre a formação profissional; g) Normas emitidas pela IFAC sobre Contabilidade Financeira e de Gestão.

O Decreto-Lei nº 142-A/91, de 10 de Abril de 1991, aprovou o Código do Mercado dos Valores Mobiliários. Este seria revogado em 1999, pelo novo Código dos Valores Mobiliários aprovado pelo Decreto-Lei nº 486/99, de 13 de Novembro de 1999. Por meio do Decreto-Lei nº 238/91 de 02 de Junho de 1991, foi publicada a transposição da 7ª Directiva da CEE sobre o Direito das Sociedades.

Mais tarde foi novamente regulamentada a profissão do revisor, através do Decreto-Lei nº 422-A/93, de 30 de Dezembro de 1993, que veio instituir um novo regime jurídico aplicável aos ROC e atribuiu à CROC o estatuto de associação pública. O estatuto da OROC (EOROC), é aprovado pelo Decreto-Lei nº 487/99, de 16 de Novembro de 1999, que alterou o estatuto da profissão, a denominação de CROC para OROC. Ao nível académico, a licenciatura ficou estabelecida como requisito mínimo, sendo que para aceder à Ordem era necessário o exame de admissão e respectivo estágio.

Em 2008, por meio do Decreto-Lei nº 224/2008, de 20 de Novembro de 2008, são introduzidas novas alterações no EOROC, decorrentes da transposição parcial da ordem jurídica interna da Directiva n.º 2006/43/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio, relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas.

Esta Directiva faz referência a uma harmonização dos requisitos da revisão legal de contas, sendo que as sociedades de ROC devem realizar as auditorias de acordo com as normas internacionais de auditoria aprovadas pela Comissão Europeia.

O art.62º-A deste Decreto-Lei, veio obrigar os ROC e a OROC a elaborar e divulgar um relatório de transparência anual, no seu sítio da internet, a contar do fim do exercício financeiro, para auditorias efectuadas a entidades de interesse público, nos termos do art. 2º do Decreto-Lei nº 225/2008 de 20 de Novembro. O Decreto-Lei nº 224/2008, de 20 de Novembro, não revela um formato do relatório, no entanto menciona o seu conteúdo de modo a facilitar a comparabilidade e permitir uma uniformização (art.62ª-A).

O Decreto-Lei nº 225/2008, de 20 de Novembro, transpôs para a ordem jurídica nacional a Directiva nº 2006/43/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de Maio, que altera as Directivas nº 78/660/CEE e 83/349/CEE do Conselho, e que revoga a Directiva nº 84/253/CEE do Conselho. O Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA) foi criado por meio deste Decreto-Lei, ao qual foi atribuída a responsabilidade pela organização de um sistema de supervisão pública dos ROC e da OROC.

Este Conselho deve ser gerido por pessoas que não exerçam a profissão de ROC mas que tenham conhecimentos nas matérias para a revisão legal de contas. Assim este Conselho integra

um representante do Banco de Portugal, da CMVM, do Instituto de Seguros de Portugal, da OROC e da Inspeção-Geral de Finanças (art.9º, dos Estatutos do CNSA, Decreto-Lei nº225/2008, de 20 de Novembro).

Deste modo, a estrutura do normativo da OROC, compõem-se pelo Código de Ética e Deontologia Profissional (CEDP), Normas Técnicas de Revisão/Auditoria (NTR/A), Directrizes de Revisão/Auditoria (DRA), Recomendações Técnicas (RT), Interpretações Técnicas (IT). As NTR/A são de carácter obrigatório e constituídas por princípios e procedimentos essenciais a serem cumpridos pelos ROC, no entanto as DRA são um complemento e desenvolvimento da matéria constante na NTR/ A. Com as RT pretende-se uma harmonização de conceitos e de procedimentos na revisão legal de contas. Os ROC utilizam as IT, como orientação na aplicação dos normativos anteriormente descritos para uma melhor prática profissional da actividade.

2.3.2. Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

Em Portugal, os ROC regem-se por um Código de Ética e Deontologia Profissional (CEDP), emitido inicialmente em 1987. Actualmente encontra-se em vigor o Código aprovado em 22 de Novembro de 2001. Este estabelece que o ROC deve exercer a sua actividade com profissionalismo, credibilidade, qualidade no serviço e confiança. O CEDP está dividido por sete capítulos entre os quais menciona os princípios do ROC (independência, responsabilidade, competência, urbanidade, legalidade, sigilo profissional) e os seus deveres.

Independência é uma das características fundamentais do profissional de auditoria. A profissão deve ser exercida com independência e objectividade, sem permitir que terceiros ou alguma coisa diminua a sua livre capacidade de emitir opinião.

Outra característica importante é o sigilo profissional que deverá ser respeitado em qualquer circunstância, sem benefício pessoal ou para terceiros. Toda a informação sobre as demais entidades deverá ser protegida adequadamente.

A responsabilidade surge como um elemento fundamental numa equipa de auditoria, pois o trabalho que será executado pelos mesmos significa tomar uma posição de carácter público perante todos os interessados. Assim o trabalho deverá ser realizado de forma coerente e responsável com sentido de profissionalismo do auditor.

A auditoria deve ser realizada tendo por base os princípios contabilísticos em vigor, bem como as normas de auditoria.

2.3.3. Certificação Legal de Contas

A principal função do revisor/auditor é a de emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras de uma entidade, após a realização do exame às suas contas.

Em Portugal, o documento emitido onde o ROC exprime a sua opinião, denomina-se por CLC. Este documento tornou-se obrigatório a partir de 1983 (onde foram aprovadas as primeiras Normas Técnicas de Revisão Legal de Contas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas).

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

- a) CLC com opinião sem reservas: não existem situações que levem à modificação da certificação legal das contas;
- b) CLC com opinião sem reservas mas com ênfases: existem situações que levam à modificação da certificação legal das contas, porém, que não afectam a opinião;
- c) CLC com opinião com reservas (por limitação do âmbito da auditoria e /ou desacordo);
- d) CLC com escusa de opinião: opinião com reservas por limitação de âmbito da revisão/auditoria;
- e) CLC com opinião adversa: opinião com reserva por desacordo com o órgão de gestão quanto a asserções em que se baseiam as DF.

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

Actualmente a CLC encontra-se dividida em quatro partes: Introdução, Responsabilidades, Âmbito e a Opinião. De salientar que a Opinião pode ser expressa de uma forma positiva, quando se trata de um trabalho de auditoria, declarando-se que “as demonstrações financeiras apresentam de forma verdadeira e apropriada...” ou expressão equivalente; e no caso dos trabalhos de *review* – exame simplificado, a opinião é expressa de forma negativa, declarando-se que “nada chegou ao conhecimento que leve a concluir que as demonstrações financeiras não apresentam...” ou expressão equivalente.

Síntese:

O conceito de auditoria financeira tem evoluído ao longo dos tempos, sendo definido como uma análise ou exame independente às DF de uma entidade em conformidade com as normas em vigor, elaborado por um profissional qualificado na actividade, sobre as quais expressará uma opinião revelando a posição financeira da entidade, que se pretende que seja credível.

Não é certa a origem da actividade de auditoria a nível mundial, no entanto, foi no século XIV, em Inglaterra, que surgiu pela primeira vez na História a figura do auditor, ou seja, foi criado o Auditor do Tesouro. Posteriormente seguiram-se diversos acontecimentos decorrentes da actividade de auditoria. Assim, já no século XIX, assistiu-se a um desenvolvimento notável desta actividade, decorrente do progresso da indústria e da revolução industrial. Nessa altura o crescimento de empresas industriais e comerciais foi exponencial, pelo que um dos factores críticos de sucesso apontados era a obtenção de financiamento para desenvolvimento da economia.

Após a crise de 1929, a economia estava fragilizada, sendo necessário restabelecer a confiança dos mercados e dos investidores, de modo a criar um sistema para constituir a

responsabilidade legal do auditor. É criada a entidade reguladora da profissão nos EUA, a SEC, que tornou a profissão do auditor muito importante. Mais tarde são criados institutos como o AICPA, com o objectivo de desenvolver normas de contabilidade e de auditoria.

No final do século XX, grandes escândalos financeiros e actividades fraudulentas afectaram a credibilidade da profissão do auditor, perante os investidores e a sociedade em geral. Assim, em 2002 foi aprovada a Lei de Sarbanes-Oxley, que veio alterar o modo como se auditava. Esta norma procurou voltar a credibilizar o auditor. O conceito do *expectation gap* está associado à crise de confiança dos investidores e da sociedade no trabalho do auditor, ou seja, as diferenças de expectativas entre a sociedade e o auditor referente ao trabalho e às responsabilidades do mesmo.

Por fim, foi abordada a auditoria financeira em Portugal, isto é, foi realizada uma síntese da evolução histórica da auditoria no nosso país.

Capitulo III

Apresentação da Entidade de Acolhimento

CAPÍTULO III – APRESENTAÇÃO DA ENTIDADE DE ACOLHIMENTO

Este capítulo apresenta resumidamente a história da multinacional de auditoria Ernst & Young, desde o historial dos seus fundadores individualmente até a formação desta empresa.

Actualmente, a EY é uma das *Big 4*, ou seja, uma das quatro maiores empresas no sector, e a 9ª melhor empresa a actuar nos EUA. A EY presta serviços em mais de 140 países e o seu quadro é constituído por 141 mil funcionários em todo o mundo que partilha os valores da empresa.

A EY Global Limited (EYG) é uma entidade central da rede da EY, constituída de acordo com as leis do Reino Unido. Esta entidade não presta serviços mas coordena todas as firmas-membro da rede. O objectivo desta entidade é divulgar e promover os serviços de alta qualidade da multinacional.

Este capítulo também aborda a EY (uma firma-membro da EYG) em Portugal, com serviços prestados a diversas entidades de variados sectores.

3.1. Historial da Ernst & Young a nível internacional

A história da Ernst & Young (EY), remonta ao século XIX, com os seus fundadores: Arthur Young e Alwin C Ernst.

Arthur Young nasceu em 1863 na cidade de Glasgow, Escócia, onde estudou Direito. Posteriormente, em 1890, muda-se para os EUA, onde inicia uma carreira em Contabilidade. Dezasseis anos mais tarde, juntamente com o seu irmão Stanley, funda a empresa Arthur Young & Company, na área da Contabilidade. Mais tarde, Young posiciona-se como consultor de negócios.

Alwin C Ernst nasceu em 1881, Cleveland, EUA. Quando deixou de estudar, trabalhou como bibliotecário, mas em 1903 fundou uma pequena empresa de Contabilidade pública, com o seu irmão Theodore, denominada por Ernst & Ernst. Ernst foi pioneiro na ideia que a informação contabilística era importante nas decisões empresariais e que poderiam fazer a diferença entre as organizações.

Ambos os fundadores afirmavam que seriam os seus colaboradores o sucesso das suas empresas. Deste modo em 1920, a empresa de Alwin C Ernst declaravam que o sucesso da sua organização dependia na sua totalidade da capacidade e indústria das pessoas que lá trabalhavam. Na mesma linha de pensamento Young, fundou uma escola de profissionais para o desenvolvimento dos mesmos, sendo que em 1930, recrutou pessoal das universidades com capacidades técnicas e especializadas.

Em 1924, as duas empresas pretenderam entrar no mercado internacional de modo a conquistar clientes por todo o mundo. Assim executaram uma aliança (entre muitas que

conquistaram) com entidades britânicas: Young com a empresa Broads Paterson & Co e Alwin C Ernst com Whinney Smith & Whinney.

Ernst e Young, faleceram em 1948, no entanto as suas filosofias permaneceram e deram origem em 1989 à entidade mundialmente conhecida Ernst & Young. Esta entidade posicionou-se internacionalmente, com clientes e escritórios em todo o mundo.

O lema “Duas pessoas. Uma visão”, significa exactamente a união das empresas de AC Ernst e Young, originando a Ernst & Young (EY).

Em 2004, a entidade passou a actuar também na América do Sul, com a criação da *South America Sub Area* (SASA), de modo a oferecer melhores serviços e tornar-se cada vez mais competitiva.

Nos dias de hoje, a empresa integra nos seus quadros 141 mil colaboradores que partilham as ideias e filosofias dos seus fundadores, ajudam os seus clientes na melhoria da actividade empresarial.

A EY é uma das empresas líderes na prestação de serviços profissionais de auditoria, impostos, avaliação de risco, transacções e assessoria/consultoria. (EY, 2011)

A revista Forbes¹ revela um ranking, referente a 2009, onde a EY é considerada a 9ª maior empresa dos EUA, sendo a segunda maior no sector dirigido à prestação de serviços referente a negócios.

3.2. A Estrutura da Organização Global

A EY é a uma organização global de firmas-membro da EY Global Limited (EYG), constituída de acordo com as leis do Reino Unido. A EYG é uma entidade central de toda a rede da EY, que não presta serviços aos clientes, mas que coordena as firmas-membro e a cooperação entre as mesmas.

Como a EYG, não presta serviços o seu objectivo é divulgar e promover os serviços de alta qualidade em todo o mundo, prestados pelas firma-membro. Estas firmas seguem os regulamentos da EYG, mas esta é uma entidade independente.

A EY, definiu uma estratégia global de modo a garantir um serviço prestado eficiente e eficaz. Deste modo, as firmas-membro são organizadas e agrupadas em quatro grandes áreas geográficas: as Américas, Ásia-Pacífico, EMEIA (Europa, Médio Oriente, Índia e África) e Japão. A EMEIA inclui firmas-membro de 90 países, sendo que a mesma é constituída por 12 Sub-Áreas. A EY Portugal faz parte da EMEIA e especificamente da Sub-Área Mediterrânica.

¹ Informação disponível em www.forbes.com/lists/2010/21/private-companies-10_rank.html.

Os principais órgãos globais da EYG: Conselho Consultivo Global, Executivo Global, Comitês do Executivo Global e Grupo de Prática Global.

O Conselho Consultivo Global aconselha a EYG sobre políticas, estratégias e outros aspectos importantes. Fazem parte deste conselho *partners* (sócios das firmas-membro) das áreas geográficas anteriormente mencionadas e representantes não executivos (estes são nomeados por um comité próprio).

O Executivo Global reúne funções de liderança da EY e serviços. É Presidido pelo Presidente e *Chief Executive Officer* (CEO) da EYG, inclui também os *partners* com funções de gestão na área geográfica respectiva, os vice-presidentes das linhas de serviço globais de auditoria, consultoria, serviços de consultoria fiscal e de apoio às transacções.

Os Comitês do Executivo Global, segundo o Relatório de Transparência de 2010 da EY Portugal, são presididos por membros do Executivo Global e que reúne representantes das cinco áreas, os Comitês do Executivo Global são responsáveis por fazer recomendações ao Executivo Global. Existem comitês para as Pessoas, Qualidade e Gestão de Risco, Mercados, Operações e Finanças, Auditoria, Consultoria, Serviços de Consultoria Fiscal e de Apoio a Transacções.

O Grupo de Prática Global reúne os membros do Executivo Global, dos Comitês do Executivo Global e os líderes das Sub-Áreas. (EY, 2011). O Grupo de Prática Global pretende garantir um entendimento comum entre as firmas-membro dos objectivos estratégicos da EY e consistência de execução em toda a organização.

3.3. A EY em Portugal

A EY em Portugal, é uma firma-membro da Ernst & Young Global Limited (EYG), denominada por Ernst & Young Audit & Associados – SROC, SA (designação adoptada neste relatório para esta entidade, EY PT) cuja natureza jurídica é de sociedade anónima, constituída de acordo com o art.º 271 e seguintes do Código das Sociedades Comerciais (CSC). A organização tem sede social na Avenida da República, nº 90, 6º andar, em Lisboa e conta com outro escritório na cidade do Porto. Encontra-se inscrita na OROC sob o número 178.

A rede da EY em Portugal também conta com outra firma-membro da EYG, denominada por Ernst & Young, S.A.

A EY PT detém um capital social, no valor de 1.105.000 euros (EY, 2011a) detido por 83% de accionistas ROC e 17% de accionistas não ROC, embora auditores registados em países membros da UE.

A EY PT é administrada por um Conselho de Administração, composto por sete accionistas, estando a fiscalização a cargo de um Fiscal Único. O mandato destes órgãos sociais é de apenas um ano (EY, 2011a).

Desde a sua fundação que os recursos humanos são a razão de sucesso para a empresa, e como tal a EY aposta na formação contínua de todos os seus colaboradores. Assim a empresa continua a desenvolver o EYU, ou seja, um quadro global de gestão de carreiras, o que significa que são oferecidas oportunidades de trabalho adequadas à aprendizagem e formação dos colaboradores (EY, 2011a). A EY expandiu o sentido de formação na vertente da orientação e acompanhamento desde o momento que as pessoas são recrutadas ao longo das várias fases da sua carreira. O acompanhamento ajuda a transformar conhecimentos teóricos em experiência prática, sendo assim é exigido aos profissionais mais experientes (conselours) que acompanhem e orientem os profissionais menos experientes.

A EY avalia os seus colaboradores através do processo de gestão de desempenho, no qual definem metas para o seu trabalho, recebem *feedback* dos colegas mais experientes e discutem o seu desempenho. A EY possui ainda uma ferramenta interna de avaliação de desempenho, designada por Processo de Gestão de Desempenho e de Desenvolvimento (PMDP), que ajuda os colaboradores a crescerem profissionalmente, uma vez que em conjunto com o seu conselours identificam oportunidades para um maior desenvolvimento.

A EY PT presta serviços, nos sectores das águas, fundos de investimento (mobiliários e imobiliários), sociedades financeiras, sociedades de capital de risco, seguradoras, têxteis, ramo automóvel, ramos das cerâmicas, ramo hospitalar, entre outros, a fim de emitir CLC, Relatórios, Pareceres ou outros documentos decorrentes das funções e de interesse público. Estes documentos são assinados em nome da sociedade, por accionistas no cumprimento do art.º 105 dos Estatutos da OROC.

A EY PT presta serviços de elevada qualidade de forma independente, objectiva e ética, sendo estes os factores de sucesso da empresa. Assim, dada a crescente globalização e a evolução dos mercados de capitais, os serviços de auditoria nunca foram tão importantes. Por isso o compromisso desta empresa é oferecer um serviço de alta qualidade em tudo o que é executado, pelo que é imperativo que se continue a investir no desenvolvimento de metodologias de auditoria, ferramentas e formação de apoio.

Assim, tal como o mercado é cada vez mais exigente com os ROC, de modo a fornecerem informação ainda mais eficaz e eficiente, a EY continua sempre na procura de melhorar ainda mais os seus serviços, tornando-os sempre de excelência.

Síntese:

A história da EY, remonta ao século XIX, com o nascimento de Arthur Young e Alwin C Ernst. O primeiro iniciou a actividade empresarial com o seu irmão Stanley na área da Contabilidade, no mesmo sentido Ernst também constituiu uma empresa com o irmão Theodore e ambos já afirmavam que a informação financeira das empresas era necessária para decisões empresariais.

Embora individualmente, Ernst e Young, faziam referência ao capital intelectual das empresas, mencionando que são as pessoas que fazem o sucesso de uma empresa. Neste sentido, estes Senhores tinham uma visão futurista do tecido empresarial, pelo que o mercado deles não passava somente pelo país onde se encontravam sediados mas pelo mercado internacional. Assim, em 1924 as duas empresas partem na conquista de clientes por todo o mundo, executando alianças com outras empresas.

Em 1948, Ernst e Young faleceram, mas a sua visão e filosofia sobre o mercado empresarial permaneceu, originando em 1989 a fusão da Ernst & Young, como nos dias de hoje é conhecida. O lema “Duas pessoas. Uma visão”, significa exactamente a união das empresas de AC Ernst e Young, originando a Ernst & Young (EY).

A EY actualmente possui escritórios por todo o mundo, actuando em mais de 140 países e com 141 mil colaboradores.

A EY está inserida numa rede denominada por EY Global Limited (EYG), cuja entidade não presta serviços a clientes, mas promove os serviços da EY de alta qualidade. Esta entidade coordena todas as firmas-membro. Em Portugal, a EYG conta com duas firmas-membro: a Ernst & Young Audit & Associados – SROC, SA e a Ernst & Young, S.A., com escritórios no Porto e em Lisboa.

A EY é considerada uma das *Big 4*, ou seja uma das melhores empresas no sector e a 9ª melhor empresa nos EUA (independentemente do sector de actividade).

Capítulo IV

Prática de Auditoria

CAPÍTULO IV – PRÁTICA DE AUDITORIA

No primeiro dia na empresa Ernst & Young, na cidade do Porto, tratou-se essencialmente de questões formais relacionadas com o estágio. Deste modo, juntamente com o *Partner*, tomei conhecimento das actividades desenvolvidas em auditoria, da carteira de clientes, do sistema informático onde é documentado todo o trabalho realizado – *GAMx*, das responsabilidades, das características dos auditores, entre as quais a independência (a EY garante a não existência de relações entre os auditores e as empresas clientes) e o sigilo profissional (foi mencionado que teria acesso a informação privilegiada e por isso foi-me solicitado que assinasse um documento onde me compromettesse a não divulgar nenhuma informação confidencial) e por fim foi feita uma breve apresentação da empresa e suas instalações.

Ao longo do estágio fui executando tarefas de acordo com os objectivos traçados, sendo que as mesmas se foram diversificando à medida que o estágio avançava, uma vez que obtinha mais conhecimento sobre o trabalho a executar. O trabalho de auditoria é executado por equipas, sendo que por diversas vezes associada à equipa de auditoria estiveram presentes elementos do departamento de TAX, no entanto não tive a oportunidade de perceber as análises tratadas por eles.

O trabalho de auditoria é dividido em duas grandes fases, isto é, uma primeira fase denominada por trabalho de *ínterim* e a outra fase denominado por trabalho de *final*.

Este capítulo segue o trabalho realizado durante o estágio, que teve a duração de cinco meses, iniciado no mês de Dezembro. No entanto, grande parte das tarefas foram executadas durante a fase de *final*. Assim, apresento o trabalho realizado conta a conta e os procedimentos adoptados sob a orientação dos diversos membros de equipa.

4.1. Trabalho de *ínterim*

O trabalho de *ínterim*, incide essencialmente em questões de controlo interno, de modo a perceber como a entidade executa os seus procedimentos nas mais diversas áreas e alguns testes efectuados nesta altura.

No entanto, antes de ser iniciado qualquer teste é efectuado um trabalho de planeamento de auditoria ou de revisão de critérios se a empresa a ser auditada não for de primeiro ano. Assim de seguida apresento o trabalho efectuado de acordo com o planeamento de auditoria e o trabalho que realizei durante o estágio na EY.

Durante um mês e meio pude realizar tarefas como a preparação dos papéis de trabalho, o levantamento de narrativas, a preparação da circularização e finalmente o procedimento efectuado às contagens físicas, que de seguida apresento.

4.1.1. Planeamento do processo/trabalho de uma Auditoria

Planear uma auditoria de acordo com a ISA 300 (2009) – *Planning an Audit of Financial Statements*, significa “planear uma auditoria envolve a estratégia global para a auditoria e desenvolver um plano de auditoria”.

Na fase do planeamento de auditoria deve-se ter em atenção a natureza, extensão e tempestividade das actividades e dos procedimentos de auditoria a realizar e a direcção, supervisão e revisão do trabalho de auditoria.

É frequente definir-se duas fases de trabalho de auditoria: fase *ínterim* e *final*. Na fase *ínterim*, podem ser realizados procedimentos analíticos a serem aplicados como procedimentos de avaliação de risco, compreensão geral dos regulamentos aplicáveis à entidade, determinação da materialidade, outros procedimentos a nível das asserções para as classes de transacções, saldos de contas, entre outros.

A ISA mencionada refere ainda que num trabalho de auditoria, nesta fase inicial, deve-se ainda averiguar acerca da continuidade das relações com o cliente, do trabalho a realizar e do cumprimento dos requisitos éticos. Assim, um adequado planeamento em auditoria demonstra que no trabalho a desenvolver as áreas de maior relevo terão uma atenção especial, onde podem ser identificados potenciais problemas. Nesta fase de planeamento, o auditor deve ainda, definir a equipa de trabalho e distribuir as tarefas pelos membros da equipa, de modo a que o trabalho seja completado de forma expedita e dentro dos prazos previstos.

Numa fase preliminar do trabalho a desenvolver, prevê-se que o revisor/auditor tenha o devido conhecimento do negócio do cliente bem como o meio/ indústria em que se insere. A ISA 315 (2009) - *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment* – menciona que o auditor deve entender o negócio do cliente e seu meio envolvente para que identifique e determine os riscos de distorção material das DF, de modo a compreender na sua plenitude os acontecimentos, transacções e práticas que têm efeitos nas DF.

O conhecimento do cliente passa também pelo aspecto tecnológico, isto é, o auditor deve entender os sistemas de informação utilizados pelo cliente, onde se encontram registadas, processadas e relatadas transacções/registos contabilísticos utilizados pela entidade na preparação das suas demonstrações financeiras.

Outro aspecto importante é perceber o sistema de controlo interno adoptado pelo cliente, que apesar de não eliminar a necessidade de se efectuarem testes, estes serão substancialmente menores. Um sistema de controlo interno engloba todos os procedimentos adoptados pelo órgão de gestão de uma empresa que auxiliam a atingir os objectivos de gestão de assegurar a condução ordenada e eficiente do seu negócio.

Importa mencionar que num planeamento de auditoria deve-se prever a hipótese de fazer ajustamentos ao logo dos trabalhos a serem executados, essencialmente no caso de primeiras auditorias, onde existe um desconhecimento da realidade da empresa por parte do auditor.

Seguidamente, abordo o tema da materialidade e risco, num processo de auditoria, onde podem ser identificados possíveis erros existentes.

4.1.2. Materialidade e Risco

4.1.2.1. Materialidade

De acordo com a DRA 320 (§4, 1999) – “Materialidade de Revisão/Auditoria” – “a informação é material se a sua omissão ou distorção influenciarem as decisões económicas dos utentes, tomadas com base nas demonstrações financeiras. A materialidade depende da dimensão do elemento ou do erro, ajuizado nas circunstâncias particulares da sua omissão ou distorção. Por conseguinte, a materialidade proporciona um patamar ou ponto de corte, não sendo uma característica qualitativa primária que a informação deva ter para ser útil”.

O auditor deve usar o seu julgamento profissional na determinação da materialidade, tendo em conta a mesma e a sua relação com o risco de auditoria. O cálculo da materialidade é definido na fase de planeamento num processo de auditoria, sendo que poderá ser revisto quando for conveniente. Não existem regras específicas de cálculo com limites mínimos de materialidade, o que significa que a aferição da materialidade depende do julgamento profissional, mediante os critérios observados perante o sector e outras características onde a entidade a ser auditada está inserida. O cálculo da materialidade depende da entidade e seu meio envolvente, no entanto, para este cálculo existem alguns indicadores mais utilizados, como o caso do Resultado Antes de Imposto (RAI), total de rendimentos, total de capital próprio, entre outros, sobre os quais recai uma percentagem que normalmente é identificada de 5% a 10%.

A materialidade pode ser compreendida em termos quantitativos e qualitativos. Relativamente aos primeiros, significa que a materialidade associada às distorções reflecte-se no Balanço e nas Demonstrações dos Resultados. Em termos qualitativos, a materialidade reflecte-se, no anexo por via de inadequadas divulgações de informações referentes às quantias constantes no Balanço e Demonstração dos Resultados. Uma distorção, neste caso, pode ser considerada material, se estiver perante fraude, irregularidades no cumprimento de regulamentos ou leis aplicáveis.

Cabe, portanto, ao auditor encorajar a correcção de todos os erros ou omissões encontrados, bem como as possíveis diferenças apuradas no trabalho de auditoria, mesmo que não sejam materialmente relevantes.

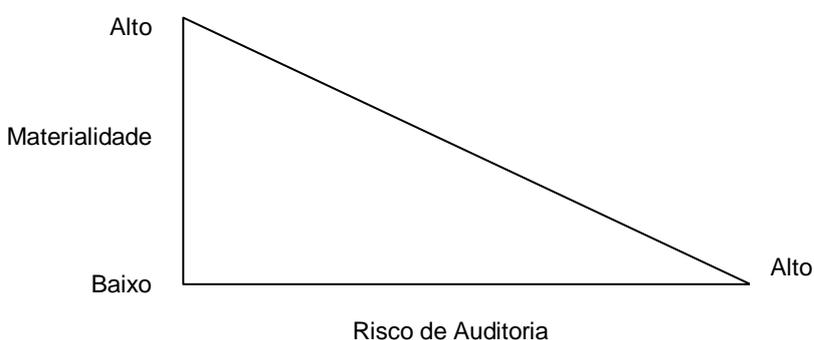
4.1.2.2. Risco de auditoria

O risco de auditoria e a materialidade estão directamente relacionados. Assim, de acordo com a DRA 400 (§5, 2000) – “Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria”, o risco de auditoria consiste na

“susceptibilidade do revisor/auditor dar uma opinião de revisão/auditoria inapropriada quando as demonstrações financeiras estejam distorcidas de forma materialmente relevante”.

Segundo a DRA 320 (§10, 1999) – “Materialidade de revisão/auditoria”, existe uma relação inversa entre a materialidade e o nível de risco de auditoria, o que significa, que quanto maior for o nível de materialidade menor será o risco de auditoria, e vice-versa (ver figura 3). Esta norma menciona ainda que “o revisor/auditor toma em conta a relação inversa materialidade e risco de revisão/auditoria quando determina a natureza, extensão, profundidade e oportunidade dos procedimentos de revisão/auditoria”.

Figura 3: Relação entre Materialidade e Risco de Auditoria



Fonte: Costa (2010). Auditoria Financeira – Teoria & Prática, 9ª Edição.

O risco de auditoria compreende três componentes: 1) risco inerente; 2) risco de controlo e 3) risco de detecção.

De acordo com a DRA 400 (2000) - “Avaliação do Risco de Revisão/Auditoria”, o risco inerente consiste na susceptibilidade de um saldo de conta ou classe de transacções conter uma distorção que possa ser materialmente relevante, estando relacionado com informações individuais, assumindo que o controlo interno não existe na entidade.

O risco de controlo está relacionado com a eficácia do controlo interno desenhado pelo cliente, pelo que um controlo interno bem traçado significa reduzir o risco de controlo. De facto, ao nível deste tipo de risco, uma distorção materialmente relevante, não será prevenida ou detectada e corrigida atempadamente pelo controlo interno.

O risco de detecção significa que o auditor pode não conseguir detectar um erro material, através de procedimentos por ele traçados, sendo que depende em parte deste profissional de auditoria, visto que pode alterar ou melhorar os seus procedimentos com o objectivo de reduzir o risco.

Pode-se concluir que o risco inerente e de controlo, existem independentemente das auditorias realizadas às DF, uma vez que se relacionam directamente com o negócio da empresa e com a existência de um sistema de controlo interno e de este identificar os possíveis erros existentes. O risco de detecção está relacionado com os procedimentos que o auditor realiza,

sendo que os possíveis erros detectados variam conforme o seu juízo profissional e a sua actuação.

Pode-se ainda afirmar, que existe uma relação inversa entre o risco de detecção e o risco combinado do risco inerente e o risco de controlo, o que significa que quando estes forem altos, o risco de detecção aceitável terá que ser baixo, de forma a reduzir o risco de auditoria a níveis aceitavelmente baixos.

O quadro que de seguida apresento, representa, a relação das componentes do risco de auditoria:

Quadro 3: Determinação do Risco Inerente e de Controlo

		Avaliação pelo revisor/ auditor do risco de controlo		
		Alto	Médio	Baixo
Avaliação pelo revisor/ auditor do risco inerente	Alto	O mais baixo	Mais baixo	Médio
	Médio	Mais baixo	Médio	Mais alto
	Baixo	Médio	Mais alto	O mais alto

Fonte: Costa (2010:214). Auditoria Financeira – Teoria & Prática, 9ª Edição.

Assim, quando o risco de controlo e inerente são altos, o risco de detecção (representado no quadro 3 pela zona sombreada) é considerado baixo, a fim de reduzir o risco de auditoria para níveis baixos. No entanto, o risco de auditoria pode ser aceitavelmente baixo, quando o risco de controlo e o risco inerente são baixos mas o risco de detecção apresenta um nível alto.

4.1.2.3. Risco associado às Asserções

Ao longo do tópico materialidade e risco, menciona-se a palavra asserção, deste modo importa salientar o que significa e o que o auditor verifica durante todo o processo de auditoria. Assim, asserção significa uma afirmação categórica ou alegação, uma posição que se julga verdadeira.

Assim, o revisor/auditor utiliza as asserções de forma a avaliar os vários riscos de erros existentes em cada área de actuação, assim como na execução de novos procedimentos de auditoria (ver tópico 4.1.3.).

Num trabalho de auditoria, a recolha de provas tem um papel fundamental, uma vez que o revisor/auditor apenas emite uma opinião a partir dessas provas recolhidas ao longo do processo de auditoria, onde o auditor valida (ou não) as asserções contidas nas DF e salvaguardar os trabalhos realizados por este profissional. A recolha de provas ou prova de auditoria, tem o significado de evidência, ou seja, demonstrar ou confirmar a verdade de um facto.

Segundo Albuquerque *et al.* (2008), as asserções podem ser divididas em três categorias:

- 1) Asserções relativas a classes de transacções e acontecimentos durante o período em causa:
 - Ocorrência: as transacções e acontecimentos que se encontram registados ocorreram de facto e estão relacionados com a entidade;
 - Plenitude: todas as operações e acontecimentos que deviam ter sido registados foram de facto registados;
 - Exactidão: valores e outros dados relacionados com as transacções e acontecimentos registados foram apropriadamente registados;
 - Corte: transacções e acontecimentos foram registados no período contabilístico a que dizem respeito;
 - Classificação: transacções e acontecimentos foram registados nas contas apropriadas;

- 2) Asserções relativas a saldos de contas no final do período:
 - Existência: activos, passivos e interesses no capital próprio existem de facto;
 - Direitos e obrigações: a entidade detém ou controla os direitos sobre os seus activos, e os passivos representam as obrigações da entidade;
 - Plenitude: todos os activos, passivos e interesses no capital próprio que deviam ter sido registados foram de facto registados;
 - Valorização e imputação: activos, passivos e interesses no capital próprio estão incluídos nas DF por quantias apropriadas e quaisquer ajustamentos resultantes de valorização ou imputação foram apropriadamente registados.

- 3) Asserções relativas à apresentação e divulgação:
 - Ocorrência e direitos e obrigações: acontecimentos, transacções e outros assuntos divulgados ocorreram de facto e estão relacionados com a entidade;
 - Plenitude: todas as divulgações que deviam ter sido incluídas nas DF foram de facto incluídas;
 - Classificação e compreensibilidade: a informação financeira foi apresentada e descrita de forma apropriada, e as divulgações encontram-se claramente expressas;
 - Exactidão e valorização: informações financeiras e outras foram apropriadamente divulgadas e quantificadas.

Todas as asserções têm um papel importante no trabalho de auditoria. Cabe ao auditor analisar e verificar se as mesmas ocorrem durante todo o processo, na determinação e recolha de prova que serve de apoio à emissão de opinião.

4.1.3. Procedimentos de Auditoria

Os procedimentos de auditoria são um conjunto de mecanismos técnicos com base nos quais o auditor obtém evidências ou provas que sejam suficientes e adequadas para fundamentar a sua opinião sobre as DF auditadas. Assim, a profundidade destes procedimentos dependem de cada

entidade e do sistema de controlo interno que a mesma implementou e da sua eficácia. Estes procedimentos dependem ainda do julgamento que cada auditor faz do trabalho de auditoria a desenvolver e da experiência da sua equipa.

Os procedimentos de auditoria podem ser classificados em Testes de Observância e Testes Substantivos. Relativo aos primeiros o auditor tem que verificar a existência, efectividade e continuidade dos controlos internos. Quanto aos testes substantivos, estes têm como finalidade a obtenção de evidências quanto à suficiência, exactidão e validade das informações financeiras da entidade.

Na aplicação dos testes mencionados, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos de auditoria:

1) Segundo a DRA 510 (§19, 1998) – “Prova de Revisão/Auditoria”, a *inspecção*, “consiste no exame dos registos, dos documentos de suporte e dos activos tangíveis” como por exemplo: verificar os lançamentos efectuados na contabilidade das operações; analisar o suporte documental como facturas, extractos bancários, títulos de crédito, etc. Relativo ao exame executado face aos activos fixos tangíveis, pretende-se verificar a existência do mesmo activo como o caso de máquinas, equipamentos, mobiliário, entre outros, que se encontram contabilizados neste tipo de activo. O activo intangível também é verificável por meio de análise efectuada à documentação que comprova que aqueles direitos são efectivamente da entidade.

Cabe ao auditor acompanhar as contagens efectuadas ao inventário por parte da entidade, sendo que o profissional de auditoria apenas executa contagens com base em testes e amostras.

2) Segundo a DRA 510 (§19, 1998) – “Prova de Revisão/Auditoria”, a *Observação*, “consiste em presenciar a execução por outrem de um processo ou procedimento”. A observação possibilita à auditoria prova dos procedimentos executados pela entidade. No entanto, a observação é limitada ao momento e ao facto a ser observado. Este procedimento de auditoria é usual na observação/acompanhamento de contagens físicas efectuadas pela entidade, onde para além de se verificar o que é contado, analisa-se todo o processo dessa mesma contagem.

3) Segundo a DRA 510 (§19, 1998) – “Prova de Revisão/Auditoria”, a *indagação*, “consiste em procurar obter informação, escrita ou oral, de pessoas conhecedoras dentro e fora da entidade”. Muitas vezes acontece que este procedimento é executado como uma entrevista, levantando questões previamente preparadas pelo profissional de auditoria, de modo a perceber o controlo interno existente, procedimentos contabilísticos, políticas utilizadas, entre outros.

4) Segundo a DRA 510 (§19, 1998) - “Prova de Revisão/Auditoria”, a *confirmação*, “consiste em obter respostas corroborativas da informação contida nos registos contabilísticos”. Por exemplo, quando o auditor procura confirmação directa de dívidas a receber de terceiros.

É através deste procedimento formal, que o auditor procura confirmar os saldos de contas a pagar e a receber através da circularização (bancos, clientes, advogados, seguradoras, etc). As

circularizações são um meio de confirmar saldos que o cliente tem com outra entidade, sendo enviadas cartas preparadas pelo auditor e impressas em papel timbrado da entidade a ser auditada. As respostas a estas cartas devem ser recepcionadas pelo auditor. Actualmente, a circularização é efectuada muitas vezes por correio electrónico. Com a circularização efectuada a advogados pretende-se com a mesma perceber se a empresa tem processos em litígio, pedidos de indemnizações ou questões tributárias, independentemente da informação que a administração da empresa disponibilizou.

5) Segundo a DRA 510 (§19, 1998), - “Prova de Revisão/Auditoria”, o *cálculo*, “consiste na verificação da exactidão aritmética dos documentos de suporte e dos registos contabilísticos ou na realização de cálculos separados”.

6) Segundo a DRA 510 (§19, 1998) - “Prova de Revisão/Auditoria”, os *procedimentos analíticos*, “consistem na análise e comparação de rácios e tendências significativos, incluindo a investigação das flutuações e relacionamentos que sejam inconsistentes com outra informação ou que se desviem das quantias que tenham sido previstas”.

Estes procedimentos de auditoria, podem ser utilizados como procedimentos de avaliação de risco, testes aos controlos (ver tópico 4.1.3.1.) ou procedimentos substantivos, uma vez que através dos mesmos obtemos meios de prova de auditoria, que podem ser utilizados para auditorias futuras na entidade a ser auditada.

4.1.3.1. Procedimentos substantivos

Os procedimentos substantivos são utilizados em auditoria com a finalidade de detectar distorções materiais a nível das asserções. Estes procedimentos são compostos por diversos testes entre os quais, testes de classes de transacções, de saldos de contas, de divulgações e procedimentos analíticos substantivos. Na análise aos movimentos e saldos das contas e outros registos contabilísticos, o auditor tem o propósito de avaliar a credibilidade da informação financeira contida nas DF - testes de detalhe de classes de transacções e saldos.

Os procedimentos analíticos, segundo Costa (2010:207) “consistem nas avaliações da informação financeira feitas através de análise de relações plausíveis entre dados financeiros e não financeiros”. Com estes procedimentos o auditor compara a informação financeira do ano a ser auditado com informação financeira comparável do ano anterior, com orçamentos e previsões, com informação similar dentro do mesmo sector de actividade, entre outros.

4.1.4. Preparação dos Papéis de Trabalho

Conforme a ISA 230 (2009) – *Audit Documentation*, a documentação que serve de prova ou papéis de trabalho, devem na sua globalidade levar à conclusão do auditor de modo a que este emita uma opinião mediante os diplomas legais. No nosso país, a documentação de auditoria está regulado em diversos diplomas da OROC, entre os quais a DRA 230 (1998) – “Papéis de Trabalho”.

Todo o trabalho realizado em auditoria é suportado ou com base informática ou com base papel, sendo que este último arquivado por dois tipos diferentes: a) dossier permanente, b) dossier corrente.

O Dossier Permanente (PF) é um arquivo de informação da empresa a ser auditada de carácter permanente ou de interesse futuro. No início de cada auditoria as informações constantes neste *dossier* devem ser revistas e actualizadas. Contém documentos com informações gerais sobre a empresa, legislação aplicável à empresa, contratos (ex: *leasing*, financiamento, *factoring*), acordos, relatórios e orçamentos, declarações obrigatórias (Informação Empresarial Simplificada - IES, Relatório Único) controlo interno, sistemas de informação, políticas contabilísticas e planeamento e estratégia de auditoria.

O Dossier Corrente (CF) arquiva essencialmente todos os papéis de trabalho (referentes ao ano a ser auditado) dos diversos ciclos, a seguir mencionados, conforme era executado na Ernst & Young (EY): Depósitos bancários e caixa; Títulos negociáveis; Dívidas de terceiros (curto prazo); Inventário; Acréscimos e Diferimentos (activo); Saldos e Transacções com entidades relacionadas; Dívidas de terceiros (médio e longo prazo); Activos fixos tangíveis/ Depreciações e ajustamentos; Activos fixos intangíveis; Dívidas a instituições de crédito (curto prazo); Fornecedores, Accionistas, Fornecedores de imobilizado e outros credores (curto prazo); Estado e outros entes públicos e Impostos sobre os rendimentos; Provisão para outros riscos e encargos e Acréscimos e Diferimentos (passivo); Dívidas a terceiros (médio e longo prazo); *Derivates/ Hedging/ Commitments/ Contingencies*; Capital próprio; Vendas e Prestações de serviços; Variação de produção/ Trabalhos para a própria empresa, entre outros; Proveitos e ganhos financeiros; Custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas; Custos com pessoal; Fornecimentos e serviços externos e Outros custos e perdas operacionais; Custos e perdas financeiras; Outros impostos. Faz-se também a separação das confirmações externas solicitadas. Por exemplo se estiver a tratar de confirmação de saldo de cliente, é referenciado por EE, se for de fornecedores – NN e se for a observação das contagens físicas – FF.

Normalmente, de modo a adiantar o trabalho a ser executado no cliente, é-lhe enviado antecipadamente, em formato digital, um documento a solicitar diversos elementos necessários à auditoria. Conforme são recepcionados e utilizados durante o trabalho, eles são referenciados, de acordo com o tipo de rubrica a que se referem (ex: HC_NN 201 – corresponde a uma confirmação de saldo de um fornecedor circularizado), datados e assinados pelo membro da equipa que o verificou e analisou.

Nestes pedidos é solicitado o Balancete de Razão Geral (BGR), utilizado para uma posterior análise das rubricas/contas. Assim na EY, existe uma base informática, em Excel, onde é utilizado o BRG, para preenchimento numa segunda folha denominada por *Balanc* (é preenchido por contas e subcontas, no ano corrente e ano anterior), a partir daí através dos *links* já existentes esta folha preenche todas as outras, que são divididas por tipo de contas exactamente como se

encontram divididas no CF e por sua vez estas preenchem um Balanço e uma Demonstração dos Resultados. Cada folha é denominada por *Lead*, de acordo com o tipo de conta a ser tratado.

A partir deste trabalho, consegue-se efectuar um exame pormenorizado a cada conta, detalhando a mesma, de modo a perceber a que corresponde o saldo e que documentos e operações o suportam.

4.1.5. Levantamento de narrativas

Um dos procedimentos de auditoria é a realização de testes aos controlos. Assim importa salientar o que são estes testes e que provas de auditoria é que se pretende obter com a realização dos mesmos.

Os testes aos controlos são os testes que se realizam para obter prova de auditoria acerca da adequada concepção e eficaz operacionalidade do sistema de controlo interno. O auditor efectua um levantamento e procede ao registo do sistema de controlo interno (através de questionário padronizado, narrativas, fluxogramas) na entidade a ser auditada de modo a perceber se o mesmo se encontra correctamente em funcionamento. Para reconhecer este sistema, executa testes de controlo às vendas, dívidas de clientes, compras, dívidas de fornecedores e ao pessoal. Estes testes são realizados com base na técnica da amostragem, sendo que a amostra deve ser representativa do total do universo e aplicável a diferentes períodos ao longo do ano de exercício.

Uma das minhas tarefas, durante a fase *ínterim* do trabalho de auditoria, nas empresas clientes onde estive inserida, nos sectores de equipamentos desportivos, reciclagem, energias, águas, entre outros, prendeu-se com este tipo de teste, especificamente o levantamento e actualização das narrativas às áreas de compras e pagamentos, vendas e recebimentos e a área de pessoal.

As narrativas não são mais do que uma descrição por escrito, detalhada dos procedimentos contabilísticos e de controlo interno existentes na empresa, relativo a cada área.

O levantamento deste procedimento relativo à área de compras e pagamentos, consiste numa descrição pormenorizada de todo o processo de uma compra, desde perceber quais as pessoas envolvidas nesta área (pessoas responsáveis pelas compras, pelos armazéns, pela contabilização, etc), qual o sistema informático utilizado de modo a registar a compra, desde a encomenda das mercadorias, recepção das mesmas, recepção e conferência das facturas, contabilização da compra, meios de pagamento e respectiva contabilização. O levantamento destes procedimentos, é efectuado com base numa conversa tida com pessoas responsáveis pelo processo.

A par desta tarefa realiza-se um *walkthrough*, que significa passar por todo o processo de compras, isto é partir da encomenda feita ao fornecedor (escolhida aleatoriamente) e averiguar todos os passos que foram citados na narrativa de modo a detectar se existiu ou não falhas no

controlo interno. Todos os documentos utilizados para este procedimento são arquivados e referenciados, na narrativa e no *walkthrough*. (Ver Anexo 2)

O levantamento do procedimento para as áreas de vendas e recebimentos segue a mesma lógica. No caso do pessoal, o procedimento é exactamente o mesmo mas com as suas especificidades, ou seja, pretendemos obter um levantamento do controlo interno efectuado, desde perceber as pessoas envolvidas neste processo, sistema informático utilizado, número de pessoas a trabalhar na empresa, recrutamento, entendimento sobre todo o tipo de remunerações, processamento e lançamento das mesmas, tal como o respectivo pagamento.

Tal como acontece no caso das compras e pagamentos, vendas e recebimentos, aqui também é efectuado um *walkthrough*, passando por todo o processo na área de pessoal. Seleccionamos um funcionário aleatoriamente, para o qual solicitamos o processo individual onde contem a informação do mesmo, o seu contrato de trabalho, entre outros. Solicitamos ainda o último recibo de vencimento do funcionário seleccionado, onde verificamos toda a informação sobre o mesmo, o salário bruto deste funcionário, verificamos se as taxas da segurança social e de IRS estão correctamente calculadas. Ainda é analisado se as horas extras pagas no mês estão de acordo com o sistema integrado na empresa, sobre as presenças dos funcionários. Finalmente é verificado o pagamento efectuado e o respectivo processamento salarial.

4.1.6. Análise a Pessoal

Inicialmente no trabalho de *ínterim*, é realizado um teste sobre o processamento salarial, onde constam as diversas informações dos funcionários. Este teste é realizado na base de amostra, ou seja são seleccionados diversos recibos de vencimento de diferentes funcionários e de diferentes meses, onde construímos um ficheiro com essa informação e toda a informação constante nos recibos de vencimento (estado civil, todas as remunerações, horas extras, abonos, descontos), taxas aplicáveis.

Este teste visa calcular o total de remunerações, valores sujeitos a Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS), de modo a identificar as diferenças encontradas entre o cálculo efectuado pela empresa e pela equipa de auditoria. Executei este teste apenas no sector das águas.

4.1.7. Preparação da Circularização

A circularização é efectuada numa fase inicial do trabalho de auditoria com o objectivo de circularizar uma amostra representativa do total de entidades de modo a obter informação externa à empresa a ser auditada. Segundo a DRA 505 (§4, 2006) – “Confirmações Externas”, podemos definir confirmações externas como “o processo de obter e avaliar prova de auditoria por meio de uma comunicação escrita, recebida directamente de um terceiro, em resposta a um pedido de informação acerca de um dado item que afecta asserções nas demonstrações financeiras, incluindo as constantes nas respectivas divulgações. Ao decidir até que ponto deve usar confirmações externas o revisor/auditor considera as características do ambiente em que opera a

entidade auditada e a prática dos potenciais respondentes ao tratar pedidos para confirmação directa”.

As circularizações de terceiros devem ser efectuadas antes do fim do exercício, de forma a obter um maior número de respostas em tempo oportuno. As entidades de bancos, advogados, seguradoras, locadoras, empresas de grupo são sempre circularizados. No entanto, clientes, fornecedores, outros devedores e credores são seleccionados mediante determinados critérios, como por exemplo saldos de maior valor – normalmente de valor superior à materialidade, saldos contra-natura, créditos acumulados (fornecedores), entre outros. É efectuado um ficheiro (por entidade auditada) com todas as entidades circularizadas, constando os respectivos saldos, número da entidade e datas da circularização, de modo a obter um maior controlo de circularização.

São enviados ao cliente as minutas das cartas da circularização e respectivas entidades circularizadas, de modo a que as cartas sejam impressas em papel timbrado da empresa e tenham a respectiva assinatura (do responsável para o efeito), com o propósito de serem reencaminhadas para as respectivas entidades circularizadas, (Ver Anexo 3). A mencionar que nas cartas dirigidas a clientes/outros devedores faz-se referência aos respectivos saldos à data do balancete (fonte da circularização), de modo a que os mesmos possam ou não confirmar o saldo, pois o que o auditor pretende é verificar a asserção de *Existence*. No caso dos fornecedores/outros credores não é mencionado o saldo, sendo-lhes então solicitado o saldo constante nas suas contas relacionado com a entidade a auditar – o auditor com esta situação pretende verificar a asserção de *Completeness*.

De salientar que todo este processo não foi executado por mim mas sim por outros colegas com mais experiência. O tratamento das respostas recebidas, foi uma tarefa realizada por mim diversas vezes, o qual explico a seguir conforme esteja associado às diversas contas analisadas.

Assim, durante o estágio, relativamente ao tratamento de respostas recepcionadas, participei em empresas do sector de equipamentos desportivos, águas, Imobiliária, energias, turismo, cerâmicas, entre outros.

4.1.8. Contagens físicas

Durante o estágio tive a oportunidade de participar em diversas contagens físicas realizadas nas empresas clientes. Participei em contagens desde o têxtil (lojas de roupa e armazéns), equipamentos de desporto, louça decorativa, artigos de bebé, medicamentos hospitalares, cabos e respectivos acessórios (cabos de electricidade e telefone), entre outros.

As empresas no final do exercício apuram as quantidades físicas de existências que efectivamente têm em stock, sendo que para tal realizam contagens físicas aos seus armazéns. Algumas empresas realizam contagens ao longo do exercício, para um melhor controlo das mercadorias que possuem, ou seja, algumas entidades realizam inventários mensais de modo a realizarem uma manutenção aos mesmos, para que no final do ano os ajustes realizados não

sejam significativos. Este sistema adoptado pelas empresas minimiza a ocorrência de erros. No entanto, outras empresas apenas efectuam uma contagem no final de cada ano.

A realização das contagens físicas nem sempre é fácil, visto que muitas vezes a actividade da empresa não cessa para a sua realização, o que complica mais o processo de apuramento da real quantidade em stock. Nos inventários que assisti, presenciei as diferentes situações, ou seja, desde o encerramento da actividade da empresa, exclusivamente para este processo, contagens efectuadas com a empresa a funcionar em pleno e situações de contagens por amostras (efectuadas por nós, enquanto auditores) num estabelecimento aberto ao público com a possibilidade de compras na loja.

Relativamente às contagens físicas dos inventários o trabalho do auditor baseia-se em observar os procedimentos seguidos pela entidade aquando da contagem e registo dessas mesmas quantidades. Quando não pode acompanhar as contagens efectuadas pela entidade e apenas efectua uma contagem por amostra representativa de produtos, o auditor apenas regista as quantidades e verifica se alguns procedimentos foram executados.

Para perceber mais facilmente o trabalho executado aquando de uma contagem, apresento de seguida exemplos de contagem física efectuada, de modo a descrever os procedimentos gerais adoptados inerentes a este processo. Inicialmente abordarei um caso de contagens físicas efectuadas por amostras, visto que a entidade já tinha efectuado a sua contagem, e posteriormente apresento os procedimentos para contagens de acompanhamento à equipa da entidade que está a realizar o inventário.

Assim, o cliente tinha como área de negócio artigos de desporto, a qual passo a designar por ADD. Antes de efectuar qualquer contagem li o memo realizado para as contagens efectuadas no ano anterior, pois assim obtenho um melhor conhecimento da empresa e dos produtos que iria observar.

O cliente entregou-me as listagens de todos os produtos e de armazéns distintos, onde mencionava a referência do artigo, a descrição do mesmo, as quantidades respectivas e a sua valorização. Desta forma seleccionei uma amostra representativa do universo em análise, ou seja, seleccionei os artigos de maior valor em cada armazém.

Dois funcionários da empresa acompanharam-me nestas contagens, sendo que foram os mesmo que realizaram, anteriormente o inventário. Assim conforme designava um artigo para ser contado, o funcionário mostrava-me onde era e qual o artigo em questão de modo a assinalar na minha folha. Era sempre visualizado, neste caso, se as caixas estavam totalmente seladas de modo a não faltar nenhum artigo, se o código do mesmo correspondia aquele que o funcionário me indicava, verifica-se ainda como o armazém estava organizado, de modo a perceber se era fácil a identificação todos os artigos, mesmo os que se encontravam distantes (em altura), entre outros factores. Também seleccionei cinco artigos do “físico para o teórico”, isto significa que quando se faz uma contagem por amostra de modo a verificar se os artigos tidos em listagem se

encontram em armazém. Também verificámos se alguns artigos que se encontravam em armazém estão designados nas listagens e pelas quantidades correctas.

Após as contagens efectuadas, solicitei aos elementos que me acompanharam, uma assinatura nas minhas folhas de contagem de modo a garantir que este processo foi executado juntamente com elementos da entidade.

Solicitei ainda à entidade as últimas cinco entradas e saídas de mercadorias do ano, assim como as primeiras cinco entradas e saídas do ano seguinte de modo a verificar o “corte de operações”.

Na entidade LD, cuja actividade é a produção e venda de louça decorativa, não realizei testes de contagem por amostra como no anterior exemplo, mas acompanhei o inventário realizado pela entidade. Como a empresa é de grande dimensão, ou seja, tem diversos armazéns, não executei esta tarefa sozinha mas sim com uma colega da EY. Como o cliente já é antigo, já sabíamos anteriormente que existiam cinco armazéns, no entanto dois deles eram muito pequenos. A minha colega orientou o trabalho. Assim, ela contou três armazéns e eu os restantes dois (sendo um o maior da entidade que demorou um dia completo). No entanto esta contagem não foi na sua totalidade, pois dada a dimensão da entidade, era impossível cobrir a totalidade do inventário que a empresa realizava. Neste caso não obtivemos listas de contagem, mas tínhamos folhas exactamente iguais às utilizadas pela entidade, que já eram preparadas de forma a facilitar a contagem no terreno. Os armazéns onde executei a contagem eram distintos, sendo um de produtos acabados e outro de moldes (utilizados na confecção dos produtos).

O primeiro armazém estava dividido por avenidas e locais de disposição dos artigos o que facilitava a contagem. Neste caso tive muita atenção pois determinadas caixas encontravam-se abertas e a contagem era executada por peça. Foi necessário também ter em atenção as peças que se encontravam partidas e as que se encontravam obsoletas. Um procedimento tomado pela entidade, era que após a contagem a determinado tipo de artigo as equipas de contagem colocavam uma etiqueta de modo a identificar que aquele artigo já foi contado. Este procedimento era necessário pois o armazém é de grandes dimensões e existiam muitas equipas de contagem da empresa a trabalhar ao mesmo tempo, de modo a não correr o risco do mesmo artigo ser contado mais do que uma vez.

O mesmo procedimento era executado no outro armazém. Posteriormente às contagens e tal como acontecia na ADD, solicitei à equipa de contagem que representava a entidade, que assinasse as minhas folhas de contagem e solicite-lhes ainda uma cópia das folhas de contagem deles.

Verifiquei que depois as folhas de contagem dessas equipas foram “descarregadas” num sistema da entidade, para posteriormente se obter as listas com as quantidades finais.

Em ambos os casos das contagens efectuadas, tive que realizar um memo das contagens, ou seja um relatório final (Ver Anexo 4). Este relatório contém informações como: a) data, hora, local das contagens; b) pessoas responsáveis pelas contagens; c) um questionário sobre alguns procedimentos (se foram realizados ou não); d) lista dos artigos contados com as respectivas quantidades e valorizações; e) algumas observações caso necessário.

Quando apurámos diferenças entre a nossa contagem e a contagem da entidade, como foi o caso da ADD, solicitámos documentação que suportava estas diferenças. Neste caso foram vendas efectuadas.

Há também que mencionar que, em determinadas empresas, existe stock que se encontra no armazém da entidade mas que já não é sua propriedade, como o caso de mercadoria à guarda da empresa apenas para o cliente vir buscar, pois já foi vendida. Neste caso, estas mercadorias não entram para a contagem do stock, mas é preciso verificar que essa mercadoria já saiu do sistema e que foi efectuado o seu pagamento. Relativamente às compras, se verificar que a mercadoria é propriedade da entidade, a mesma deve estar registada em compras e deve ser incluída no inventário.

Quando nos deparamos com mercadorias em trânsito devemos solicitar cópia das guias de remessa e das facturas dos fornecedores, para posteriormente no trabalho de *final* serem comparadas com as guias de recepção emitidas pela empresa. No que diz respeito a mercadorias em poder de terceiros, devemos solicitar ao cliente, que este obtenha informação dessas entidades sobre as mercadorias que se encontram na posse desses.

Toda a informação sobre as contagens deve ser arquivada no CF, e o memo das contagens (em ficheiro) guardado na plataforma GAMx, para que no trabalho de *final* se realize os testes às existências/inventário da empresa. Estes testes não foram da minha responsabilidade durante o estágio.

4.2.Trabalho de Final

O trabalho de *final* assenta essencialmente em testes executados às mais diversas rubricas, de modo a perceber se as contas que a empresa apresenta estão correctamente mensuradas e segundo a legislação aplicável.

O estágio ocorreu essencialmente nesta fase de auditoria, pois o trabalho que executei na sua maioria reflecte os testes aplicados às diversas contas que a seguir apresento.

4.2.1. Análise às contas de meios financeiros líquidos

Os meios financeiros líquidos compreendem as contas caixa, depósitos à ordem, outros depósitos bancários e outros instrumentos financeiros. Quando o auditor faz uma análise a esta classe de contas sabe que a mesma está directamente ligada a um conjunto de movimentos de outros itens, relacionado com toda a actividade da empresa.

Irei abordar essencialmente caixa e depósitos à ordem, pois foram as rubricas que mais frequentemente analisei nos projectos de auditoria onde estive envolvida. No entanto, relativamente à rubrica de caixa mencionarei brevemente procedimentos gerais a seguir e o contacto que tive com esta conta. Referente à rubrica de depósitos à ordem, descreverei todo o processo da prática que obtive, desde as respostas à circularização e respectiva reconciliação (caso necessário), entre outros procedimentos.

Tal como mencionei anteriormente, através da base informática em excel, e após carregado o balancete da respectiva empresa a ser auditada, conseguimos perceber o saldo correspondente a estas duas rubricas.

Relativamente ao valor em caixa, apenas deve incluir notas de banco, moedas metálicas de curso legal e cheques para depositar. Apenas devem se efectuar através da conta caixa, pagamentos não muito significativos pelo que os pagamentos normais a terceiros ou eventuais de elevado montante, devem ser efectuados por bancos, ou seja, através de transferência bancária ou de cartões de débito e/ou crédito. Portanto, a empresa deve constituir/implementar um sistema de “fundo fixo de caixa”, sendo o mesmo repostado periodicamente.

A empresa deve garantir um responsável para manutenção do caixa, sendo que movimentações na mesma devem ser previamente autorizadas de modo a acautelar um eficaz controlo interno. Na análise à conta caixa deve-se verificar o que a mesma contém e identificar possíveis movimentos pouco correntes, para os quais temos que obter justificações.

Em auditoria, os procedimentos a realizar nesta conta são, na fase de *ínterim*, perceber o funcionamento do caixa, quem realiza a sua manutenção, que tipo de pagamentos e recebimentos são executados através do caixa, que tipo de controlo interno é que a empresa tem sobre esta rubrica, entre outros. Tal entendimento é recebido através das narrativas que executamos nessa fase, quando questionamos a pessoa responsável pela mesma. Normalmente, procede-se a uma inspecção física do caixa, realizada de surpresa na presença dos respectivos responsáveis. Este procedimento não foi realizado por mim, por isso não tive o contacto com esse género de contagens.

Nas empresas clientes onde estive, o saldo de caixa normalmente representava valores muito baixos, pelo que não foi necessário executar uma análise muito pormenorizada. No entanto, caso o saldo tivesse um valor significativo teríamos que observar os movimentos ocorridos e perceber a razão pela qual esta rubrica apresenta esse montante. Também teriam que ser solicitados as folhas de caixa, assinadas pelo responsável financeiro, e cruzar os valores contidos nestas folhas com o saldo apresentado na rubrica – procedimentos executados já na fase de *final*.

No que diz respeito à rubrica de depósitos à ordem, a auditoria pretende a confirmação dos saldos apresentados em depósitos bancários, outros activos financeiros, responsabilidades de financiamento e *leasing* (se for o caso), junto das instituições de crédito/bancárias. A data destas

confirmações de saldos deve ser a mesma que a das demonstrações financeiras, normalmente, 31 de Dezembro.

Os procedimentos a seguir mencionados, dizem respeito ao trabalho efectuado durante a fase de *final*.

Normalmente as empresas trabalham com diversos bancos, e dessa forma, decompomos o saldo constante nesta rubrica. Assim, após recepcionarmos a resposta² à circularização de bancos, verificam-se se os valores constantes nessas repostas coincidem com o saldo constante na contabilidade da entidade. Analisam-se se existem diferenças, e nestas situações solicitam-se as reconciliações bancárias à entidade. Da resposta recepcionada analisa-se todas as restantes informações e a lista de assinaturas actualizada e se estas são coincidentes com a informação que temos sobre o cliente.

Após recebermos as reconciliações bancárias (as quais são elaboradas com base na resposta do banco), procedemos à verificação de todos os valores e respectivos cálculos da mesma. As diferenças encontradas entre o saldo do banco e da entidade, estava normalmente relacionado com pagamentos efectuados por via de cheque (cheques em trânsito) que à data da circularização ainda não tinham sido descontados ou juros creditados no banco que não se encontravam registados na contabilidade por falta de documento comprovativo, entre outras situações. Deste modo, importa perceber a que dizem respeito os valores em aberto de modo a justificar as diferenças – junto do respectivo responsável – e solicitar os extractos bancários subsequentes de forma a confirmar se houve regularização desses montantes.

Outro procedimento realizado em auditoria referente a esta rubrica, relaciona-se com os extractos bancários previamente solicitados. Assim, analisamos os extractos desde quinze de Dezembro até quinze de Janeiro, de modo a observar todos os movimentos realizados por meio de bancos. Através deste procedimento, questionamos o respectivo responsável sobre os movimentos de maior valor de forma a obter um perfeito entendimento sobre esses montantes.

O tratamento de toda a informação exige uma referência, para que quando a mesma for arquivada seja simples a sua pesquisa e de fácil interpretação pelos posteriores utilizadores. Sendo assim, no CF agrupamos toda a informação conjuntamente no separador respeitante a bancos (letra C ou CC, no caso da confirmação de saldos). A análise efectuada a bancos (sobre as conciliações bancária e respostas de bancos) é documentada num ficheiro separado, (ver anexo 5) e depois arquivado na plataforma informática utilizada na EY onde documentamos todo o trabalho realizado.

² Determinados bancos podem não responder à carta de circularização, pelo que deve ser enviada uma 2ª via da mesma carta. A direcção financeira ou a administração deve ainda insistir telefonicamente para obtenção dessa resposta

Realizada a auditoria aos meios financeiros líquidos, podemos afirmar que as asserções constantes nesta área e mais relevantes são Existência, Cut-off e Plenitude. Assim sendo, o saldo final apresentado está correctamente mensurado e apresentado no Balanço e perfeitamente divulgado, conforme o normativo aplicável.

4.2.2. Análise de compras de bens e serviços e dívidas a pagar

4.2.2.1. Análise à conta de fornecedores

Relativo às dívidas a pagar, especificamente a rubrica de fornecedores, tal como mencionei neste capítulo respeitante ao trabalho de *ínterim*, são alvo do processo de circularização. Deste modo, após obter o balancete de fornecedores, são seleccionados aqueles que são sujeitos à circularização, através do processo referido.

Respeitante ao trabalho de *final* e após recepcionadas as confirmações de saldos dos fornecedores, actualizamos o ficheiro de controlo de circularização de fornecedores (onde contém informação como o nome do fornecedor, a referência do mesmo, se a carta de circularização foi enviada e se recepcionamos a resposta a esta carta de circularização – ver anexo 6) e procedemos à análise desta rubrica.

Para a análise a esta rubrica, construímos um ficheiro de análise de circularização (ver anexo 7), onde conste os fornecedores circularizados e o saldo final dos mesmos (balancete). Desta forma, comparámos o saldo da resposta do Fornecedor com o saldo apresentado pela entidade e assim sendo poder-se-á obter dois tipos de resposta: a) concordante (significa que o saldo da resposta do fornecedor coincide com o saldo nas contas da entidade a ser auditada); b) discordante (significa que o saldo da resposta do fornecedor não coincide com o saldo nas contas da entidade a ser auditada); ou então nem sequer obter resposta.

As respostas que são concordantes, no ficheiro anteriormente mencionado surgem como “repostas de acordo”, pois significa que o saldo do fornecedor e da contabilidade coincide. Neste caso o auditor ainda verifica na carta se a mesma vem assinada. Para as respostas discordantes, solicitámos à entidade a auditar, normalmente à pessoa responsável para o efeito, a conciliação desses saldos. Sendo que para tal ou as respostas são acompanhadas de extractos e assim torna-se mais simples descobrir onde reside a diferença apurada entre saldos, ou se a resposta apresentar um mero valor, a entidade a auditar normalmente solicita nesta altura um extracto deles (fornecedor) para elaborar a conciliação de saldos.

Na maior parte dos casos, as diferenças encontradas entre o saldo do fornecedor e o saldo da entidade assenta na contabilização de facturas no fornecedor que ainda não se encontram registadas na contabilidade da empresa ou pagamentos que a empresa regista mas que só posteriormente são contabilizados como recebimentos no fornecedor.

No caso dos fornecedores circularizados e para os quais não obtivemos resposta, passamos a procedimentos seguintes, denominados por procedimentos alternativos. Significa verificar se as

facturas registadas numa data posterior à circularização, dizem respeito a mercadorias ou serviços prestados pelo fornecedor após essa data, ou se detectamos passivos não registados no período apropriado.

Com a execução de todos os testes, o auditor pretende validar o saldo dos fornecedores que foram sujeitos a circularização, de modo a justificar todas as diferenças apuradas. No entanto, se algumas diferenças encontradas facilmente são justificadas outras nem por isso, o que muitas vezes podem estar associadas a dificuldades da entidade no pagamento a fornecedores.

4.2.2.2. Fornecimentos e Serviços Externos

Os Fornecimentos e Serviços Externos (FSE) são um conjunto de aquisições de bens de consumo imediato e de serviços prestados à empresa, como o caso das subcontas de subcontratos, serviços especializados, materiais, energia e outros fluidos, deslocações, estadas e transportes e serviços diversos. As *leads* especificamente na referente a esta rubrica, contêm a informação em termos numéricos de todas as rubricas dos FSE do ano corrente a analisar e do ano comparativo (o ano anterior), através do qual construímos um ficheiro sobre a análise dos FSE.

Assim, numa primeira análise, apuramos as variações ocorridas entre o ano auditado e o ano anterior, em termos absolutos e relativos. Visto que esta rubrica se encontra directamente ligada à actividade da empresa, também é comparado a variação total dos FSE com a variação da rubrica de vendas.

Como a rubrica dos FSE é tão extensa a sua análise é efectuada com base na revisão analítica, ou seja, perceber as variações ocorridas de um ano para outro se advém da evolução da empresa ou de outro(s) acontecimento(s). A selecção dos itens a analisar tem essencialmente a ver com a importância/relevância do mesmo, com o peso que esse item tem nos FSE, com a variação do mesmo entre a comparação dos dois anos, e com base na materialidade já calculada e tendo em conta o conhecimento do negócio do cliente.

De seguida apresento algumas das subcontas analisadas no estágio e os procedimentos efectuados na sua análise, tanto em termos de revisão analítica como de análise documental, de modo a perceber se o que compõe aquela subconta é efectivamente o que deveria estar registado e se está bem mensurado.

Na subconta de subcontratos, realizamos um detalhe da conta de modo a perceber o que compõe efectivamente aquele saldo. Esta análise pode ser anual mas também mensal, o que mais visivelmente reflecte a aquisição desses serviços ao longo do ano. Perante esta decomposição, e se estivermos a auditar um grupo empresarial, pode acontecer que uma grande parte dos subcontratos seja de empresas do grupo, sendo posteriormente essa análise verificada com as contas das outras entidades envolvidas. Normalmente nesta conta realizamos procedimentos de revisão analítica, o que não significa que não se faça alguma análise documental, solicitando os documentos de suporte daqueles gastos.

Na subconta de honorários, importa perceber se os gastos efectuados se repetem ao longo do período, visto que é o mais usual acontecer. Esta rubrica compõe diversos serviços e os mesmos dependem da actividade da empresa. No entanto, podem ser advogados, auditoria, consultoria, entre outros. No caso de ser efectuada uma análise documental, e depararmos com recibos verdes, é importante que os mesmos se encontrem devidamente preenchidos.

Conservação e reparação é outra das subcontas que também analisei, dependendo da actividade da empresa, visto que em alguns casos pode não ser uma rubrica relevante. Esta rubrica engloba serviços de assistência técnica, conservação e reparação de imobilizado, como máquinas, viaturas, edifícios ou outros bens. A análise documental reflecte se o que se encontra registado nesta rubrica deveria efectivamente estar.

No caso da rubrica de ferramentas e utensílios, engloba materiais de desgaste rápido, pelo que o auditor quando analisa esta subconta deve verificar se os materiais excedem um período superior a um ano (vida útil), sendo que não devem estar registados nesta rubrica mas sim em Activos Fixos Tangíveis.

Na rubrica de Electricidade, normalmente efectuamos uma análise mensal verificando se os valores registados são coerentes, pelo que no final do ano dever-se-á ter registado, normalmente, doze facturas, respeitantes aos meses de actividade. Esta conta pode apresentar problemas no que diz respeito à especialização do gasto no mês correcto. Deve-se também ter uma conversa, com o responsável para o efeito e questionar para além da variação anual, perceber as oscilações mensais.

No mesmo sentido encontram-se os seguros, ou seja, por vezes existem alguns problemas com o regime do acréscimo, sendo que o auditor tem que verificar se o que se encontra registado diz respeito ao período em análise e se não contempla montantes respeitantes a outro ano de actividade. Deve-se ter em atenção se os seguros referentes a esta subconta não dizem respeito a seguros relacionados com o pessoal, pois estes têm que se encontrar noutra subconta - 636 Seguros de acidentes no trabalho e doenças profissionais.

Sinteticamente, cada subconta tem a sua especificidade pelo que deve-se ter muito cuidado na sua análise, associando o devido conhecimento do cliente em causa.

4.2.3. Análise de investimentos e financiamentos

Relativamente a investimentos não financeiros – Activos Fixos Tangíveis (AFT), Intangíveis e em Curso – pretendo abordar testes às depreciações, aumentos e abates de investimentos. No que diz respeito a investimentos financeiros e a financiamentos, será uma abordagem de carácter superficial, visto que não foi objecto da minha análise durante o estágio.

Todos os projectos onde participei eram numa óptica de auditoria continuada, sendo assim, o auditor deve preocupar-se com os movimentos ocorridos no ano, tendo em conta sempre o ano anterior, visto ser necessário em termos de comparativo.

Para análise dos investimentos não financeiros de modo a testar os aumentos ou diminuições, depreciações do ano e acumuladas e respectivas taxas, numa primeira fase deve-se ter conhecimento por parte da administração se houve alguma alteração relativo ao seu imobilizado e se sim quais foram.

Posteriormente a isso, solicitámos ainda o cadastro do activo fixo, onde se demonstra todo o investimento da empresa, seja Tangível, Intangível ou em Investimentos em Curso, com as respectivas depreciações do ano, acumuladas e a vida útil do bem.

Com esta informação (em ficheiro, para melhor tratamento da mesma), o auditor analisa os AFT que segundo a Norma Contabilística e de Relato Financeiro (NCRF) 7, §6, são aqueles que *“sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento a outros ou para fins administrativos e se espera que sejam usados durante mais que um período”*, o Intangível que segundo a NCRF 6, §8, são *“os activos não monetários identificáveis sem substância física”* e em Investimentos em Curso simultaneamente.

Passo a explicar todo o processo que executei na análise a estas rubricas.

Quando recepcionamos o ficheiro do cadastro do imobilizado é necessário tratar a informação lá contida de modo a ser mais simples perceber e identificar os diferentes bens da empresa (por tipo de conta dado que assim obtém-se um entendimento rápido do que representa AFT, Intangível e em Curso). Nas *leads*, podíamos observar resumidamente os saldos constantes nos investimentos e respectivas depreciações.

Dada uma explicação inicial, o primeiro passo a ser dado, é verificar se o cadastro que nos foi entregue com a informação financeira sobre o investimento cruza para a Contabilidade. Isto significa, verificarmos se o total do valor de aquisição, depreciações do ano, depreciações acumuladas e o valor líquido dos bens são exactamente iguais aos constantes no balancete.

O passo seguinte é recalculas as depreciações e verificar se as suas taxas são consistentes ao longo dos períodos, dado que pode haver tentativa de manipulação de resultados. Assim, calcula-se a depreciação para bens de anos anteriores e para bens do ano, de modo a apurar se existe diferenças entre o cálculo efectuado pelos auditores e o efectuado pela empresa. No que se refere às taxas utilizadas, separamos o tipo de cálculo, sendo que para bens de anos anteriores a 2010, verificamos a taxa a utilizar através do DR 2/90, e para bens de 2010 verificamos a taxa conforme a vida útil do bem.

Analizamos ainda os aumentos e abates ocorridos dos bens da empresa. No que diz respeito aos bens adquiridos em 2010, verificamos se a taxa no DR 2/90 corresponde ao cálculo da taxa efectuada anteriormente. Podem ocorrer diferenças a três níveis: se a diferença apurada é entre o intervalo zero e um, significa que a taxa utilizada está correcta apenas a entidade está a fazer uma amortização a taxas mínimas; se a diferença apurada for superior a um mas o valor de aquisição do bem é inferior a 1.000€, então também está correcto e trata-se de bens de valor reduzido; para

as restantes situações significa que existe um excesso de depreciação que é necessário ser calculado.

Depois é elaborado um ficheiro onde apresentamos os montantes para valores de aquisição e depreciações acumuladas por conta de 3º grau, do ano anterior, dos aumentos, abates e transferência do respectivo ano.

Quer os aumentos e quer abates de investimento, estes devem ser devidamente autorizados e aprovados. Normalmente efectuamos análise documental aos aumentos e abates de imobilizado, sendo apenas seleccionados alguns dos itens do período auditado. Assim, para os aumentos pretendemos verificar o plano de aquisições, os respectivos contratos escritos e os livros de actas dos órgãos sociais. Pretende-se ainda com os abates, verificar a respectiva contabilização analisando documentalmente, toda a informação que serviu de suporte como facturas, contratos, entre outros.

O auditor deve ainda ter em conta, no caso dos Investimentos em Curso, se após o seu término, foram transportadas para AFT, e não continuam na mesma rubrica com o objectivo de não efectuar as devidas depreciações.

Os procedimentos de auditoria relacionados com Investimentos Financeiros são abordados numa perspectiva teórica, visto que não foram objecto de minha análise. Assim, estes investimentos podem estar sob a forma de acções, obrigações e outros títulos, sendo necessário comprovar a existência dos mesmos, analisando todos os documentos comprovativos desses títulos, a forma como são avaliados e se encontram registados. A título de exemplo: acontece muito frequentemente, nas respostas de circularização dos bancos estes responderem também (pois é-lhes solicitado) de forma detalhada os títulos que a entidade tem à guarda da instituição bancária.

O ciclo de financiamento surge neste tópico de análise pois muitas vezes os investimentos são realizados com recurso a financiamentos.

A análise efectuada a financiamentos (curto, médio e longo prazo), assume um papel importante na medida que demonstra a capacidade que o cliente tem de fazer face à dívida.

Nesse sentido, a confirmação externa de saldos volta a demonstrar a sua relevância, visto que através da resposta do banco ou instituições de crédito é exibido as responsabilidades que o cliente tem para com eles. É através dessas respostas que o auditor confirma os saldos apresentados pelo banco com os saldos da contabilidade. O profissional de auditoria, normalmente recorre às actas da administração no sentido de se inteirar sobre condições de financiamento, ou então por meio dos respectivos contratos. A acompanhar esses contratos, por norma, segue uma ficha técnica, que revela todas as condições de contrato e segue um plano de pagamento de prestações. É importante mencionar, que ambos são fundamentais no sentido de calcular juros, sejam eles bancários ou de *leasing* (por exemplo), pois demonstram a periodicidade

sob a qual recaem os juros – taxa aplicada – e o *spread*. Este cálculo é importante de modo a verificar se o que o cliente registou nas suas contas foi apenas o juro (no caso de juro suportado) ou se contabilizou juntamente as despesas bancárias e comissões de gestão (o que reflecte uma contabilização errada, pois estes gastos financeiros deveriam se encontrar em Outros Gastos e Perdas de Financiamento).

Todos os contratos de financiamento não se encontram no CF mas sim no PF, uma vez que servirão de prova nas próximas auditorias a efectuar no cliente.

4.2.4. Análise de vendas, prestações de serviços e contas a receber

4.2.4.1. Vendas e prestações de serviços

A rubrica de vendas e prestações de serviços reflectem ganhos da classe 7 inerentes à actividade operacional da empresa. Apesar de não ser uma análise muito efectuada por mim, apresento os procedimentos a seguir.

O primeiro passo a considerar é a construção de um mapa mensal e comparativo com o ano anterior, através do diário de vendas e prestações de serviços. Com o registo mensal das rubricas, seleccionamos os documentos a analisar. Na análise documental, devemos averiguar se as vendas ou prestações de serviços resultam da actividade normal da empresa, se o documento em análise diz respeito ao período auditado, se o registo contabilístico se encontra correcto e pelos devidos montantes.

O auditor deve ainda analisar se as vendas/prestações de serviços são isoladas ou se o registo é contínuo ao longo do ano, pois a empresa pode ter contratos com outras entidades e esses devem ser devidamente verificados e arquivados no CF.

Também pode ocorrer nestas rubricas uma evolução não constante, ou seja, podemos verificar oscilações fortes de vendas/prestações de serviços, e nestes casos devemos obter justificações fidedignas por parte do respectivo responsável.

Devemos ainda ter atenção se as vendas registadas no período em análise são referentes ao mesmo ou dizem respeito ao período seguinte, pelo que pode ocorrer o registo de ganhos do período de actividade seguinte e serem registados no ano que se audita. Desse modo, provocaria um aumento nos resultados por rendimentos respeitantes ano seguinte.

A análise efectuada a estas rubricas requer especial cuidado, tanto no exame executado aos documentos de suporte como aos lançamentos contabilísticos, pois são contas de elevado número de transacções e de valor que podem originar manipulação de resultados.

4.2.4.2. Dívidas a receber - Clientes

Um procedimento muito importante na análise desta área é a confirmação externa de saldos devedores através do processo de circularização. A circularização de saldos devedores é efectuada a clientes, sócios, accionistas, administradores, empregados, fornecedores (saldos

contra-natura). No entanto, neste tópico abordarei essencialmente os processos de auditoria realizados à rubrica de clientes, visto ser a área que foi objecto do meu trabalho.

Após o processo de circularização e de as cartas serem enviadas para os respectivos clientes, apenas se aguardam as respostas. Quando estas são obtidas, o ficheiro de controlo de circularização de clientes é actualizado (ver anexo 6) e são comparadas com os valores registados na contabilidade.

Perante as respostas recepcionadas, o auditor pode deparar-se com três tipos de situações: respostas concordantes, respostas discordantes e não respostas.

Assim, na construção do ficheiro sobre a comparação de saldos entre a contabilidade da empresa e a do cliente, estas situações de resposta são identificadas (ver anexo 8). Perante uma resposta concordante, que significa que o saldo apurado pelo cliente é o mesmo do que a entidade revela na sua contabilidade, o auditor também verifica se a resposta vem assinada. Posteriormente a isso a resposta é referenciada, como por exemplo EE – significa confirmação externa de clientes – datada e assinada pela pessoa que analisou. A resposta é ainda referenciada para o ficheiro em construção e para a *lead* respectiva.

No caso das respostas discordantes, solicitamos ao respectivo responsável sobre as conciliações da conta, de modo a perceber o que está inerente às diferenças entre saldos. Por vezes também é necessário solicitar as conciliações de títulos a receber quando temos saldo nessa rubrica. Os itens de conciliação muitas vezes consistiam em mercadorias em trânsito ou pagamentos por parte do cliente que ainda não deram entrada na contabilidade da entidade e já foi registado no cliente. Dessa forma, solicitamos os extractos bancários posteriores à data da circularização de modo a verificar o recebimento.

A obtenção de resposta externa é muito importante, visto que são entidades externas à empresa que comprovam o saldo que as mesmas têm com a empresa. Nesse sentido, a equipa de auditoria deve insistir novamente com os clientes que não responderam à circularização. Deve ser enviado novamente uma segunda via da carta de circularização, e efectuados contactos telefónicos com o objectivo de obter a referida resposta.

Contudo, se com todas as tentativas efectuadas o cliente não enviar resposta, o auditor deve efectuar procedimentos alternativos, de modo a comprovar o saldo apresentado na contabilidade. Deste modo, é solicitado à entidade um extracto da decomposição do saldo à data da circularização (ou seja com data a 31 de Dezembro), de todos os movimentos em aberto e solicitado um extracto dos movimentos posteriores a esta data de modo a reflectirem os pagamentos efectuados pelo cliente até à data de análise. Assim, efectuamos análise documental desses pagamentos, ou seja, é pedido o documento do banco que reflecta que este montante deu entrada na entidade bancária e com a descrição de quais as facturas a liquidar. Depois de analisados todos os pagamentos (de valor mais significativo, se demonstrarem ser muitos

movimentos) e ainda continuarem em aberto facturas de montantes elevados, também fazemos análise documental a essas mesmas facturas de modo a perceber o que reflectem.

Ainda relacionado com os clientes, também se verifica a antiguidade de saldos, com o objectivo de verificar se existe o risco de incobabilidade e avaliar a razoabilidade do valor das imparidades, por parte dos clientes. Esta análise não foi executada por mim durante o estágio.

No entanto, os auditores solicitam à entidade um mapa de que reflecta a antiguidade de saldos de clientes, sendo que normalmente nos é facultado em ficheiro para melhor tratamento da informação. Este ficheiro normalmente é organizado, pelo código do cliente, pela designação do cliente e pelo saldo, sendo este organizado por períodos de vencimento.

O Código do Imposto sobre do Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), estabelece limites a cada período que recai sobre o valor em dívida do cliente, a fim de reconhecer perdas por imparidade em créditos.

A figura a seguir apresentada menciona esses limites.

Figura 4: Limites dos pagamentos em mora

Perdas por Imparidade	Mora no pagamento	Limite
Créditos em mora³	Mais de 6 até 12 meses	25%
	Mais de 12 até 18 meses	50%
	Mais de 18 até 24 meses	75%
	Mais de 24 meses	100%

Fonte: Código do IRC, art.36º, nº2.

Assim, a existência de saldos considerados de cobrança duvidosa devem ser discutidos com o respectivo responsável na empresa de modo a obter as devidas justificações.

4.2.5. Outras contas a receber e a pagar

4.2.5.1. Análise a Pessoal

Referente ao trabalho de *final*, executamos testes de modo a verificar os gastos com pessoal, ou seja, analisamos as estimativas anuais às remunerações, remunerações a liquidar, subsídio de almoço, encargos sobre as remunerações, entre outros.

Numa empresa onde tive a oportunidade de proceder a esta análise, o teste realizado tinha em conta a totalidade de meses de um período económico. O objectivo do teste era verificar se a totalidade de remunerações, estimativa de férias, subsídio de férias e natal estavam correctamente calculados e contabilizados.

³ O prazo de mora é contado desde o vencimento do crédito, sendo exigido provas de terem sido efectuadas diligências para o recebimento do mesmo.

No teste foi efectuado cálculo para 11 meses de remuneração (normal) mais 1 mês referente ao período de férias, e 2 meses referentes ao subsídio de férias e natal. O subsídio de férias e o mês de férias dizem respeito ao ano N mas são pagos em N+1, pelo que estão contabilizados em acréscimos de gastos, o restante é gasto do ano. Com o teste efectuado é verificado se a Taxa Social Única (TSU) utilizada e as remunerações apuradas estão correctas, pois depois do teste efectuado é comparado com os montantes registados na contabilidade.

Nesse trabalho as diferenças apuradas eram aceitáveis pelo que não houve nenhuma diferença a reportar.

4.2.5.2. Análise de Estado e Outros Entes Públicos (EOEP)

Segundo Rodrigues (2009), esta rubrica regista as relações com o Estado, Autarquias Locais e outros entes públicos que tenham características de impostos e taxas.

Referente a esta rubrica, como júnior analisei as subcontas: Imposto sobre o Rendimento, Retenção de Impostos sobre o Rendimento, Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), Contribuições para a Segurança Social, sendo que as restantes não foram objecto da minha análise.

Conta 241 - Imposto sobre o rendimento

Os procedimentos que realizei relativos a esta conta, foi apenas solicitar ao respectivo responsável, por indicação de colegas que posteriormente iriam analisar esta rubrica, os comprovativos de pagamento relativos ao pagamento especial por conta (PEC) e pagamento por conta (PC). Os responsáveis normalmente, retiravam do *síte* das finanças um documento que demonstrava se foram e quando foram pagos.

Tal como já mencionei, os meus procedimentos sobre esta subconta, passava somente pela solicitação destes documentos, pois não me cabia a mim analisa-los.

O Imposto sobre o Rendimento das pessoas Colectivas (IRC) apurado pela empresa resulta do rendimento obtido durante o período de tributação pelo sujeito passivo sobre o qual incide as taxas previstas no art.º 87 do CIRC.

Conta 242 – Retenção de impostos sobre o rendimento

Na análise a esta subconta o objectivo foi solicitar ao respectivo responsável o comprovativo de pagamento de IRS. Como tal, é verificado se o montante pago cruza com o valor registado na contabilidade e se foi realizado no dentro dos prazos limites.

Conta 243 – Imposto sobre o Valor Acrescentado

Esta conta regista as situações decorrentes da aplicação do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA). No trabalho de auditoria, quando surge o montante do IVA, seja a pagar ou a recuperar, é solicitado aos respectivos responsáveis o comprovativo da entrega das declarações

de IVA às finanças. O saldo correspondente nesta rubrica, pode dizer respeito a mais de um mês ou representa um trimestre (se for o caso). Na presença destes comprovativos é verificado o montante que consta no mesmo e cruzado para a contabilidade. Sendo que também é analisado se foi entregue dentro dos prazos legais, conforme o art.º 41 do CIVA.

Conta 245 – Contribuições para a Segurança Social

Esta rubrica é creditada pelas deduções à Segurança Social (SS) relativas às remunerações pagas ao pessoal, sendo debitada pelo respectivo pagamento à SS.

Assim, na análise efectuada, é solicitado à entidade o comprovativo de pagamento das contribuições à SS, de modo a comparar esse pagamento com os valores constantes na contabilidade. É analisado se o pagamento foi efectuado dentro dos prazos legalmente previstos, o que significa desde o dia 10 ao dia 20 do mês seguinte àquele a que dizem respeito. Este pagamento é também verificado segundo os extractos bancários da entidade.

No caso das dívidas ao EOEP decorrentes de acordos, os mesmos são solicitados (cópia) de modo a verificar se os mesmos estão a ser cumpridos.

Outras situações solicitadas decorrentes da análise a EOEP, é o pedido de certidões de não dívida da Segurança Social e das finanças. Este documento comprova, por meios externos à entidade, se a mesma tem pagamentos em atraso com a SS e com as finanças.

A análise a esta rubrica revelou-se muito importante no sentido de verificar se os diplomas legais em vigor estavam a ser cumpridos na íntegra por parte da empresa, de modo a garantir que o Estado e as demais entidades públicas não estão a ser lesados.

4.2.6. Análise ao Capital

Na *lead*, referente ao capital próprio, o que significa que integra desde o capital, reservas e dividendos, era efectuada uma análise sobre estas rubricas comparando com o ano anterior. Apesar de não ter sido objecto da minha análise durante o estágio, passaram por mim documentos necessários para esta análise. Por isso, irei descrever os procedimentos gerais a tomar, numa análise sobre esta rubrica.

No inicio desta análise, o primeiro procedimento a verificar é confirmar o valor de capital social, por meio da Certidão Permanente da empresa. Assim, também deve ser analisado como foi o capital efectivamente realizado.

Deve-se analisar os movimentos ocorridos nas contas de capital próprio, durante o período em análise, de modo a verificar se os mesmos foram devidamente autorizados. Para isso, é solicitado o livro de actas (ou todas as actas, no caso se ser formato digital) das assembleias, de forma a garantir que os movimentos ocorridos nas contas de capital próprio se encontram devidamente relatados nessas actas, como o caso de aumentos ou diminuições de capital, alterações nas acções da sociedade ou reservas ou ainda sobre a distribuição de dividendos.

Esta análise normalmente é efectuada na *lead* mencionada, de modo a perceber mais facilmente os movimentos ocorridos nesta conta, sempre com as devidas referências às actas ou outra documentação que reflecta essa movimentação.

4.2.7. Acontecimentos subsequentes

A NCRF 24 – “Acontecimentos após a data de balanço”, revela que os acontecimentos subsequentes ocorrem entre a data das demonstrações financeiras e a data do relatório do auditor – CLC.

Segundo Costa (2010) o auditor pode estar perante três situações:

a) Desde 31 de Dezembro (exemplo de data de referência do balanço) até à data limite da CLC, o auditor deve realizar todos os procedimentos necessários de modo a obter prova de auditoria dos acontecimentos ocorridos no ano a auditar, e os respectivos ajustamentos, reclassificações ou divulgações a ser introduzidas nas demonstrações financeiras.

b) Desde a data limite da CLC até à data limite da Assembleia-Geral para aprovação do Relatório e Contas, o auditor não é responsável por efectuar quaisquer procedimentos, no entanto, ao ter conhecimento desses factos e caso seja da sua opinião que os mesmos são materiais deve aconselhar órgão de gestão a alterar as demonstrações financeiras. No caso de não o fazer, o auditor deve solicitar ao órgão de gestão que não divulgue o relatório de auditoria de modo a ser alterado. Se mesmo assim a empresa não proceder em conformidade, é da opinião de Costa (2010), que devem ser comunicados esses factos ao Presidente da mesa da Assembleia-Geral da empresa, à Conservatória do Registo Comercial e se tratar de uma empresa cotada, então devem também ser divulgados à Comissão do Mercado de Valores Mobiliários.

c) Para os acontecimentos posteriores à data limite da Assembleia-Geral, o auditor é obrigado a questionar a entidade sobre os factos. Perante tais factos se verificar que a entidade alterou as demonstrações financeiras, então deve rever o trabalho efectuado e emitir novo relatório de auditoria, onde explica essa mesma situação. Caso se identifique que a entidade nada fez então, o profissional de auditoria deve divulgar esses factos às entidades mencionadas.

Durante o trabalho de estágio, de forma a verificar se ocorreram transacções após a data das demonstrações financeiras, cujo impacto seja significativo, foi solicitado ao respectivo responsável da entidade, que nos facultasse as pastas até aquela data do ano posterior ao ano em análise. Portanto eram examinados documentos, como as facturas recebidas e emitidas, pagamentos e recebimentos, e notas de débito/crédito. O objectivo deste trabalho era verificar se existiam documentos contabilizados ou por contabilizar, neste caso em 2011, e que digam respeito ao ano de 2010 (ano em análise), sem que tenham sido constituídos os acréscimos de gastos devidos para o efeito.

Essa verificação referente aos acréscimos de gastos era realizada pelos colegas de equipa, que analisaram essa rubrica. Todo o trabalho sobre estes acontecimentos era documentado na plataforma informática – GAMx.

Síntese:

O trabalho de auditoria desenvolvido ao longo do estágio foi brevemente apresentado neste capítulo que aqui finda.

Assim, este capítulo foi estruturado segundo o desenvolvimento de um trabalho de auditoria: fase de *ínterim* e fase de *final*. A primeira fase, dá ênfase a questões de controlo interno, ou seja, perceber quais os procedimentos seguidos pela entidade nas diversas áreas. É nesta fase inicial que se elabora o planeamento de todo o processo de auditoria a ser desenvolvido, isto significa, que é elaborado uma estratégia global para o desenvolvimento do trabalho.

Antes de iniciar essa fase o auditor deve ter um bom conhecimento de negócio do cliente e de toda a indústria/sector onde se insere, bem como de todos os sistemas de informação que a entidade utiliza.

Após este conhecimento do cliente e da continuidade das relações com o mesmo, o auditor pode realizar alguns procedimentos analíticos: a) compreensão dos regulamentos aplicáveis à entidade; b) avaliação do risco; determinação do nível de materialidade, entre outros factores.

Após o planeamento do trabalho de auditoria a desenvolver (em equipas), são efectuados alguns testes de observância, isto é, são verificados se os procedimentos de controlo interno existem e são eficazes, sendo que para tal são executados alguns testes ou procedimentos. Assim, são exemplos desses testes ou procedimentos, o levantamento de narrativas (descrição pormenorizada dos procedimentos tomados pela organização numa determinada área), testes à área de pessoal, preparação das cartas de circularização (entidades previamente seleccionadas conforme critérios definidos como o risco da entidade e materialidade) e as contagens físicas (stock da entidade).

O trabalho de *final* reflecte todos os testes executados às diversas rubricas, de modo a verificar se as contas a 31 de Dezembro apresentam a imagem verdadeira e apropriada da entidade. Deste modo, foi objecto da minha análise algumas rubricas (umas mais frequentes que outras) como Bancos, Clientes, Fornecedores, FSE, Investimento (financeiro e não financeiro), Vendas e Prestação de Serviços, Pessoal, EOEP e Capital.

No que diz respeito a Bancos, Clientes e Fornecedores (de acordo com as especificidades de cada item), executei análise referente à circularização. Mesmo quando não obtive respostas das entidades circularizadas eram efectuados testes de modo a verificar os saldos apresentados pela entidade auditada.

Respeitante a FSE, Vendas e Prestação de Serviços, a análise efectuada foi essencialmente documental, ou seja foi verificado alguns elementos que oscilavam nessas contas em relação à situação normal. A análise efectuada a EOEP, também era essencialmente documental, ou seja era verificado a decomposição dos saldos de modo a perceber a que meses dizia respeito aquele saldo e solicitado o respectivo documento para confirmação desses saldos.

Em relação à rubrica de Investimentos não financeiros foi efectuado uma série de testes, usando o cadastro do 'imobilizado', de modo a verificar as taxas de depreciação, os aumentos, os abates e as transferências destes activos. Os Investimentos financeiros era verificado o montante referente a empréstimos ou leasing de acordo com as respostas das circularizações e executados os respectivos testes aos juros (este teste foi apenas visualizado por mim).

Toda a prova obtida durante as duas fases de trabalho era arquivado, independentemente se o formato fosse papel (em pastas do CF ou do PF) ou digital (na plataforma GAMx).

Capítulo V

Reflexão final

CAPÍTULO V – REFLEXÃO FINAL

A oportunidade de realizar um estágio curricular, na multinacional EY, revelou-se o primeiro grande contacto com o mercado de trabalho, junto de profissionais de elevada qualidade. O estágio foi uma experiência enriquecedora, na medida em que me facultou competências quer a nível profissional quer a nível pessoal. Para tal, foi muito importante a minha integração na empresa, onde contei com o apoio dos diferentes membros da entidade de acolhimento.

O trabalho de auditoria requer diferentes capacidades, quer em termos teóricos, no que diz respeito a conceitos adquiridos ao longo da formação académica, quer em termos de ambiente de trabalho.

A auditoria, normalmente é realizada nos escritórios dos clientes, pelo que exige de todos os profissionais desta actividade competências de adaptação a diferentes ambientes e pessoas, requer espírito de equipa, capacidade de comunicação, métodos de trabalho e organização, capacidade de trabalho sobre pressão (*timing*), capacidade de trabalhar com ferramentas informáticas, entre outras.

Durante o período de estágio, não tive um tempo de formação propriamente dito, no entanto, todos os esclarecimentos necessários ao trabalho de auditoria eram transmitidos pelos diversos membros das equipas onde estive inserida, ao longo dos trabalhos realizados nos clientes.

Assim, as equipas com as quais tive o privilégio de trabalhar, tiveram um papel preponderante, nos trabalhos que efectuei. Sendo que os conhecimentos na áreas de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria eram meramente teóricos, antes de iniciar qualquer trabalho ou tarefa nova, os meus colegas sempre me explicaram os procedimentos a tomar e o porquê de os fazer, de modo a perceber o que estava a ser testado e qual a razão.

A ferramenta informática *GAMx*, mencionada no relatório, serve de apoio à auditoria na EY. Este *software* é muito importante, na medida que esta plataforma auxilia a documentar todo o trabalho efectuado no cliente e serve para arquivar todos os ficheiros realizados para efectuar testes à informação financeira da entidade.

Foi uma necessidade explorar esta ferramenta, visto ter tantas funcionalidades e dado a sua importância. Este *software* mereceu uma especial atenção a fim de perceber como se encontrava organizado para me ser mais fácil trabalhar nele.

Para melhor consolidar a compreensão desta ferramenta, tive o apoio dos meus colegas, que ao longo do estágio foram mencionando como documentar e arquivar todo o trabalho efectuado. Foi-me também indicado que a ferramenta podia não centrar todos os *steps* específicos para uma dada empresa, ou seja, podiam surgir situações com características específicas para entidade que se pretendia ver documentado e não existir *step* para essa situação. No entanto, a ferramenta tem a facilidade de se eliminar ou adicionar *steps* conforme o pretendido.

O percurso que tive na EY, analiso muito positivamente, pois forneceram-me competências muito importantes. No início desta caminhada testava poucas contas de modo a entender todo o processo, mas à medida que o tempo foi passando e os conhecimentos foram sendo consolidados fui analisando mais informação.

Na penúltima semana do estágio, tive uma experiência única. Foi-me dado a oportunidade de estar em campo, num cliente sozinha, o que para mim se demonstrou um grande passo, pois tinha que ser autónoma nas minhas análises.

Conclusão

O IASB foi fundado em 1973 - com a designação de IASC – por organizações profissionais de diversos países, com o intuito de responder às necessidades da harmonização contabilística.

O IASB é caracterizado por ser um organismo privado e independente, emissor de normas internacionais que desde a sua origem até os dias de hoje, evoluindo com o tempo. Durante o processo de harmonização, esta entidade teve um papel preponderante, cujo caminho foi atribulado. Inicialmente o IASB, com o intuito de ser aceite por muitos países, foram emitidas normas com diversidade de alternativas de tratamentos contabilísticos, reflexo das práticas utilizadas pelos países. Nesta altura, o IASB era alvo de críticas devido à elevada flexibilidade no tratamento contabilístico e a escassez na comparabilidade das demonstrações financeiras. Posteriormente, com o objectivo de melhorar a comparabilidade das DF, o IASB fruto de um trabalho profundo, emite normas de elevada qualidade, na tentativa de reduzir as alternativas contabilísticas das normas anteriores. Este trabalho gerou um acordo entre o IASB e a IOSCO, cujo objectivo seria o primeiro emitir um conjunto de normas de elevada qualidade, enquanto o segundo se compromete a recomendar essas normas.

A SEC mencionara que o IASB não oferecia características de qualidade nas suas normas, pelo que houve a necessidade de reestruturação. Assim em 1997 deu-se inicio a este processo e apenas em 2001 é que a nova estrutura do IASB entrou em vigor. Esta estrutura mereceu críticas da UE pela semelhança ao FASB, pelo elevado número de especialistas no *Board* e pela predominância de elementos anglo-saxónicos que compunham o *Board*. A evolução da actuação do IASB, não conquistava o mercado norte-americano, pelo que era exigido pela SEC, conciliações com as normas do FASB, na elaboração de DF de acordo com as IFRS. No entanto, o IASB e o FASB, procuraram eliminar as diferenças entre as suas normas de modo a eliminar a conciliações exigidas pela SEC.

O IASB foi também alvo de críticas pelo sistema de financiamento que possuía. Historicamente este organismo é dependente de doações voluntárias de entidades ou partes interessadas como o IFAC, empresas de contabilidade pública, empresas multinacionais e outros organismos de contabilidade e associações. Dessa forma, foram suscitando dúvidas acerca de possíveis influências exercidas indevidamente sobre o IASB, podendo reflectir-se em normas tendenciosas.

No entanto, o sistema de financiamento do IASB também evoluiu, ou seja, era necessário ter um sistema que assegurasse as actividades/funções desenvolvidas pelo IFRS *Foundation* e IASB. Foi imperativo deixar de ter um sistema de financiamento que assentasse apenas em doações voluntárias e colocava em causa a característica de independência do IASB. Por isso e uma vez que os países na sua generalidade são partes interessadas do trabalho desenvolvido pelo IASB, foi criado um sistema de financiamento para esta entidade, cujas doações advinham dos diversos países, assente em medidas económicas como o PIB nacional e a capitalização do mercado interno. Apesar dos esforços desenvolvidos esta medida foi criticada pela continuidade das

doações elevadas procederem de países anglo-saxónicos. Entre o universo de doações efectuadas ao IASB por empresas, as *Big 4* lideram.

O IFAC, organismo que indirectamente fazia parte da estrutura do IASB, através da nomeação dos seus membros, teve um papel muito importante na emissão de normalização internacional. Esta entidade criou um organismo – IAASB - cujo objectivo era a emissão de matéria normativa sobre o trabalho de auditoria. Foram criadas as ISA com a finalidade de resolver as diferenças nos padrões de auditoria entre os países. A IOSCO reconheceu a qualidade ISA e incentivou o seu uso nas multinacionais. Actualmente estas normas são reconhecidas mundialmente.

As multinacionais de auditoria estão presentes na actuação do IASB, nomeadamente na sua estrutura organizativa, no sistema de financiamento (sendo líderes nas doações, no universo das empresas) e no desenvolvimento das IFRS (*due process*). Assim, podemos concluir que estas empresas, com filiais em todo o mundo, exercem influência no IASB, uma vez que usufruem de posições dominantes neste organismo. O trabalho desenvolvido por estas empresas no IASB e o seu posicionamento no mercado levou a um maior prestígio enquanto especialistas, permitiu reduzir custos de formação, ganharam vantagem competitiva sobre empresas nacionais e aumentaram os seus serviços de auditoria e consultoria, aquando da adopção das IFRS nos diferentes países.

No que diz respeito ao enquadramento histórico de auditoria financeira, é difícil determinar no tempo as actividades que lhe deram origem. Apesar de essa actividade ter sido desenvolvida ao longo da história é na fase da revolução industrial que se assume por completo, devido à necessidade de maior controlo interno por parte das empresas e de bons procedimentos contabilísticos. É nesta fase que surge a figura do auditor com funções semelhantes à actualidade, ou seja, a sua missão visava detectar irregularidades e zelar por maior transparência na gestão das empresas.

Após a crise económica de 1929, a actividade de auditoria generalizou-se, tornando-se obrigatória para as empresas cotadas em bolsa. Após esta crise foi necessário restabelecer a confiança dos investidores, sendo criado um sistema de supervisão para a responsabilização legal do auditor. Em 1934, foi criada a SEC que tornou a profissão do auditor de elevada importância e as informações contabilístico-financeiras fiáveis e transparentes nas organizações, para divulgação à sociedade e para o mercado de capitais.

No final dos anos 70, foi autorizada a entrada de empresas multinacionais de auditoria noutros mercados, sendo criadas condições por países como a China, a Rússia e no Leste da Europa, para instalação destas empresas. No entanto, já nos finais do século XX, apoderou-se uma crise de confiança e credibilidade nas empresas e nos profissionais de auditoria, devido aos conhecidos escândalos financeiros. Assim, já em 2002 foi aprovada a Lei de Sarbanes-Oxley, no sentido de proteger os interesses dos investidores e credibilizar o auditor, ou seja, pretendia-se

que as DF apresentadas pelas empresas fossem de elevada qualidade, expondo informação financeira precisa e fiável.

A crise de confiança dos investidores no mercado de capitais e da sociedade no trabalho realizado pelo auditor, esteve presente aquando de grandes impactos na economia como o caso da crise de 1929 e dos escândalos financeiros que vieram a público como a Enron, Arthur Andersen, entre outros. Essa crise de confiança levou ao conceito designado por *expectation gap*, ou seja, as diferenças de expectativas entre a sociedade e o auditor referente ao seu trabalho e as responsabilidades do mesmo.

Referente à regulação de auditoria na UE, surge em 1984 a primeira directiva, designada por VIII Directiva, que regulava a aprovação de pessoas encarregadas da fiscalização legal dos documentos contabilísticos, vigente durante vinte e dois anos. Esta directiva foi revogada pela directiva do Parlamento Europeu e do Conselho nº 2006/43/CE, regulando de modo mais claro as obrigações do auditor, as regras sobre a sua independência e a melhor cooperação entre as autoridades da UE.

Em Portugal, a actividade de auditoria é regulada pela OROC, sendo que a revisão legal de contas cabe ao ROC. A designação de ROC surge em Portugal em 1969. A regulação desta profissão, no nosso país foi uma constante ao longo dos anos. Assim, em 1985 foi publicado o Manual do ROC que integra diversa informação, como a legislação nacional e internacional. A estrutura do normativo da OROC é composto pelo Código de Ética e Deontologia Profissional; Normas Técnicas de Revisão/Auditoria; Directrizes de Revisão/Auditoria; Recomendações Técnicas e Interpretações Técnicas.

Em última análise, o meu estágio realizado na multinacional EY em Portugal, com sede em Lisboa e escritório também na cidade do Porto, foi extraordinário na medida que proporcionou conhecimentos práticos e crescimento pessoal. A multinacional possui escritórios em todo o mundo, sendo que nos seus quadros já integram 141 mil colaboradores. A EY é considerada uma das *Big 4* no sector e a 9ª melhor empresa dos EUA.

As auditorias foram normalmente efectuadas nos escritórios dos clientes, pelo que exige dos profissionais competências de adaptação a ambientes e pessoas diferentes, espírito de equipa, métodos de trabalho e organização, competência na área de informática, entre outras.

A EY detém, para arquivamento de todo o trabalho efectuado nos clientes, um *software* denominado por GAMx. Esta plataforma foi muito importante, uma vez que para além de arquivar todos os documentos relativos às auditorias efectuadas, auxilia a documentar esse mesmo trabalho, ou seja, a pormenorizar o trabalho efectuado.

Este estágio foi o primeiro grande contacto com o mercado de trabalho, junto de profissionais de elevada qualidade. O trabalho de auditoria sempre foi efectuado em equipas, o que se tornou uma mais-valia para a minha integração e aquisição de conhecimentos práticos adicionados

aqueles que vinham da formação académica. Desde modo, os meus colegas foram sempre o pilar em qualquer altura, ou seja, foram sempre eles que explicavam o trabalho a executar e me esclareciam todas as dúvidas. A única situação mais desfavorável relaciona-se com o início do estágio, pois não tive a fase de formação que normalmente é efectuada. No entanto, essa situação foi completamente ultrapassada, pois os colegas de todas as equipas onde me inseri, colmatavam essa insuficiência com os esclarecimentos prestados.

Referências Bibliográficas

- Alali, F. e Cao, L. (2010). International financial reporting standards – Credible and reliable? An overview. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, (26), 79-86.
- Albuquerque, F., Betinho, P. e Mota, T. (2008). As Aserções e a Obtenção de Prova em Auditoria – O ciclo das vendas e dívidas a receber. *Revista Revisores & Auditores*, (41), 26-38.
- Almeida, B. e Muñoz, C. (2008). Evidence on audit expectation gaps in small capital markets: The case of Portugal. *Revista Contabilidade e Finanças*, (47), 102-111.
- Almeida, J. (2002). A auditoria legal na União Europeia: Enquadramento, debate actual e perspectivas futuras. *Revista Contabilidade e Finanças*, (28), 29-38.
- Almeida, J. E. F., Almeida, J. C. G. (2009). Auditing and earnings management: An empirical studies in publicly-traded companies audited by the big four and other auditing firms. *Revista Contabilidade e Finanças*, (20), 62-74.
- Amaral, C. (2001). Processo de harmonização contabilística internacional: Tendências actuais. *Revista Gestão e Desenvolvimento*, (10), 33-58.
- Bengtsson, E. (2011). Repoliticalization of accounting standard setting - The IASB, the EU and the global financial crisis. *Critical Perspectives on Accounting*, (22), 567-580.
- Botzen, S. e Quack, S. (2009). (No) Limits to Anglo-American accounting? Reconstructing the history of the Internacional Accounting Standards Committee: A review article. *Accounting, Organizations and Society*, (34), 988-998.
- Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, CIRC (2009). Internet: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/F3305D85-29A1-4463-B954-579E38E5B5FE/0/CIRC_Republicado.pdf.
- Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, CIVA (2008). Internet: http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/E5D4B380-F7C0-485D-95DC-46285280295A/0/IVA_REPUBLICADO_2012.pdf.
- Comissão Nacional de Supervisão de Auditoria, CNSA (2011). *Consulta Pública da Comissão Europeia sobre a Adopção das Normas Internacionais de Contabilidade*. Internet: http://www.cnsa.pt/consultas/RespostaCNSA_ISA.pdf.
- Costa, C. B. (2010). *Auditoria Financeira – Teoria e Prática*. (9ª Ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Directriz de Revisão/Auditoria 230, DRA (1998). *Papéis de trabalho*. Internet: <http://www.infocontab.com.pt/download/dra/dra230.pdf>.
- Directriz de Revisão/Auditoria 320, DRA (1999). *Materialidade de revisão/auditoria*. Internet: <http://www.infocontab.com.pt/download/dra/dra320.pdf>.

Directriz de Revisão/Auditoria 400, DRA (2000). *Avaliação do risco de revisão/auditoria*. Internet: <http://www.infocontab.com.pt/download/dra/dra400.pdf>.

Directriz de Revisão/Auditoria 505, DRA (2006). *Confirmações Externas*. Internet: <http://www.infocontab.com.pt/download/DRA/DRA505.pdf>.

Directriz de Revisão/Auditoria 510, DRA (1998). *Prova de revisão/auditoria*. Internet: <http://www.infocontab.com.pt/download/dra/dra510.pdf>.

Ernst & Young Portugal (2011 a). *Relatório de Transparência 2010*. Internet: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2010_Transparency_report/\\$FILE/Relat%C3%B3rio_Transpar%C3%Aancia_2010.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2010_Transparency_report/$FILE/Relat%C3%B3rio_Transpar%C3%Aancia_2010.pdf).

Ernst & Young, EY (2010). *Audit performance handbook*.

Ernst & Young, EY (2011 b). *EY: About us*. Internet: <http://www.ey.com>.

Forbes (2010), Ranking das maiores empresas. Internet: http://www.forbes.com/lists/2010/21/private-companies-10_rank.html.

Freire, M. (2006). *A Revisão da 8ª Directiva*. Working paper disponível nos Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários, no portal da CMVM, nº 25. Internet: <http://www.cmvm.pt/CMVM/Publicacoes/Cadernos/Documents/f1a38f2676234aec9c3aad65f5f6d24aDossier6.pdf>.

Georgiou, G. (2010). The IASB standard-setting process: Participation and perceptions of financial statement users. *The British Accounting Review*, (42), 103-118.

Guerreiro, M. (2006). Impacto da adopção das International Financial Reporting Standards: Factores explicativos do nível de informação divulgada pelas empresas portuguesas cotadas. *Revista Contabilidade e Gestão*, (3), 7-32.

Guerreiro, M. (2009). Enforcement – Como garantir a correcta aplicação das normas internacionais de contabilidade? *Revista TOC*, (114), 19-26.

Habib, A. (2011). Audit firm industry specialization and audit outcomes: Insights from academic literature. *Research in Accounting Regulation*, 23 (2), 114-129.

Hodgdon, C., et al. (2009). Compliance with International Financial Reporting Standards and auditor choice: New evidence on the importance of the statutory audit. *The International Journal of Auditing*, (44), 33-55.

IFRS Foudation, (2010). *The IFRS Foudation: Constitution*. Internet: <http://www.ifrs.org/The+organisation/Governance+and+accountability/Constitution/Constitution.htm>

IFRS Foundation, (2011 a). *Due Process: How we develop standards*. Internet: <http://ifrs.org/How+we+develop+standards/How+we+develop+standards.htm>.

IFRS Foundation, (2011 b). *The IFRS Foundation and IASB: Who we are and what we do*. Internet: <http://www.ifrs.org/The+organisation/Who+we+are.htm>.

International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB (2007). *International Auditing and Assurance Standards Board: A brief history of its development and progress*. Working paper disponível no portal IFAC. Internet: http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/IAASB_Brief_History.pdf.

International Federation of Accounts, IFAC (2011). *The IFAC: Who are we*. Internet: <http://ifac.org>.

International Standard on Auditing 230, ISA (2009). *Audit documentation*. Internet: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a011-2010-iaasb-handbook-isa-230.pdf>.

International Standard on Auditing 300, ISA (2009). *Planning an audit of financial statements*. Internet: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a016-2010-iaasb-handbook-isa-300.pdf>.

International Standard on Auditing 315, ISA (2009). *Identifying and assessing the risks of material misstatement through understanding the entity and its environment*. Internet: <http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a017-2010-iaasb-handbook-isa-315.pdf>.

Koh, H. e Woo, E. (1998). The expectation gap in audit. *Managerial Auditing Journal*, 13 (3), 147-154.

Koh, W. (2011). What drives firms' decisions to lobby and determinants of their lobbying positions: Evidence from firms' comment letter submissions during FASB's stock option expensing proposal in 2004. *The International Journal of Accounting*, (46), 1-24.

Larson, R. e Kenny, S. (2011). The financing of the IASB: An analysis of donor diversity. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, (20), 1-19.

Moehrle, S., Farmer, T., Moehrle, J. e Stuerke, P. (2011). Developments in accounting regulation: A synthesis and annotated bibliography of evidence and commentary in the 2008 academic literature. *Research in Accounting Regulation*, 23 (2), 97-113.

Morais, A. e Curto, J. (2008). Accounting Quality and the adoption of IASB standards – Portuguese Evidence. *Revista Contabilidade e Finanças*, 19 (48), 103-111.

Morais, I. e Lourenço, I. (2005). *Aplicação das Normas do IASB em Portugal*. Lisboa: Publisher Team.

Nabais, C. (1993). *Noções Práticas de Auditoria*. Lisboa: Editorial Presença, Lda.

Needles, B. (2002). The role of international auditing in the improvement of international financial reporting. *Advances in International Accounting*, 15, 181-201.

Nicolaisen, D. (2005). *Statement by SEC Staff: A securities regulator looks at convergence*. Working paper disponível no portal da SEC. Internet: <http://www.se.gov/news/speech/spch040605dtn.htm>

Ojo, M. (2006). *Eliminating the audit expectations gap: Myth or reality?* Munich Personal RePEc Archive. Internet: <http://mpira.ub.uni-muenchen.de/232/>.

Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, OROC (2009). A Adopção das Normas Internacionais de Auditoria da IFAC. Internet: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Revista/JanMar2009/Foco.pdf>.

Quick, R. (2005). The formation and early development of German audit firms. *Accounting, Business & Financial History*, v.15 (3), 317-343.

Ribeiro, H. e Carvalho, P. (2010). *The issue of the expectation gap*. Working paper disponível na Biblioteca Digital. Internet: <http://bibliotecadigital.ipb.handle/10198/2731>.

Rodrigues, J. (2009). *Sistema de Normalização Contabilística Explicado*. Porto: Porto Editora.

Rodrigues, L. e Guerreiro M. (2004). *A Convergência de Portugal com as Normas Internacionais de Contabilidade*. Lisboa: Publisher Team.

Rodrigues, L. e Pereira, A. (2004). *Manual de Contabilidade Internacional. A diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional*. Lisboa: Publisher Team.

Rodrigues, P. e Ferreira, R. (2010). *Sistema Normalização Contabilística*. Porto: Porto Editora.

Roussey, R. (1996). New Focus for the International Standards on Auditing. *Journal of International Accounting & Taxation*, 5 (1), 133-146.

Silva, A. e Junior, A. (2008). The impacts os Sarbanes-Oxley on independent auditing. *Revista Contabilidade e Finanças*, 19 (48), 112-127.

Suddaby, R., Cooper, D. J. e Greenwood, R. (2007). Transnational regulation of professional services: Governance dynamics of field level organization change. *Accounting, Organizations and Society*, (32), 333-362.

Taborda, D. (2006). *Auditoria – Revisão Legal das Contas e Outras Funções do Revisor Legal de Contas*. (1ª Ed.) Lisboa: Edições Sílabo, Lda.

Vieira, S. (2007). Auditing and internal controls systems in Brazil: History and development. *Revista de Economia Mackenzie*, 5 (5), 175-193.

Anexos

Anexo I: Compromissos financeiros a longo prazo, pelos doadores ao IFRSF e IASB.

País	Organizado por:	Regime Financeiro	Contribuição anual
Europa1			
Alemanha	German Accounting Standards Committee	Contribuições recebidas de organizações privadas	€1.320.000
França	Ministério das Finanças	Contribuições recebidas de organizações privadas	€1.000.000
Reino Unido	Conselho de Relato Financeiro	Imposto sobre transacções de empresas cotadas	£824.000
Itália	Organismo de Contabilidade Italiano	Imposto sobre transacções de empresas cotadas	€750.000
Espanha	Bolsa de Valores de Madrid	Contribuição directa pela Espanha	€500.000
Países Baixos	Ministério das Finanças	Contribuição directa pelos Países Baixos	€380.000
Suécia	Föreningen för god sed på värdepappersmarknaden (em espera para 2009 / 2010)	Imposto sobre transacções de empresas cotadas	€200.000
Suíça	Associações empresariais	Contribuições recolhidas de associações empresariais	US \$200.000
Luxemburgo	Bolsa de Luxemburgo	Contribuição directa no nome do Luxemburgo	€ 50.000
Noruega	Norsk Regnskapsstiftelse	Contribuição directa no nome da Noruega	£40.000
África			
África do Sul	Conselho de Relato Financeiro	Sistema de tributação estabelecido pelo governo	US \$150.000
Américas			
EUA	Organizações e empresas	Sistema voluntário	US \$3.000.000
Canadá	Canadian Institute of Chartered Accountants	Contribuição directa pelo Canadá	CAN \$800.000

Ásia-Oceania

Japão	Financial Accounting Standards Foundation	Sistema de imposição estabelecido para empresas japonesas	US \$2.800.000
China, excluindo Hong Kong S.A.R	China Accounting Standards Committee, Ministério das Finanças	Contribuições organizadas pelo Ministério das Finanças	US \$ 900.000
Austrália	Conselho de Relato Financeiro	Pagamento anual por participantes privados e públicos no processo de normalização contabilística australiano	AUS \$1.000.000
Índia	Bolsa de Valores	Contribuição directa pela Índia	US \$400.000
Coreia	Korea Accounting Standards Board	Contribuições organizadas pelo Korea Accounting Standards Board	US \$300.000
Hong Kong S.A.R	Reguladores de Títulos de Hong Kong, Autoridade Monetária, Bolsa de Valores	Contribuição directa por Hong Kong	US \$ 195.000
Nova Zelândia	Accounting Standards Review Board	Contribuição directa por Nova Zelândia	NZ \$200.000

Bancos Centrais e Organizações Internacionais

Bancos Centrais e Organizações Internacionais	Vários organismos	Contribuições voluntárias	US \$500.000
---	-------------------	---------------------------	--------------

Empresas de Contabilidade Internacionais

Deloitte, Ernst & Young, KPMG e PricewaterhouseCoopers	Pagamentos directos	Contribuições voluntárias	US \$2.000.000 cada
BDO e Grant Thornton	Pagamentos directos	Contribuições voluntárias	US \$150.000 cada
Mazars	Pagamentos directos	Contribuições voluntárias	US \$100.000

Outras fontes de renda

A Fundação IFRS também recebeu financiamento adicional para financiar as suas actividades.

1 A Comissão Europeia propôs uma contribuição de 4 milhões de euros por ano para 2011-2013. Os esforços dos Estados-membros da UE e de outros países europeus, para financiar a IFRSF e o IASB, têm avançado.

Fonte: www.ifrs.org

Anexo II: Narrativa e Walkthrough de compras e pagamentos

SB_Understand SCOTs/disclosure processes and perform walkthroughs

Entity name:	_____	Reporting period:	31 Dez' 2010
Significant class of transactions (SCOT) / disclosure process:			
Name:	Purchases and Accounts Payable		
Nature:	Routine		
Owner:	_____		

Background

We obtain an understanding of the significant classes of transactions (SCOTs) and significant disclosure processes to identify and understand the risks of material misstatement at the assertion level (and, when applicable, to identify and understand what could go wrongs (WCGWs) and the controls over the WCGWs).

Attach this template to the related significant class of transactions/process within GAMx-SA in the "Understand significant classes of transactions and significant disclosure processes and perform walkthroughs" screen.

When we test controls for one or two routine SCOTs, we use the template SB_Understand routine SCOTs, perform walkthroughs and test controls.

Our understanding of the critical path

Document below our understanding of the critical path of the SCOT/ significant disclosure process, including the major inputs and outputs. The critical path includes:

- **Initiation:** *the point where the transaction first enters the entity's process and is prepared and submitted for recording*
- **Recording:** *the point where the transaction is first recorded in the books and records of the entity*
- **Processing:** *any changes, manipulation or transfers of the data in the books and records of the entity*
- **Reporting:** *the point where the transaction is reported (i.e., posted) in the general ledger.*

Document our understanding of how incorrectly processed information is detected and corrected on a timely basis.

To help ensure that we properly consider the effects of computer processing in making our risk assessments and developing our audit strategy, describe automated aspects of the critical path of the SCOT/significant disclosure process, including manual aspects that depend upon computer functionality or computer generated data. Document the attributes of the related IT applications in the SB_Audit planning template, section 3.3, or equivalent documentation.

As part of our understanding of the critical path of the SCOTs, we obtain and document our high-level understanding of relevant controls for the following, when not affected by significant risks:

- *Estimation SCOTs (refer to EY GAM SO3_7.2.2)*
- *Related party relationships and transactions, when we identify a related party SCOT (refer to SB_13.1)*

For significant risks, we identify controls relevant to the audit (refer to SB_9.2.2) and document these in the APT.

Describe the critical path	Performed by (job title only)	Automated aspects
Purchase requisition prepared		
Purchase requisition approved		
Purchase order issued		
Goods/services received and inspected/approved		
Receiving report prepared		
Receipt of inventory (materials) entered into inventory perpetual system		
Invoice received and matched with purchase order and receiving report		
Invoice reviewed for accuracy, account code assigned, and transaction entered into system		
Purchases journal produced		
Purchases journal summarized and posted to general ledger and creditors (A/P) detail		

Provide any other details that are necessary to understand the initiation, authorizing, processing, recording and reporting of the transactions, including major input and output sources, if not included in the descriptions above. Refer to EY GAM S03_Documentation of estimation SCOTS for the required documentation of our understanding of estimation SCOTs, including relevant controls.

Descrição sobre os procedimentos e controlos internos relativos ao processo de compra; pessoas e tecnologias envolvidas

Walkthrough

A) Walkthrough procedures

Transaction selected for walkthrough:	Compra		
Individual(s) we talked with to confirm our understanding:		Date:	
Description of the walkthrough procedures performed:			
Com o objectivo de confirmar o entendimento sobre os procedimentos e controlos do processo de compras, conforme descritos na narrativa, é seleccionado aleatoriamente uma compra do exercício de 2010 e documentado o seu processamento:			

P. ex:

1. Seleccionámos aleatoriamente uma ordem de compra de matéria-prima Nº xxxx do mês de xxxx de 2010 e verificamos que foi criada pelo Sr.(a) xxxx (BD 2.1);
2. Verificámos que foi enviado um e-mail ao fornecedor, onde em anexo foi enviada a ordem de compra Nº xxxx (BD 2.2);
3. Recolhemos a respectiva guia de Remessa que acompanhou a mercadoria até às instalações da xxxx e verificamos que esta foi conferida com aquilo que realmente entrou em stock (BD 2.3);
4. Verificámos também o documento do transportador a confirmar a entrega do material. Dado o reduzido valor não era exigido CMR, nem a assinatura do funcionário da xxxx e do Transportador (BD 2.4);
5. Recolhemos cópia da xxxx na qual é registada a recepção do material (BD 2.5);
6. Recolhemos a cópia da factura da compra em causa, no valor de xxxx EUR (BD 2.6);

Por fim, retirámos dois prints do sistema, um relativo à entrada em stock da mercadoria acompanhado do respectivo lançamento contabilístico (BD 2.7), e outro relativo ao lançamento contabilístico – a crédito a conta do fornecedor (22.x) e a conta de compras pelo valor do desconto, por contrapartida da conta de existência (31.x) e Prestação de Serviços (62.x). Verificámos também o registo contabilístico do IVA (24) (BD 2.8).

B) Segregation of incompatible duties, authorization and management override of controls	Yes	No	Additional observations
a. Was anything noted in our walkthrough procedures that would indicate there are incompatible duties?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
If we answered “Yes” to the above: Do the incompatible duties represent a deficiency in the design of controls that is not sufficiently mitigated by other management actions or controls that have been identified?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
If we answered “Yes” to the above, provide further documentation and the related effect on our audit strategy.			
b. Was anything noted in our walkthrough procedures that would indicate there are issues related to authorization?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
If we answered “Yes” to the above: Do the authorization issues represent a deficiency in the design of controls that is not sufficiently mitigated by other management actions or controls that have been identified?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
If we answered “Yes” to the above, provide further documentation and the related effect on our audit strategy.			
c. Was anything noted in our walkthrough of controls that indicate the potential for management override of controls or that such override may have occurred?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
If we answered “Yes” to the above: Does the potential for management override of controls represent a deficiency in the design of controls that is not sufficiently mitigated by other management actions or controls that have been identified?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
If we answered “Yes” to the above, provide further documentation and the			

B) Segregation of incompatible duties, authorization and management override of controls	Yes	No	Additional observations
related effect on our audit strategy.			

C) Conclusion	Yes	No	N/A	Additional observations
Did our walkthrough procedures confirm our understanding of the SCOT and/or significant disclosure process?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>		
For SCOTs and significant disclosure processes affected by significant risks, did our walkthrough procedures confirm that the controls relevant to the audit have been properly designed and implemented?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

Fonte: informação obtida durante o estágio na EY.

Nota: A narrativa e walkthrough de vendas e recebimentos e da área de pessoal e muito similar, apenas difere na descrição de todo os procedimentos e controlos internos, pois advém de requisitos de cada área em questão.

Anexo III: Modelos das Cartas de Circularização

(as cartas seguem para os destinatários em papel timbrado da empresa a ser auditada)

Minuta de Carta de Circularização de Advogados – Português

Nome

Morada

___ de _____ de 20 ___

Assunto: **Solicitação de informações**

Ref.

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, Ernst & Young Audit & Associados, SROC, S.A., com sede _____, Rua _____, nº ____, _____(Código Postal), fax nº _____ e endereço de e-mail _____, estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras, relativas ao exercício findo em **31 de Dezembro de 2010**, pelo que agradecemos lhes sejam fornecidas as informações seguintes com referência àquela data:

1. Uma lista de todas as reclamações e acções judiciais em curso, litígios intimados ou pendentes, impostos adicionais, liquidados ou propostos para liquidação, de que tenha conhecimento como nosso advogado, assim como de idênticos factos que hajam ocorrido posteriormente àquela data. Solicitamos que especifique para cada caso:
 - (a) Descrição do litígio;
 - (b) Valor proposto da acção;
 - (c) Posição actual da acção;
 - (d) Eventual existência de cobertura de seguro ou de outros mecanismos susceptíveis de transferir responsabilidades potenciais para terceiros;
 - (e) Parecer de V. Exa. quanto à estimativa final de responsabilidades (incluindo custas judiciais e outros encargos).

2. Uma lista de todas as potenciais reclamações e respectivas responsabilidades esperadas, designadamente, factos existentes dos quais possam decorrer reclamações de terceiros, de que tenha conhecimento como nosso advogado, assim como de idênticos factos de que tenha conhecimento e que hajam ocorrido posteriormente a **31 de Dezembro de 2010**. Solicitamos que especifique para cada caso:
 - (a) Descrição da potencial reclamação;
 - (b) Valor envolvido;
 - (c) O seu parecer no que respeita à atribuição final de responsabilidade.

3. Uma lista de direitos, títulos ou outros bens de nossa propriedade detidos por V.Exa. ou por outras entidades de que tenha conhecimento.

4. A importância que tínhamos em dívida para convosco em **31 de Dezembro de 2010**.

Este pedido corresponde a uma necessidade urgente dos nossos Revisores, pelo que agradecemos que lhes seja enviada uma resposta, com a maior brevidade possível, podendo utilizar-se o fax ou e-mail acima indicados, (com cópia para nós).

Sem outro assunto, subscrevemo-nos com os melhores cumprimentos,

De. V. Exas.

Atentamente

Minuta de Carta de Circularização de Bancos

Nome

Morada

_____ de _____ de 20_____

Assunto: **Solicitação de Informações**

Ref.

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, Ernst & Young Audit & Associados, SROC, S.A., com sede _____, Rua _____, nº _____, _____ (Código Postal), fax nº _____ e endereço de e-mail _____, estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras, pelo que muito agradecemos a V. Exas. o favor de lhes enviarem directamente, com cópia para nós, as informações abaixo com referência à data de **31 de Dezembro de 2010**, solicitando que nas não aplicáveis seja expressamente referido “Nada consta”:

- 1) Saldos de todas as contas existentes nessa Instituição, indicando condições de prazo, taxas de juro e outras, e se os mesmos estão disponíveis ou se encontram sujeitos a qualquer restrição (incluindo acordos de natureza fiduciária com terceiros, que limitem a sua movimentação) informando qual a natureza, quantia e condições de tal restrição;
- 2) Indicação das contas sem saldo e/ou encerradas que tenham tido movimento no período de 01 de Janeiro de 2010 a 31 de Dezembro de 2010;
- 3) Discriminação das acções, obrigações, ou outros valores mobiliários depositados à guarda dessa Instituição, com indicação de quaisquer encargos ou ónus;
- 4) Quantia de impostos retidos na fonte;
- 5) Relação discriminada, por cada rubrica, de:
 - a) letras e quaisquer outros valores à cobrança;
 - b) letras descontadas e não vencidas;
 - c) letras descontadas, vencidas e não pagas, pendentes de devolução ou reembolso;
- 6) Relação discriminada, por cada rubrica, de:
 - a) Contas movimentadas a descoberto e tipo e valor da garantia;
 - b) Contas correntes caucionadas, com indicação da natureza, vencimentos, taxa e data de pagamento dos juros e tipo e valor da caução;
 - c) Empréstimos de qualquer natureza, titulados ou não, com indicação dos vencimentos, taxa e data de pagamento dos juros e tipo e valor da garantia;

- 7) Responsabilidades por cartas de crédito, créditos abertos não utilizados, garantias, fianças, avals, cartas de conforto, hipotecas, penhores, etc.;
- 8) Responsabilidades resultantes de contratos a prazo, nomeadamente forwards em moeda estrangeira de títulos, de operações de reporte, de swaps de taxas de juro, de opções de balcão (OTC), de contratos de futuros ou outros instrumentos financeiros derivados (a especificar);
- 9) Quaisquer acordos de saneamento financeiro, contratos de viabilização ou consolidação de passivos;
- 10) Informação detalhada sobre as responsabilidades que se encontrem vencidas, com indicação, por tipo de operação, do capital em dívida, juros moratórios e demais encargos não liquidados, ou sobre outros valores que se encontrem por cobrar;
- 11) Informação completa sobre operações ou valores em contencioso;
- 12) Informações respeitantes a operações contratadas, realizadas ou previstas em nome e/ou a favor de terceiras entidades em que a nossa empresa intervenha a qualquer título, indicando também qual o tipo de tal intervenção;
- 13) Detalhes de qualquer acordo de compensação entre duas ou mais contas ou posições;
- 14) Informações sobre quaisquer outras situações ou operações activas ou passivas, efectuadas ou em curso, que representem para a empresa responsabilidades efectivas ou contingentes ou limitações ou ónus aos seus activos;
- 15) Nome das pessoas cujas assinaturas obrigam a nossa empresa perante essa Instituição, indicando as condições em que essas assinaturas são consideradas válidas.

Autorizamos V. Exas. a debitar a nossa conta pelo custo do serviço prestado, caso a resposta a este nosso pedido seja completa e enviada até _____.

Com os melhores cumprimentos

(Assinaturas com poderes bastantes para o acto)

Minuta de Carta de Circularização de Contas a Receber

Nome

Morada

_____ de _____ de 20__

Assunto: **Confirmação de saldos (Data)**

Ref.

Exmos. Senhores,

Os nossos Revisores Oficiais de Contas, revisores Ernst & Young Audit & Associados, SROC, S.A., com sede _____, Rua _____, nº _____, _____ (Código de Postal), fax _____ e endereço de e-mail _____, estão a proceder à auditoria das nossas demonstrações financeiras e gostariam de obter confirmações para os saldos, a seguir indicados, existentes nos nossos livros à data de **31 de Dezembro de 2010**:

Saldo a N/favor: xxxxxxxxx Euros

Saldo a V/favor: xxxxxxxxx Euros

Este pedido corresponde a uma necessidade urgente dos nossos Revisores, pelo que agradecemos que lhes seja enviada uma resposta, com a vossa concordância ou reparos, se os houver, com a maior brevidade possível, podendo utilizar-se o fax ou e-mail acima indicados, (com cópia para nós).

Sem outro assunto, subscrevemo-nos com os melhores cumprimentos,

Assinatura

- Confirmamos o saldo acima indicado
 Não confirmamos o saldo acima indicado
Observações:

Assinatura

Anexo IV: Relatório de um exemplo de contagens

Índice do ficheiro do relatório de contagens

Empresa: (empresa auditada)	Ref. FF9.1
Período: 31-12-2010	Prep. Por: (assinatura digital)
Assunto: Índice	Data: (data do ficheiro)

Índice do ficheiro:

- FF9.1 Índice do ficheiro
- FF9.2 Introdução
- FF9.3 Questionário de procedimentos e conclusão da contagem
- FF9.4 Contagem da amostra seleccionada e apuramento de diferenças.

Índice de papéis:

- HC_FF9.1 Listagem antes de inventário.
- HC_FF9.2 Folhas de contagem utilizadas pelo cliente.
- HC_FF9.3 Listagem final após inventário.
- HC_FF9.4 Últimas 3 saídas de armazém de 2010
- HC_FF9.5 Últimas 3 entradas de armazém de 2010
- HC_FF9.6 Primeiras 3 entradas de armazém de 2011
- HC_FF9.7 Primeiras 3 saídas de armazém de 2011

Introdução do relatório de contagens (informações acerca de datas e horas de contagens bem como os seus responsáveis)

Empresa: (empresa auditada)
Período: 31.12.2010

Ref: FF9.2
Prep. Por: (assinatura digital)
Data: (data do ficheiro)
Revisto por _____ Data / /

Observação da Inventariação Física das Existências

Localização das instalações e/ou departamentos visitados	Breve descrição das existências inventariadas
(local, departamento, entre outras informações)	género de inventário contado

Data(s) e hora(s) da inventariação efectuada pelo cliente:
dia/mês/ano; hora da inventariação do cliente.

Data(s) e hora(s) da nossa presença às contagens :
dia/mês/ano; hora da nossa contagem

Nome(s) do pessoal de auditoria que assistiu :

Nome(s) do pessoal do cliente responsável pela organização/supervisão da inventariação:

Sempre que possível deve ser obtida uma cópia das instruções escritas de inventariação do cliente. e discutida antes da data da inventariação física

Todas as perguntas deste questionário deverão ser respondidas, com as respectivas conclusões, de forma sucinta . Em cada secção foi deixado espaço para incluir quaisquer controlos ou procedimentos relevantes, caso necessário.

Contagem da amostra e apuramento de diferenças (neste caso como não havia diferenças não houve cálculos adicionais para apuramento dessas diferenças)

Empresa: (empresa auditada)	Ref. FF9.4
Período: 31-12-2010	Elaborado por: (assinatura digital)
Assunto: Contagem da Amostra	Data: (data do ficheiro)

Trabalho efectuado: Foi pedida a listagem antes do inventário. Dessa listagem foram verificados os 20 artigos de maior valor, (informar o tipo de artigos). Para além desses artigos foram verificados mais 5 artigos do físico para o teórico.

Conclusão: Todas as diferenças encontradas relativamente à listagem antes de inventário (a 31-12-2010) foram corrigidas na listagem após inventário, do dia xx-xx-xxxx, o que confirma os correctos procedimentos de contagem da parte do cliente.

Referências escolhidas (pelo maior valor) da listagem antes de inventário.

PBC		EY	PBC		EY	PBC	EY
Material	Descrição	Quantidade Verificada	Listagem antes inventário	Listagem após inventário	Diferenças (final)	Valor Unitário	Valor Total Validado
27009348	Faqueiro de 24	15	15	15	0	72,60	1.089,00
27009349	Faqueiro de 13	9	9	9	0	426,60	3.839,40
27006815	Máquina Comp	1	1	1	0	579,80	579,80
27006816	Espremedor C	2	2	2	0	141,20	282,40
27006819	Jarro Termico I	2	2	2	0	75,60	151,20
27006827	ROBOT VARIO	1	1	1	0	353,00	353,00
27009369	Faqueiro de 24	7	7	7	0	90,80	635,60
27009370	Faqueiro de 13	7	7	7	0	514,30	3.600,10
27009306	Faqueiro de 24	8	7	8	0	63,60	508,80
27009307	Faqueiro de 13	6	6	6	0	354,00	2.124,00
27009327	Faqueiro de 24	4	4	4	0	69,60	278,40
27009328	Faqueiro de 13	10	10	10	0	415,00	4.150,00
27009285	Faqueiro de 24	5	6	5	0	63,60	318,00
27009286	Faqueiro de 13	2	2	2	0	354,00	708,00
27012210	Mesa J Anders	1	1	1	0	1.109,20	1.109,20
27012211	Mesa J PE Gal	1	1	1	0	695,80	695,80
27012216	Estante Classi	1	1	1	0	1.200,00	1.200,00
27012219	Mesa J Classic	1	1	1	0	897,50	897,50
27012215	Mesa Lat. Clas	2	2	2	0	292,50	585,00
27012219	Cama Allegra C	1	1	1	0	595,00	595,00
						Total	23.700,20

Referências escolhidas do físico para a listagem.

PBC		EY	PBC		EY	PBC	EY
Material	Descrição	Quantidade Verificada	Listagem antes inventário	Listagem após inventário	Diferenças (final)	Valor Unitário	Valor Total Validado
27009330	Garfos de Mesa	3	0	3	0	18,10	54,30
27009344	Pá de Doce	2	0	2	0	7,20	14,40
27009329	Conj. 6 facas m	3	3	3	0	24,40	73,20
27009331	conj. 6 colheres	4	4	4	0	18,10	72,40
27009332	conj 6 facas de	6	6	6	0	23,00	138,00
						Total	352,30

Nota: uma vez que o questionário sobre procedimentos adoptados é longo, optei por não colocar, no entanto, este questionário é de resposta simples (sim, não ou n.a) e sobre as seguintes situações: controle geral de existências e preparação das contagens; pessoal responsável pela contagem; instruções da contagem; quantidades contadas; registo das existências; corte de operações (cut-off); existências obsoletas e danificadas; existências de terceiros à guarda da empresa; existências localizadas fora da empresa à guarda de terceiros; verificações/procedimentos de auditoria e conclusão.

Anexo V: Análise às conciliações bancárias

Empresa: (empresa auditada)	Ref.: C1
Período: 31.12.2010	Data: (data ficheiro)
Assunto: Análise das conciliações bancárias- Dezembro 2010	Preparado por: (assinatura digital)

Depósitos à Ordem

Refº Conc.	Nº Entidade	Banco	W/P Resposta Banco	Saldo cf Resposta Banco 31 DEZ 10	Saldo Extracto Bancário	Movimentos em aberto				Saldo Contabilidade	Dif.	Notas EY	Saldo Balancete 31.12.2010
						Banco		Contabilidade					
						Débito	Crédito	Débito	Crédito				
HC_C1.1	X1	B. C. P. - XXXXXXXX	CC1.8	56.476,54	56.476,54	-7.312,69	-0,20	7.788,75	1.173,10	42548,40	0		42.548,40
HC_C1.2	X2	C. G. D. - XXXXXXXX	CC1.4	5.121,77	5.121,77					5121,77	0		5.121,77
HC_C1.3	X3	C. G. D. - XXXXXXXX	CC1.4	9.753,80	9.753,80					9753,80	0		9.753,80
HC_C1.4	X4	B. S. - XXXXXXXX	CC1.5	2.048,54	2.048,54					2048,54	-3,84	TSI	2.052,38
HC_C1.5	X5	B. P. I. - XXXXXXXX	CC1.6	100,75	100,75					100,75	0		100,75
HC_C1.6	X6	B. C. P. - XXXXXXXX	CC1.8	420.831,10	-420.831,10	1.003.591,34	393.020,00	-399.947,15		589.687,39	0	(A)	589.687,39
HC_C1.7	X7	BANCO POPULAR -	CC1.9	701,98	701,98					701,98	0		701,98
HC_C1.8	X8	MONTEPIO - XXXXX	CC1.10	2.949,21	2.949,21					2.949,21	0		2.949,21

-343.678,51	996.278,65	393.019,80	-392.158,40	1.173,10	652.911,84		652.915,68
-------------	------------	------------	-------------	----------	------------	--	------------

Lead C

-3,84 TSI

(A) Analisamos as conciliações a 31.12.2010 e verificamos que os valores em aberto não tem antiguidade de saldos.

Nota: a *lead C*, representa que aquele montante está cruzado com a contabilidade. Todas as referências presentes no ficheiro, representam o cruzamento com documentos relativos aos saldos dos bancos em análise. O TSI significa que a diferença apurada não é significativa.

Anexo VI: Controlo de circularização

Empresa: (empresa auditada)	Preparado por: (assinatura digital)
Período: 31.12.2010	Data: (data de ficheiro)
Assunto: Controlo Circularização	

Ref ^o Entidade	Nome da Entidade	Data de Circularização	Tipo de Carta	Carta Enviada?	Resposta Obtida?
Advogados					
A7/1	Confidencial	31.12.2010	Advogado externo	Sim	Sim
Bancos					
CC1	Banif	31.12.2010	Bancos	Sim	
CC2	Millennium BC	31.12.2010	Bancos	Sim	Sim
CC3	BPI	31.12.2010	Bancos	Sim	Sim
CC4	Finibanco	31.12.2010	Bancos	Sim	
Clientes					
EE101	Confidencial	31.12.2010	Clientes	Sim	Sim
EE102	Confidencial	31.12.2010	Clientes	Sim	
EE103	Confidencial	31.12.2010	Clientes	Sim	
EE104	Confidencial	31.12.2010	Clientes	Sim	Sim
EE105	Confidencial	31.12.2010	Clientes	Sim	Sim
EE106	Confidencial	31.12.2010	Clientes	Sim	Sim
Fornecedores					
NN201	Confidencial	31.12.2010	Fornecedores	Sim	Sim
NN202	Confidencial	31.12.2010	Fornecedores	Sim	Sim
NN203	Confidencial	31.12.2010	Fornecedores	Sim	
NN204	Confidencial	31.12.2010	Fornecedores	Sim	Sim
NN205	Confidencial	31.12.2010	Fornecedores	Sim	Sim

Anexo VII: Modelo de Análise de Circularização de Fornecedores

Empresa: (empresa auditada)	Preparado por: (assinatura digital)
Período: 31.12.10	Data: (data do ficheiro)
Assunto: Circularização de Fornecedores	Ref: NN

Trabalho a efectuar:

1. Seleção dos fornecedores conforme previamente efectuado no ficheiro: **NN_2010_Seleção Circularização Fornecedores.xls**
2. Para os fornecedores que não enviaram resposta à carta de circularização, efectuam-se procedimentos alternativos.
3. Para as respostas discordantes, solicita-se conciliações.

Legenda:

- Resposta obtida e de acordo
- OK, resposta conciliada
- A aguardar conciliação

W/P Ref.	Nº Entidade	Nome Fornecedor	CONTABILIDADE					RESPOSTA			Procedimentos Alternativos	% Analisada	OBS.		
			SALDO a/c 211 31 DEZ 10	SALDO a/c 221 31 DEZ 10	SALDO a/c 271 31 DEZ 10	SALDO a/c 278 31 DEZ 10	TOTAL SALDO 31 DEZ 10	De acordo	Conciliada	Sem resposta					
FORNECEDORES CIRCULARIZADOS A 31.DEZ.2010															
NN 201															
NN 202															
NN 203															
NN 204															
									#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!				

Total a Circularizar 0,00 0,00 0,00 0,00 0,00 0,00 0,00 0,00 0,00 0,00 0,00 0,00 #DIV/0!

Total de Saldos Credores
(excepto Grupo) 0,00 0,00 0,00 0,00
% Circularizada #DIV/0! #DIV/0! #DIV/0! #DIV/0!

Grupo (ficheiro I1) _____

Total Saldos cf Balancete Lead E Lead N Lead N2

Anexo VIII: Modelo de Análise de Circularização de Clientes

Empresa: (empresa auditada)	Preparado por: (assinatura digital)
Período: 31.12.10	Data: (data do ficheiro)
Assunto: Circularização de Clientes	Ref: EE

Trabalho a efectuar:

1. Seleção dos clientes conforme previamente efectuado no ficheiro: EE_2010_Seleção Circularização Clientes.xls
2. Para os clientes que não enviaram resposta à carta de circularização, efectuam-se procedimentos alternativos.
3. Para as respostas discordantes, solicita-se conciliações.

Legenda:

	Resposta obtida e de acordo
	OK, resposta conciliada
	A aguardar conciliação

W/P Ref.	Nº Entidade	Nome Cliente	CONTABILIDADE				RESPOSTA			Procedimentos Alternativos	% Analisada	OBS.
			SALDO a/c 211 31 DEZ 10	SALDO a/c 212 31 DEZ 10	SALDO a/c 278 31 DEZ 10	TOTAL SALDO 31 DEZ 10	De acordo	Conciliada	Sem resposta			
CLIENTES CIRCULARIZADOS A 31.DEZ.2010												
EE 101												
EE 102												
EE 103												
EE 104												
								#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!		
Total a Circularizar			0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	#DIV/0!	
Total de Saldos Devedores (excepto Grupo)			0,00	0,00	0,00							
% Circularizada			#DIV/0!	#DIV/0!	#DIV/0!							
Grupo (ficheiro I1)												
Total de Saldos Devedores de Clientes (excluindo 217)												
			Lead E	Lead E	Lead N2							