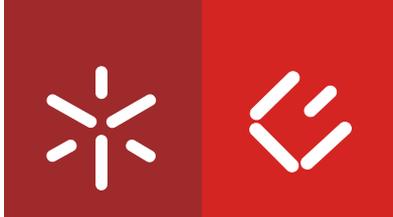


**Universidade do Minho**  
Escola de Economia e Gestão

Carlos Manuel Machado Ferreira

**Auditoria Financeira e Auditoria Interna:  
Cooperação e Criação de Valor**



**Universidade do Minho**  
Escola de Economia e Gestão

Carlos Manuel Machado Ferreira

**Auditoria Financeira e Auditoria Interna:  
Cooperação e Criação de Valor**

Relatório de Estágio  
Mestrado em Contabilidade

Trabalho efetuado sob a orientação da  
**Professora Doutora Tânia Micaela de Brito e Menezes  
Montenegro Barbosa**

## **Declaração sobre as Condições de Reprodução do Relatório**

Nome: Carlos Manuel Machado Ferreira

Endereço Eletrónico: carlos\_mmferreira@hotmail.com

Telefone: 91 858 22 36

Título do Relatório: “Auditoria Financeira e Auditoria Interna: Cooperação e Criação de Valor”

Orientadora: Professora Doutora Tânia Micaela de Brito e Menezes Montenegro Barbosa

Ano de Conclusão: 2016

Designação do Mestrado: Mestrado em Contabilidade

Autorização:

É autorizada a reprodução integral deste relatório de estágio apenas para efeitos de investigação, mediante declaração escrita minha, de que a tal me comprometo.

Universidade do Minho, \_\_\_/ \_\_\_/ \_\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

## **Dedicatória**

Com especial carinho dedico este trabalho aos meus pais, minha esposa e minha filha, a luz dos meus olhos, pois para conseguir concluir meus estudos de muito eles tiveram de abdicar.



## Agradecimentos

Por muito grande que fosse a minha força de vontade e dedicação, a realização deste trabalho não seria possível sem o esforço e boa vontade de várias outras pessoas, as quais hoje muito estimo.

Assim, começo por agradecer à administração da ARCOL, em especial ao Dr. Rui Guedes, o facto de terem permitido a realização do estágio na empresa, assim como, da entrevista concedida.

Agradeço também ao Dr. Rui Martins (auditor externo) e ao Dr. Hélder Brito (auditor interno) o facto de me terem concedido as entrevistas, pois estas foram essenciais para as conclusões deste trabalho. Agradeço ainda o apoio destes e do Dr. Henrique Barros, fundamentais para a realização do estágio conforme os requisitos de acesso à Ordem dos Contabilistas Certificados.

Por último, falta um agradecimento especial à Professora Doutora Tânia Montenegro, que me orientou durante a elaboração do relatório de estágio, dando-me apoio e indicando os melhores caminhos de investigação a seguir.

O meu muito obrigado a todos vós, pois sem o vosso apoio e esforço as páginas que a seguir se apresentam, e que espero correspondam às vossas expetativas, não seriam possíveis.



## Resumo

Este estudo tem por objetivo analisar a forma e âmbito da cooperação entre a auditoria externa e a auditoria interna, e perceber os benefícios que resultam dessa cooperação para as partes envolvidas nesse processo.

Vários organismos internacionais, nomeadamente a IFAC e o IIA, bem como a literatura internacional da área, sugerem que a cooperação entre as atividades de auditoria externa e interna deve ser promovida, derivando daí benefícios para as partes envolvidas na relação, que serão tanto maiores, quanto maior for a cooperação e proximidade entre as duas atividades.

Em consistência com os estudos internacionais, os resultados obtidos com o estudo de caso realizado no âmbito deste relatório demonstram que a cooperação entre as atividades de auditoria interna e externa resultam benefícios quer para o auditor interno e externo, quer para a entidade auditada.

Para as atividades de auditoria interna e externa, os benefícios mais relevantes são a eliminação da duplicação de funções e economia de tempo e recursos, e o ganho e partilha de conhecimento. Os principais benefícios para a entidade auditada são a redução do risco, com todas as vantagens que lhe estão associadas, como a melhoria da qualidade do relato financeiro, a prevenção e deteção de fraudes e uma melhoria do alcance da auditoria. A redução do atraso na entrega do relatório da auditoria externa e a melhoria do conflito entre a fiabilidade e tempestividade da informação financeira são também reconhecidos como importantes benefícios para a entidade auditada.

**Palavras-Chave:** Auditoria Financeira; Auditoria Interna; Cooperação; Benefícios da cooperação.



## **Abstract**

This study aims to analyze the process and scope of the cooperation between external and internal audit functions, and realize the benefits that result from this cooperation.

Several international organisms, including the IFAC and the IIA, as well as the international literature, suggest that the cooperation between external and internal audit activities should be promoted, giving the benefits that result from that cooperation to both auditors and organizations.

Consistently with international studies, the results obtained from the case study made in this report demonstrate that the cooperation between the internal and external audit activities results in benefits both for internal and external auditors and for the auditee.

For internal and external audit activities, the most important benefits are the elimination of duplication of audit functions and the economy of time and resources, and the gains and share of knowledge. The main benefits to the audited company are the risk reduction, with all the advantages associated with it, such as improving the quality of financial reporting, the prevention and detection of fraud and an improvement in the scope of the audit. The reduction in the delay in delivery of the external audit report and the improvement of the conflict between reliability and timeliness of financial information are also recognized as important benefits to the auditee.

**Keywords:** Financial Audit; Internal Audit; Cooperation; Cooperation benefits.



## Índice

Dedicatória .....	III
Agradecimentos.....	V
Resumo .....	VII
Abstract .....	IX
Índice .....	XI
Índice de Figuras e Quadros .....	XV
Abreviaturas .....	XVII
Capítulo 1 - Introdução.....	1
1.1. Justificação do Estudo .....	1
1.2. Objetivos do Estudo e Questões de Partida.....	2
1.3. Metodologia .....	3
1.4. Estrutura do Trabalho.....	4
Capítulo 2 - Revisão de Literatura .....	7
2.1. Contextualização Histórica da Auditoria .....	7
2.2. O Sistema de Controlo Interno.....	11
2.2.1. Conceito e Objetivos.....	11
2.2.2. O Modelo COSO.....	12
2.2.3. Limitações do Sistema de Controlo .....	15
2.3. Auditoria Financeira e Auditoria Interna.....	16
2.3.1. A Auditoria Financeira .....	16
2.3.2. A Auditoria Interna .....	18
2.3.3. Auditoria Interna Vs Auditoria Externa .....	21
2.4. A Cooperação entre a Auditoria Financeira e Auditoria Interna.....	24
2.4.1. Operacionalização da Cooperação entre Auditor Externo e Interno.....	24

2.4.2. Benefícios da Cooperação entre Auditor Externo e Interno .....	31
2.4.3. A Mediação da Cooperação entre a Auditoria Externa e Interna .....	37
Capítulo 3 – Estudo de Caso .....	41
3.1. Apresentação da Organização e do Problema .....	41
3.2. A Cooperação entre o Auditor Externo e Interno na ARCOL .....	42
3.3. Valor Acrescentado da Cooperação .....	43
3.3.1. Valor da Cooperação – Perspetiva do Auditor Externo.....	44
3.3.2. Valor da Cooperação – Perspetiva do Auditor Interno .....	45
3.3.3. Valor da Cooperação – Perspetiva do Administrador da ARCOL .....	47
3.4. Mediação e Apoio da Administração .....	47
3.5. Conclusões do Estudo de Caso .....	48
Capítulo 4 – Relatório das Atividades Desenvolvidas no Estágio.....	51
4.1. Organização da contabilidade nos termos do Sistema de Normalização, desde a recepção dos documentos até ao seu registo, validação e arquivo .....	52
4.2. Práticas de controlo interno .....	61
4.3. Apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respetivas declarações.....	64
4.4. Supervisão dos atos declarativos para a segurança social e para efeitos fiscais relacionados com o processamento de salários .....	70
4.5. Encerramento de contas e preparação das demonstrações financeiras e restantes documentos que compõe o “ <i>dossier</i> fiscal” .....	71
4.6. Preparação da informação contabilística para os relatórios e análises de gestão e informação periódica à entidade a quem presta serviços .....	74
4.7. Identificação e acompanhamento relativo à resolução de questões da organização com o recurso a contactos com os serviços relacionados com a profissão .....	75
4.8. Conduta ética e deontológica associada à profissão .....	75

Capítulo 5 – Conclusão, Limitações e Pesquisas Futuras .....	77
Referências Bibliográficas.....	79
Apêndices .....	85



## Índice de Figuras e Quadros

Figura 1. Cubo COSO .....	13
Figura 2. Ciclo de Melhoria da Cooperação entre a Auditoria Interna e a Auditoria Financeira .....	27



## Abreviaturas

AAA	.....	<i>American Accounting Association</i>
AFT	.....	Ativo Fixo Tangível
AICPA	.....	<i>American Institute Certified Public Accountants</i>
ARCOL	.....	Aurora Rodrigues Correia Lopes
CDOCC	.....	Código Deontológico dos Contabilistas Certificados
CIRC	.....	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CIRS	.....	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CIVA	.....	Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado
CMVMC	.....	Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas
CMVM	.....	Mercado de Valores Mobiliários
CNSA	.....	Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria
COSO	.....	<i>Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission</i>
CRCSPSS	.....	Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social
CROC	.....	Câmara dos Revisores Oficiais de Contas
CSC	.....	Código das Sociedades Comerciais
DMR	.....	Declaração Mensal de Rendimentos
ECIIA	.....	<i>European Confederation of Institutes of Internal Auditing</i>
EBITDA	.....	Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
EOCC	.....	Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados
EUA	.....	Estados Unidos da América
FEI	.....	<i>Financial Executives International</i>
IAASB	.....	<i>International Auditing and Assurance Standards Board</i>
IASB	.....	<i>International Accounting Standards Board</i>

IASC	.....	<i>Internacional Accounting Standards Committes</i>
IEC	.....	Impostos Especiais de Consumo
IES	.....	Informação Empresarial Simplificada
IFAC	.....	<i>International Federation of Accountants</i>
IIA	.....	<i>Institute of Internal Auditors</i>
IMA	.....	<i>Institute of Management Accountants</i>
IMI	.....	Imposto Municipal sobre Imóveis
INE	.....	Instituto Nacional de Estatística
IPAI	.....	Instituto Português de Auditoria Interna
IRC	.....	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	.....	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
ISA	.....	<i>International Auditing Standard</i>
ISPPIA	.....	<i>Internacional Standards for the Professional Practice of Internal Auditing</i>
IUC	.....	Imposto Único de Circulação
IVA	.....	Imposto sobre o Valor Acrescentado
NIF	.....	Número de Identificação Fiscal
OCC	.....	Ordem dos Contabilistas Certificados
OROC	.....	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
RIEEP	.....	Regulamento de Inscrição a Estágio e Exame Profissional
RITI	.....	Regulamento do IVA nas Transações Intracomunitárias
RLC	.....	Revisão Legal das Contas
ROC	.....	Revisor Oficial de Contas
ROI	.....	<i>Return On Investment</i>
SNC	.....	Sistema de Normalização Contabilística
SROC	.....	Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

SAF-T (PT)	.....	<i>Standard Audit File for Tax Purpose (Portugues Version)</i>
TSU	.....	Taxa Social Única
VIES	.....	Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA



# Capítulo 1 - Introdução

## 1.1. Justificação do Estudo

Os escândalos financeiros ocorridos no início do século XXI na Europa e nos Estados Unidos da América (EUA) e mais recentemente, com o surgimento da crise financeira internacional, a falência de grandes empresas do setor financeiro, lançaram um debate público em torno do papel e do valor de uma auditoria às demonstrações financeiras (Wells, 2005; Sikka, 2009). A falta de credibilidade das demonstrações financeiras das empresas envolvidas nesses escândalos dissipou a confiança dos mercados, e acentuou a percepção por parte dos investidores e restantes *stakeholders* de que a informação financeira divulgada pelas empresas pode não refletir a sua verdadeira performance (Sikka, 2009). Este contexto tem suscitado junto da comunidade académica e das entidades reguladoras da profissão de auditoria um intenso debate sobre a qualidade da auditoria e os fatores que lhe estão subjacentes.

Uma das linhas de ação para a melhoria da qualidade da auditoria às demonstrações financeiras que tem sido apontada quer pelos organismos internacionais que regulam a atividade, quer pela comunidade académica internacional é a cooperação entre a auditoria interna e a auditoria externa ou financeira.<sup>1</sup>

A preocupação com a melhoria da cooperação entre auditores internos e externos está bem expressa pela *European Confederation of Institutes of Internal Auditing* (ECIIA), num documento recente, onde se analisa as formas de interação, coordenação e alinhamento entre as duas atividades, realçando a relevância dessa cooperação para otimização do nível de fiscalização da governação, dos riscos e dos controlos internos das organizações (ECIIA, 2013).

Também o *Institute of Internal Auditors* (IIA) realça a importância da cooperação entre as atividades do auditor interno e externo, expressando que essa cooperação se pode traduzir em ganhos de eficiência e de melhoria no que diz respeito à avaliação e gestão do risco, do desempenho da auditoria interna e externa, desde que na cooperação se

---

<sup>1</sup> Neste relatório a expressão auditor(ia) externo(a) e auditor(ia) financeiro(a) são usadas como sinónimo.

respeitem os papéis e responsabilidades de cada atividade, de acordo com as normas profissionais em vigor (IIA, 2015). O IIA (2015) refere que essas atividades devem interagir e cooperar principalmente no que diz respeito à política de gestão do risco e ao uso do trabalho dos auditores internos pelos auditores externos, como suporte da sua opinião sobre as demonstrações financeiras.

De facto, tal como referido por Al-Matari, Al-Swidi e Fadzil (2014), vários estudos comprovam a importância do departamento de auditoria interna para o desempenho de uma organização, afirmando que este departamento desempenha um importante papel na estrutura de *governance*. Hutchinson e Zain (2009) afirmam que a auditoria interna já não se limita a um mero trabalho de verificação da conformidade ao nível dos controlos internos estabelecidos. Para estes autores, a auditoria interna fornece altos níveis de controlo e monitorização, atividades que estão fortemente relacionadas com o desempenho organizacional. Wood (2004) refere que os auditores internos ocupam uma posição única na organização que lhes permite melhorar a confiança dos investidores.

Dentro deste contexto, a cooperação entre a auditoria interna e externa tem sido a base de análise de vários estudos realizados a nível internacional, por forma a identificar quais são os principais fatores de confiança que a auditoria externa valoriza na auditoria interna, assim como, de que forma a cooperação entre os dois tipos de auditoria se traduz em ganhos de eficiência para essas atividades e para as organizações (Mihret & Admassu, 2011; Morril & Morril, 2003; Reinstein, Lander & Gavin, 1994).

A escassez (julgamos até inexistência) de estudos que tratem desta problemática a nível nacional é motivação maior para que, no relatório de estágio do 2º ano do Mestrado em Contabilidade da Universidade do Minho, seja analisada a realidade ao nível da cooperação entre o auditor interno e externo numa empresa Portuguesa do setor do comércio por grosso de produtos de grande consumo.

## **1.2. Objetivos do Estudo e Questões de Partida**

O objetivo fundamental deste estudo consiste em analisar as formas de cooperação entre o auditor externo e o auditor interno e perceber o valor acrescentado que resulta dessa cooperação.

O objetivo fundamental do trabalho pode decompor-se em dois objetivos específicos:

- 1- Compreender e analisar o âmbito de atuação e responsabilidades da auditoria financeira e da auditoria interna, e a articulação possível do trabalho desenvolvido pelas duas áreas, tendo em conta os requisitos aplicáveis à atividade de auditoria financeira.
- 2- Compreender e analisar o valor acrescentado que resulta da cooperação do trabalho do auditor financeiro e do auditor interno, quer para as atividades de auditoria interna e auditoria financeira, quer para as organizações.

O relatório de estágio serve também para descrever as atividades desenvolvidas no âmbito do estágio curricular realizado na empresa ARCOL – A. Rodrigues Correia Lopes, Bebidas e Alimentação, S.A. – tendo como objetivo o reconhecimento por parte da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC).

As questões-chave implícitas para alcançar os objetivos deste estudo são as seguintes:

- 1- Qual o âmbito de atuação e responsabilidades da auditoria financeira e da auditoria interna, e a articulação possível do trabalho desenvolvido pelas duas áreas, tendo em conta os requisitos aplicáveis à atividade de auditoria financeira?
- 2- Qual o valor acrescentado para as atividades de auditoria financeira e interna e para as organizações, resultante da articulação do trabalho do auditor financeiro e do auditor interno?

### **1.3. Metodologia**

Em termos metodológicos, este estudo enquadra-se numa investigação de carácter qualitativo, pois “procura explicar a forma como os fenómenos sociais são interpretados, compreendidos, produzidos e contruídos” (Vieira, Major & Robalo, 2009, p. 132). A investigação qualitativa tem como objetivo ajudar a compreender os contextos sociais nos quais as pessoas vivem e interagem (Vieira et al., 2009), produzindo resultados que não chegaram de meios e procedimentos estatísticos ou outros meios de quantificação (Strauss & Corbin, 1990).

A investigação qualitativa a desenvolver será do tipo interpretativo, pois tal como estabelecem Vieira et al. (2009) os estudos interpretativos procuram compreender o

contexto subjacente aos sistemas de informação contabilística, e a forma como estes sistemas influenciam e são influenciados pelo contexto.

A investigação será conduzida por meio de um estudo de caso. Yin (2009) afirma que o estudo de caso tem como origem o desejo de compreensão de um fenómeno social complexo, permitindo aos investigadores reter as características holísticas e significativas de eventos reais, dos quais se destacam os processos organizacionais e de gestão.

Como instrumentos de recolha de dados, são usados a pesquisa documental e o levantamento de informações por meio de entrevistas semi-estruturadas, junto do auditor interno, do auditor externo (representante da SROC que executa a Revisão Legal das Contas) e de um dos Administradores da Entidade.

Yin (2009) refere que a prova dos estudos casos pode ter várias fontes, as quais se podem agrupar em seis grupos, nomeadamente: documentação, registo de arquivos, entrevistas, observação direta, observação participante e artefactos físicos. A utilização de várias fontes de informação permitirá fazer triangulações por forma a credibilizar os resultados obtidos. Tal como sugere Yin (2009), resultados ou conclusões são mais convincentes e precisos se eles forem baseadas em diferentes fontes de informação.

#### **1.4. Estrutura do Trabalho**

O segundo capítulo é composto pela revisão de literatura, apresentando uma breve contextualização histórica da auditoria, os principais aspetos do sistema de controlo interno, as principais características das atividades de auditoria financeira e interna, e ainda, os aspetos relacionados com a cooperação entre a auditoria financeira e a auditoria interna. O terceiro capítulo representa o estudo de caso desenvolvido neste trabalho, fazendo-se uma apresentação da organização acolhedora do estudo e o enquadramento da problemática em análise. São aqui apresentados e analisados os resultados obtidos com as entrevistas realizadas, cujo foco é a análise do nível de cooperação da atividade de auditoria financeira e interna na ARCOL, bem como, perceber os ganhos de eficiência que resultam dessa cooperação, quer para as atividades de auditoria, quer para a própria organização. No quarto capítulo descrevem-se as atividades desenvolvidas durante o estágio curricular na ARCOL, de acordo com os critérios do artigo 9.º do Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissionais

(RIEEP) da OCC. Por fim, no quinto capítulo apresenta-se a conclusão, as limitações do trabalho e linhas de investigação para pesquisa futuras.



## Capítulo 2 - Revisão de Literatura

### 2.1. Contextualização Histórica da Auditoria

Para se entender a crescente importância da auditoria no mundo, é necessário fazer uma análise desde o seu surgimento até aos dias de hoje. A bibliografia analisada (Costa, 1998; Morais & Martins, 2013; Almeida, 2014; Pinheiro, 2014) permite estabelecer três fases de evolução da auditoria:

- A primeira fase que terminou no século XVIII, com o início da revolução industrial;
- A segunda fase que se iniciou no século XVIII aquando da revolução industrial e terminou por volta de 1920;
- A terceira fase que se iniciou por volta de 1920 e continua até aos dias de hoje.

Relativamente à primeira fase de evolução da auditoria, não é possível definir a altura exata em que esta começou. Contudo, tal como refere Almeida (2014), esta prática era já utilizada pelas civilizações egípcia, grega e romana, como forma de controlo dos oficiais aos quais eram confiados os dinheiros públicos. Nos primórdios da auditoria os auditores formulavam as suas ilações principalmente a partir das informações que lhes eram transmitidas verbalmente.

Assim é fácil compreender que etimologicamente a palavra auditoria derive do latim *audire* e significa aquele que ouve (Costa, 1998), sendo só com os ingleses, através do verbo *to audit*, que esta palavra assumiu o significado que hoje lhe atribuímos, de examinar e/ou certificar (Pinheiro, 2014; Costa, 1998).

A primeira fase de evolução da auditoria foi a mais longa e centrava-se principalmente no controlo das contas da administração pública, na medida em que durante este período o setor privado baseava-se principalmente em quintas e pequenos negócios, diretamente administrados e controlados pelos proprietários, não havendo, nestes casos, a necessidade da realização de uma auditoria (Almeida, 2014).

A importância da auditoria durante o século XIV fica bem expressa no artigo *Accounting and power: evidence from the fourteenth century* de Ricaboni, Giovannoni, Giorgi e

Moscadelli (2006). Estes autores realçam a importância que a auditoria teve na fiscalização das contas da *Opera della Metropolitana di Siena*, instituição responsável pela construção e manutenção da catedral da cidade de Siena em Itália.

Nos finais do século XVIII, a Revolução Industrial que se iniciou na Inglaterra e se propagou pela Europa e Estados Unidos da América, deu origem à segunda fase do desenvolvimento da auditoria.

A Revolução Industrial levou a um aumento em grande escala das transações comerciais (Brown, 1962), fazendo com que pequenos negócios já instituídos se transformassem em grandes empresas, com diversos acionistas que contribuía com capital, mas que não controlavam as operações do dia a dia dessas empresas. Esta dispersão do capital nestas grandes empresas levou à necessidade de nomear um quadro de diretores para gerir a empresa, na ausência dos acionistas (Guoming, 1997). Com o grande impulso das tecnologias de produção, deu-se a expansão das atividades operacionais e a criação de vários níveis hierárquicos nas grandes empresas privadas, levando a que os diretores dessas empresas não conseguissem ao mesmo tempo gerir a entidade (e as suas operações internas) e assegurar aos acionistas que os fundos que investiram estavam a ser geridos de forma correta e honesta. Esta situação impulsionou o desenvolvimento da auditoria financeira no setor privado, e permitiu a emergência, ainda que de forma embrionária, da auditoria interna (Brown, 1962; Guoming, 1997).

A terceira fase de evolução da auditoria iniciou-se por volta de 1920, altura em que os auditores financeiros começaram a reconhecer cada vez menos para si a responsabilidade na deteção das fraudes, argumentando que essa é uma responsabilidade dos gestores, e que aos auditores financeiros compete a credibilização dos relatórios financeiros (Almeida, 2014).

Tal como estabelece Almeida (2014), ao longo das últimas décadas as empresas evoluíram e nelas foram sendo criados sistemas de controlo interno e de *corporate governance*, cuja missão passa pela mitigação dos riscos que ameacem a consecução dos objetivos relacionados com a fiabilidade do relato financeiro da entidade, com a eficácia e eficiência das operações internas e com o cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis. O estabelecimento destas estruturas de *governance* nas empresas, em cujo âmbito das atribuições está contemplada a tarefa de zelar pela

fiabilidade do relato financeiro da entidade, os auditores financeiros passaram a validar a eficácia dessas estruturas, reservando-se para si a responsabilidade de obter apenas uma segurança razoável sobre a adequabilidade do sistema de relato financeiro da entidade (Almeida, 2014). Contudo, muitos dos utilizadores das demonstrações financeiras creem que os auditores financeiros são os últimos responsáveis pela qualidade das demonstrações financeiras e que têm a responsabilidade de detetar todos os erros, fraudes e atos ilegais que tenham sido cometidos pela empresa, desconhecendo as próprias limitações da auditoria financeira, tais como a materialidade, a amostragem e o risco de auditoria (Almeida, 2014).

Face às limitações inerentes à auditoria financeira, e às novas exigências colocadas pelos mercados e pelos *stakeholders*, a auditoria interna viu as suas responsabilidades acrescidas no âmbito da promoção de um adequado sistema de controlo interno na entidade, que seja proativo e eficaz na prevenção de erros e fraudes ao nível do relato financeiro (Pinheiro, 2014).

A terceira fase da evolução da auditoria fica ainda marcada pelo surgimento a nível internacional de vários organismos que vieram promover e regular o desenvolvimento das atividades de auditoria. Ao nível da atividade da auditoria financeira destaca-se, desde logo, o importante papel do *International Accounting Standards Committee* (IASC) que, fundado em 1973, tinha como função a emissão de normas internacionais de contabilidade, para promover a harmonização contabilística internacional. Este organismo deu lugar, em 2001, ao *International Accounting Standards Board* (IASB) que continuou a missão do seu antecessor.<sup>2</sup> A harmonização internacional da contabilidade mostrou-se essencial para uniformização dos procedimentos de auditoria a nível internacional. Quatro anos após a criação do IASC, em 1977, foi fundada na Alemanha a *International Federation of Accountants* (IFAC). A IFAC é uma organização independente que tem por objetivo fortalecer a profissão de contabilista e de auditor, através do desenvolvimento de normas internacionais de alta qualidade em auditoria e segurança, contabilidade pública, ética e educação.<sup>3</sup> Dentro da estrutura da IFAC foi ainda criado em 1978 o *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB), cuja missão

---

<sup>2</sup> Informação retirada de: <https://www.ifac.org/news-events/2011-11/iasb-and-ifac-enhance-cooperation-developing-private-and-public-sector-accountin>. Acesso em 24 de outubro de 2015.

<sup>3</sup> Informação retirada de: <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>. Acesso em 24 de outubro de 2015.

passa pela definição de padrões internacionais de alta qualidade para a prática da profissão de auditoria, através do controlo da sua qualidade, avaliação, serviços e facilitando a convergência de normas internacionais e nacionais.<sup>4</sup>

No que respeita à atividade de auditoria interna, destaca-se a criação, em 1941, do IIA com sede nos EUA, que corresponde à associação profissional de auditoria interna mais antiga e importante a nível internacional, e na qual estão representados os institutos nacionais de auditoria interna de muitos países do mundo, contando atualmente com cerca de 180.000 membros do mundo inteiro.<sup>5</sup> Salienta-se ainda, a criação, em 1982, da ECIIA, que compreende os institutos nacionais de auditoria interna que se situam na Europa e que tem como missão ajudar esses países a desenvolver, partilhar e promover as melhores práticas de auditoria interna no setor público e privado.<sup>6</sup>

A nível nacional, destaca-se a fundação, em 1974, da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas (CROC), cuja denominação passou em 1999 para Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC). Este é o organismo que em Portugal tem a seu cargo a jurisdição da profissão de auditor externo e como tal, deve zelar pela sua dignidade e prestígio.<sup>7</sup> Realça-se ainda a criação, em 2008, do Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), cuja missão passa por reforçar a confiança e a credibilidade na atividade de auditoria financeira exercida em Portugal.<sup>8</sup> Desde 01.01.2016, a supervisão pública da atividade de auditoria financeira é realizada pela Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (CMVM).<sup>9</sup> Ao nível da auditoria interna, em Portugal, só em 1992 foi criado o organismo que representa a auditoria interna a nível nacional, denominado Instituto Português de Auditoria Interna (IPAI).

A próxima secção aborda o conceito e objetivos do sistema de controlo interno, dada a sua transversalidade de aplicação e importância nas atividades de auditoria financeira e auditoria interna.

---

<sup>4</sup> Informação retirada de: <http://www.iaasb.org/about-iaasb>. Acesso em 24 de outubro de 2015.

<sup>5</sup> Informação retirada de: <https://na.theiaa.org/about-us/Pages/About-The-Institute-of-Internal-Auditors.aspx>. Acesso em 15 de agosto de 2015.

<sup>6</sup> Informação retirada de: <http://www.eciia.eu/what-we-do/>. Acesso em 12 de agosto de 2015.

<sup>7</sup> Informação retirada de: [http://www.oroc.pt/revista/detalhe\\_artigo.php?id=34](http://www.oroc.pt/revista/detalhe_artigo.php?id=34). Acesso em 24 de outubro de 2015.

<sup>8</sup> Informação retirada de: [http://www.cnsa.pt/o\\_cnsa/missao.html](http://www.cnsa.pt/o_cnsa/missao.html). Acesso em 20 de dezembro de 2015.

<sup>9</sup> Alteração introduzida pela Lei 148/2015, de 9 de setembro.

## 2.2. O Sistema de Controlo Interno

### 2.2.1. Conceito e Objetivos

Em 1949 o *American Institute Certified Public Accountants* (AICPA, 1949, p. 6), definiu o sistema de controlo interno como o “plano da organização com todos os métodos e medidas de coordenação, adotados pela empresa para salvaguardar os seus ativos, verificar a exatidão e a fiabilidade dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão das políticas administrativas prescritas”.

Por sua vez, o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO, 2013a, p. 3) atualizou em 2013 o seu *framework* de 1992, onde define o sistema de controlo interno como “um processo, efetuado por um quadro de diretores, gestores e outro pessoal da entidade, designado para fornecer uma garantia razoável quanto à consecução de objetivos relacionados com as operações, reporte e conformidade”.

Para uma melhor compreensão sobre o alcance da definição do sistema de controlo interno, o COSO (2013a) clarificou que o sistema de controlo interno:

- é um “processo”, isto é, é apenas um meio, e não um fim, para atingir três grandes categorias de objetivos (operações, reporte, e conformidade);
- é efetuado por pessoas, pois não é só constituído por manuais de políticas e procedimentos, por sistemas e formulários, mas também por pessoas e pelas ações que estas tomam para apoiar o controlo interno;
- apenas fornece uma garantia razoável quanto à consecução de objetivos, pois não consegue eliminar todos os riscos, devido às limitações que lhe estão inerentes;
- deve ser flexível e capaz de se adaptar a todo tipo de organizações, a cada divisão, unidade operacional ou processo de negócio.

Ao comparar as definições de controlo interno estabelecidas pelo AICPA e pelo COSO, e apesar dos pontos de convergência entre ambas, verifica-se que o COSO criou uma definição universal, que permite a conceção, implementação, condução e monitorização de um sistema de controlo interno em diferentes organizações, indústrias e regiões geográficas.

Tal como refere Pinheiro (2014), a administração da entidade é o responsável máximo pela conceção e implementação do sistema de controlo interno, assim como, pela introdução de mecanismos para garantir a observância do mesmo. Contudo, a auditoria interna tem também um papel muito relevante na promoção da adequabilidade do sistema de controlo interno, visando melhorar e avaliar a eficácia da gestão dos riscos, controlos e processos de governação. Neste sentido, Morais e Martins (2013) afirmam que cabe à auditoria interna auxiliar a organização na manutenção de mecanismos de controlo interno efetivos, através da avaliação da sua eficácia e eficiência, e da promoção da sua melhoria contínua.

A análise sobre a adequação do sistema de controlo interno das organizações é também uma tarefa acometida à auditoria financeira. O conhecimento do negócio e o levantamento do sistema de controlo interno da entidade cliente (em particular o levantamento e avaliação do subsistema contabilístico-financeiro) é um dos passos fundamentais para a definição dos níveis de materialidade e do risco de auditoria e suas componentes (*International Standard on Auditing* IFAC - ISA 200; ISA 315; ISA 320). Assim, também a auditoria financeira poderá contribuir para a manutenção e monitorização de um adequado sistema de controlo interno nas organizações.

Na secção seguinte apresenta-se o *framework* do COSO que consiste num guia para obter um eficiente e eficaz sistema de controlo interno.

### **2.2.2. O Modelo COSO**

O COSO foi criado através da iniciativa de cinco organizações sem fins lucrativos do setor privado [a *American Accounting Association* (AAA); o AICPA; o *Financial Executives International* (FEI); o IIA; e o *Institute of Management Accountants* (IMA)], tendo como objetivo melhorar o desempenho organizacional e das estruturas de *governance*, através do estabelecimento de linhas orientadoras para que as organizações possam desenvolver adequados sistemas de controlo interno, e promovam uma constante monitorização dos mesmos (McNally, 2013).

O *framework* original do COSO foi criado em 1992 e logo ganhou grande aceitabilidade nas organizações por todo o mundo, sendo desta forma líder no desenho, implementação, condução e avaliação da eficácia do sistema de controlo interno

(McNally, 2013). Contudo, por força das alterações que se verificaram quer no ambiente de negócios, quer no ambiente operacional das entidades, o COSO atualizou o seu *framework* sobre o controlo interno no ano de 2013. Deve referir-se que a versão de 2013 do seu *framework* continua a utilizar muitos dos conceitos utilizados na versão anterior, como por exemplo a definição de controlo interno ou os cinco componentes que constituem o controlo interno. Continua igualmente a dar grande importância ao papel da administração e gestão na conceção, implementação, condução e avaliação do sistema de controlo interno. Por outro lado, a principal inovação da versão atual do *framework* consiste nos princípios que constituem cada componente do controlo interno (COSO, 2013a).

A Figura 1 representa a versão de 2013 do *framework* COSO.

Figura 1 – Cubo COSO



Fonte: (COSO, 2013b)

Através da análise da Figura 1 percebe-se que, segundo o *framework* o COSO, a implementação de um sistema de controlo interno eficiente e eficaz, pressupõe que as entidades interliguem os objetivos (operações, reporte e conformidade), com os componentes do controlo interno (ambiente de controlo, avaliação de risco, atividades de controlo, comunicação e informação, monitorização das atividades), e com a estrutura da organização (entidade, departamentos, unidade operacional, função).

Segundo o COSO (2013a), os objetivos alcançáveis através de um adequado sistema de controlo interno são:

- os objetivos das operações, que se relacionam com a eficiência e eficácia das operações da entidade, onde se incluem objetivos de desempenho operacional e financeiro, procurando a salvaguarda dos ativos das organizações;
- os objetivos de reporte, que se relacionam com o reporte financeiro e não financeiro, interno ou externo para os *stakeholders*, e englobam a confiabilidade, a oportunidade, a transparência do sistema de reporte da entidade;
- os objetivos de conformidade, ligados ao grau de aderência e cumprimento pela entidade das leis e regulamentos aos quais está sujeita.

Face aos objetivos traçados pelo *framework* do COSO dir-se-á que um sistema de controlo interno eficiente e eficaz, permitirá que a organização alcance os objetivos operacionais e estratégicos delineados, mitigando os riscos, de modo a que sejam salvaguardados os seus ativos, a que sejam cumpridas as leis e os regulamentos, e ainda, que seja promovido um adequado sistema de reporte de informação para os *stakeholders*.

Em relação às partes integrantes do controlo interno, o COSO (2013a) enumera cinco componentes inter-relacionados, e que devem estar integrados no processo de gestão, de modo a gerar um eficiente e eficaz sistema de controlo interno:

- O ambiente de controlo, que consiste no conjunto de normas, processos e procedimentos que fornecem uma base para executar o controlo interno através da organização. Pinheiro (2014) afirma que esta componente caracteriza a organização e influencia a consciência de controlo das pessoas que nela trabalham.
- A avaliação de riscos, que consiste num processo dinâmico e interativo de identificar e avaliar os riscos que podem por em causa a realização dos objetivos da entidade, formando a base para determinar a forma de alicerçar a gestão dos riscos. A gestão deve ainda considerar a adequabilidade dos objetivos e avaliar se possíveis alterações no ambiente externo e interno da entidade podem tornar o sistema de controlo interno ineficiente.

- A atividade de controlo, materializada nas ações estabelecidas através de políticas e procedimentos que ajudam a assegurar a consecução das orientações da gestão, visando mitigar os riscos. Estas ações podem ser de natureza preventiva ou detetiva, como por exemplo autorizações, verificações, reconciliações, avaliações de desempenho, segregação de funções, entre outras.
- A informação e comunicação consiste no processo contínuo e interativo de fornecer, partilhar e obter a informação necessária para a realização dos objetivos da organização. O COSO (2013a) expõe ainda que a comunicação interna (informação que é disseminada ao longo da estrutura da organização), e a externa (quando a organização recebe informação externa relevante, assim como, quando fornece informações a grupos externos em resultado das suas exigências e expectativas).
- As atividades de monitorização, também denominadas de “*follow-up*”, consistem na avaliação do desempenho do sistema de controlo interno. São avaliações contínuas e periódicas, ou uma combinação de ambas, de modo a verificar se cada um dos cinco componentes do controlo interno está presente e a funcionar de forma eficaz.

Tal como referido anteriormente, a implementação de um sistema de controlo interno eficiente e eficaz, pressupõe a interligação dos objetivos aos componentes do controlo interno e à estrutura da organização. Tal como descreve o COSO (2013a), a estrutura da organização representa os níveis da organização aos quais são aplicados o sistema de controlo interno. São considerados 4 níveis principais: 1) nível da entidade, onde se enquadram os controlos internos de um grupo inteiro, ou apenas a uma única subsidiária; 2) divisão ou departamento; 3) unidades operacionais; 4) função.

Depois de analisado o *framework* do COSO facilmente se percebe a abrangência do sistema de controlo interno dentro de uma organização e a sua importância vital para a sobrevivência e sucesso das entidades.

### **2.2.3. Limitações do Sistema de Controlo**

Tal como referido anteriormente, por mais eficiente e eficaz que um sistema de controlo interno seja, ele apenas pode fornecer uma segurança razoável quanto à consecução

dos objetivos organizacionais, pois existem certas limitações inerentes ao controlo interno que dificilmente são elimináveis. Consequentemente, o *framework* do COSO (2013a) apresenta as seguintes limitações:

- O desinteresse por parte dos órgãos de administração e gestão da entidade em implementar um bom sistema de controlo interno, por vezes movido pela conveniência de objetivos estabelecidos;
- A realidade de que o julgamento humano na tomada de decisões pode estar com defeito e sujeito a viés;
- Fracassos que podem ocorrer devido a falhas humanas, tais como simples erros;
- A capacidade da gestão para ignorar o controlo interno;
- A possibilidade de conluio para que se ignorem os controlos internos;
- A ocorrência de eventos externos fora do controlo da organização.

Devidos às limitações inerentes ao sistema de controlo interno, este apenas consegue oferecer uma segurança razoável de que a entidade irá atingir os objetivos estabelecidos. Desta forma, quer a auditoria interna, quer a auditoria financeira deverão ter em atenção estas limitações aquando da avaliação do sistema de controlo interno.

Na secção seguinte apresenta-se o âmbito e os objetivos da auditoria financeira e da auditoria interna, percebendo-se, desde já, que um ponto em comum entre as duas atividades é a análise do sistema de controlo interno das organizações.

## **2.3. Auditoria Financeira e Auditoria Interna**

Nesta secção analisam-se o conceito, o âmbito e as atribuições da auditoria financeira e da auditoria interna.

### **2.3.1. A Auditoria Financeira**

A auditoria financeira é frequentemente denominada por auditoria contabilística, externa, ou independente, na medida em que este tipo de auditoria conduz a uma opinião independente sobre as demonstrações financeiras de uma organização, emitida por um profissional qualificado e obrigatoriamente externo à mesma (Costa, 1998).

Para Almeida (2014), a auditoria financeira é um processo objetivo e sistemático, realizado por um terceiro independente, de obter e avaliar as evidências relativas às asserções sobre ações e eventos económicos, por forma a verificar o grau de correspondência entre essas asserções e os critérios estabelecidos, comunicando os resultados aos utilizadores da informação financeira.

Tal como descreve Cosserat (2005), a auditoria financeira evoluiu ao longo dos anos, passando de uma mera verificação das demonstrações financeiras, à prestação, por parte de um auditor devidamente acreditado e independente, de um serviço de garantia sobre a qualidade da informação financeira produzida pelas organizações, tendo em conta os interesses da organização e dos restantes usuários da informação financeira.

Nessa medida, a ISA 200 (§ 3) da IFAC, descreve que a finalidade de auditoria é aumentar o grau de confiança dos destinatários das demonstrações financeiras, através da expressão de uma opinião do auditor sobre se as demonstrações financeiras estão preparadas, em todos os aspetos materiais, de acordo com um referencial de relato financeiro aplicável. A ISA 200, no parágrafo 11, esclarece, contudo, que os objetivos gerais do auditor são obter garantia razoável sobre se as demonstrações financeiras como um todo estão isentas de distorção material, devido a fraude ou a erro, e não fornecer uma garantia absoluta ou total sobre essa isenção de distorção material, devido a fraude ou a erro (Pinheiro, 2014).

No mesmo sentido, a ISA 240 que trata das responsabilidades do auditor relativas a fraude numa auditoria às demonstrações financeiras, estabelece, no parágrafo 3, que apesar do auditor financeiro poder suspeitar ou identificar a existência de fraude, não lhe compete a si extrair conclusões de natureza legal sobre se ocorreu realmente fraude. O parágrafo 4 da norma vem ainda clarificar que a responsabilidade primária pela prevenção e deteção da fraude cabe aos encarregados da governação da entidade e à gerência da entidade. O parágrafo 5 da ISA 240 vem reforçar a ideia transmitida na ISA 200, ao esclarecer que um auditor financeiro que conduza uma auditoria de acordo com as ISA é responsável por obter uma segurança razoável de que as demonstrações financeiras tomadas como um todo estão isentas de distorção material, quer causada por fraude quer por erro.

Em suma, para que o auditor financeiro possa expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras, ele tem as seguintes atribuições (ISA 200; ISA 240; ECIIA, 2013):

- Obter um conhecimento adequado sobre o sistema de controlo interno das organizações, com particular ênfase no subsistema contabilístico-financeiro;
- Definir os níveis de risco de auditoria e materialidade;
- Identificar e avaliar riscos de distorção material presentes nas demonstrações financeiras, quer devido a erro ou fraude, concebendo e desempenhando procedimentos em resposta aos referidos riscos;
- Obter prova de auditoria suficiente e apropriada, que servirá de base de apoio para a emissão da sua opinião sobre as demonstrações financeiras;
- Expressar uma opinião sobre as demonstrações financeiras sob a forma de um relatório de auditoria.

No exercício da atividade de auditoria financeira, e de modo a alcançar os objetivos descritos anteriormente, as ISA exigem que o auditor exerça julgamento profissional, e mantenha ceticismo profissional durante o planeamento e execução da auditoria (ISA 200, §7). O julgamento profissional envolve a aplicação de formação, conhecimento e experiência relevantes, no contexto das normas de auditoria, de contabilidade e de ética, para tomar decisões com fundamento acerca das linhas de ação apropriadas nas circunstâncias do trabalho de auditoria, isto é, na fase do planeamento da auditoria, no processo de recolha e validação da evidência e na emissão do parecer sobre as demonstrações financeiras (ISA 200, §13). O ceticismo profissional abrange uma atitude caracterizada pela dúvida e espírito crítico ao longo de todo o processo de auditoria e da recolha de elementos de prova, estando alerta para condições que possam indiciar distorções devido a erro ou fraude (ISA 200, §13).

### **2.3.2. A Auditoria Interna**

O IIA define a auditoria interna como uma atividade independente, de garantia e de consultoria, destinada a acrescentar valor e a melhorar as operações de uma organização. Assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma

abordagem sistemática e disciplinada, para a avaliação e melhoria da eficácia dos processos de gestão do risco, controlo e governação.<sup>10</sup>

Almeida (2014) comunga da definição estabelecida pelo IIA, pois afirma que a auditoria interna é uma função de avaliação independente, tradicionalmente efetuada por profissionais que são funcionários da organização, estabelecida dentro da mesma, com o intuito de examinar e avaliar as suas atividades.

O objetivo primordial da auditoria interna é o de auxiliar a organização em todas as suas áreas, atuando como um catalisador para a melhoria da eficiência e eficácia do seu sistema de controlo interno, promovendo o desenvolvimento sustentável da organização (Pinheiro, 2014; ECIIA, 2013; Morais & Martins, 2013).

Enquanto a auditoria financeira tem como foco maior de análise a área contabilístico-financeira das organizações, a auditoria interna tem um âmbito de atuação muito mais vasto e aplica-se a todos os departamentos da entidade, avaliando as seguintes atividades (Morais & Martins, 2013):

- Contabilística;
- Financeira;
- Operacional;
- Processos;
- Gestão.

Dada a natureza e o vasto âmbito de atuação da auditoria interna, segundo Morais e Martins (2013), pode dizer-se que esta engloba os seguintes tipos de auditoria:

- Auditoria financeira, que tem por objetivo avaliar a qualidade da informação financeira, a salvaguarda dos ativos, e o cumprimento dos normativos contabilísticos a que a entidade está sujeita;
- Auditoria operacional, que tem por objetivo avaliar as diversas atividades e processos, por forma a verificar a economia, eficiência e eficácia dos mesmos, contribuindo para a melhoria do desempenho da organização;

---

<sup>10</sup> Definição retirada de: <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx>. Acesso em 12 de agosto de 2015.

- Auditoria de gestão, que tem por objetivo avaliar o desempenho da entidade e dos seus gestores, face às normas e aos objetivos estabelecidos;
- Auditoria de conformidade, que tem por objetivo verificar o cumprimento pela organização das condições, regras e regulamentos internos ou externos a que está sujeita;
- Auditoria estratégica, que tem por objetivo avaliar a conformidade das decisões tomadas, com as políticas estratégicas estabelecidas pela organização.

Pinheiro (2014) acrescenta que a auditoria interna pode ainda abarcar a auditoria social, informática, ambiental e da qualidade, atendendo à área em análise (a imagem da organização perante a comunidade; a adequabilidade das aplicações informáticas face às exigências da informação; a gestão dos recursos da forma menos ofensiva para o ambiente; o cumprimento dos requisitos especificados pelo sistema da qualidade).

De acordo com Morais e Martins (2013) e Marques (1997) são atribuições da auditoria interna:

- A avaliação da adequabilidade dos controlos contabilísticos, financeiros, operacionais, de processos e de gestão, promovendo um controlo eficaz do risco através de uma relação custo-benefício;
- A verificação da salvaguarda dos ativos da organização e se a mesma detém processos de governação adequados;
- A avaliação da qualidade e eficácia do trabalho desenvolvido por todos os colaboradores dentro de uma organização;
- A promoção de recomendações para melhorias ao sistema de controlo interno, por forma a contribuir para o bom desempenho das organizações;
- A colaboração na definição dos objetivos, estratégias e políticas a adotar, assim como, na avaliação do grau de realização dos mesmos;
- A contribuição para a melhoria da rendibilidade da organização, através do seu contributo para a redução dos custos e dos prazos de cobrança dos créditos;
- A participação na realização de estudos de reorganização de processos, assim como, na elaboração e aprimoramento de normas internas;
- Ajuda na criação de atividades de controlo sobre o cumprimento das políticas, orientações, normas e processos.

Em consonância com as atribuições descritas anteriormente, Al-Matari et al. (2014) argumentam que a auditoria interna desempenha um importante papel na elevação da confiança do sistema de controlo interno, através da melhoria dos processos de gestão do risco, mas principalmente, através da satisfação das necessidades dos utilizadores internos. Realça-se que a responsabilidade pela conceção e implementação do sistema de controlo interno da organização cabe à administração e ao órgão de gestão da entidade, cabendo ao departamento de auditoria interna avaliar a eficiência e eficácia do mesmo, promovendo a sua melhoria contínua.

Hutchinson e Zain (2009) revelam que para assegurar a correta prossecução das atribuições que lhe estão cometidas, é necessário que o departamento de auditoria interna reúna algumas características fundamentais: 1) elevada qualificação a nível de conhecimentos contabilísticos por parte dos auditores internos; 2) elevada experiência dos auditores internos; 3) formação contínua dos auditores internos. Hutchinson e Zain (2009) referem ainda que a existência de um eficiente e eficaz sistema de controlo interno permite à auditoria interna desenvolver todas as suas atribuições de forma mais eficaz e auxiliar a organização em todas as suas áreas.

Face ao exposto, verifica-se que dentro das vastas atribuições e objetivos da auditoria interna, está incluída a promoção de um sistema de relato financeiro de qualidade na organização, assegurando que a informação financeira disponibilizada aos *stakeholders* (nomeadamente ao órgão de fiscalização, aos auditores externos, gestores, diretores, entre outros) representa de forma fidedigna a realidade económico-financeira da entidade, sendo-lhes útil e relevante no processo de tomada de decisão (Al-Matari et al., 2014; Ljubisavljević & Jovanovi, 2011).

### **2.3.3. Auditoria Interna Vs Auditoria Externa**

Nas secções anteriores analisamos o conceito, âmbito e objetivos da auditoria externa e interna. Uma das diferenças entre as duas atividades diz respeito ao tipo de vínculo estabelecido com a entidade auditada. Enquanto o auditor interno é um quadro da entidade, detendo um contrato de trabalho como qualquer outro trabalhador, o auditor externo é uma pessoa ou entidade externa à organização auditada, sendo que o seu

vínculo com a entidade consiste num contrato de prestação de serviços (Pop, Bota-Avram & Bota-Avram, 2008; ECIIA, 2013; Morais & Martins, 2013).

Associado ao tipo de vínculo com a entidade auditada, surge a questão da independência do auditor, algo essencial para os dois tipos de auditoria, na medida em que o auditor interno e externo devem formar as suas conclusões livres de qualquer tipo de pressão ou constrangimento. Quanto ao auditor interno, apesar de este ser um quadro da entidade auditada, a independência deve estar refletida no exercício das suas atividades (Pop et al., 2008; ECIIA, 2013; Morais & Martins, 2013). Relativamente a este assunto, o IIA (2008) na Norma 1100 sobre a independência e objetividade dos auditores internos expõe que estes devem exercer o seu trabalho de forma imparcial e portanto, com a devida imunidade quanto às condições que ameacem a referida imparcialidade. Esta norma sobre a independência organizacional acrescenta que a independência do departamento de auditoria interna deve estar reconhecida ao mais alto nível das organizações (órgão de administração e de fiscalização) e refletida através do reporte a esse nível hierárquico. No que diz respeito ao auditor externo, a formação da opinião de auditoria e todo o trabalho de suporte tem incondicionalmente de ser feito de forma independente da organização a quem presta serviço, estando essas exigências vertidas nas normas de auditoria, no Código de Ética e nos Estatutos da Profissão (Pop et al., 2008; ECIIA, 2013; Morais & Martins, 2013).

De forma sucinta, tanto o auditor interno como o auditor externo necessitam de independência para desenvolverem o seu trabalho, havendo, contudo, uma exigência maior nesse domínio para com o auditor externo.

Do âmbito de análise e dos objetivos da auditoria financeira e da auditoria interna resultam também diferenças significativas entre as duas atividades. A auditoria interna visa a melhoria contínua do sistema de controlo interno, da gestão do risco e da governação da entidade, abarcando o seu âmbito de atuação todas as áreas da entidade, e preocupando-se com aspetos financeiros e não financeiros. Por sua vez, a auditoria externa visa credibilizar o sistema de relato financeiro da entidade e as demonstrações financeiras produzidas, perante os diversos *stakeholders*, o que limita o seu âmbito de atuação na organização ao nível do subsistema contabilístico-financeiro (Pop et al., 2008; ECIIA, 2013; Morais & Martins, 2013). O foco da auditoria interna será a

compreensão total do negócio da organização, fornecendo segurança sobre a eficiência e eficácia da gestão dos riscos, do sistema de controlo interno e da estrutura de governação. Por seu lado, a auditoria externa apenas obtém uma compreensão do negócio e do subsistema contabilístico-financeiro que lhe permita expressar a sua opinião sobre as demonstrações financeiras (ECIIA, 2013; Morais & Martins, 2013).

O diferente foco de atuação da auditoria interna e externa tem como consequência, o desenvolvimento de diferentes competências específicas por parte de cada uma dessas atividades. Desta forma, à auditoria interna é exigido um conjunto de competências específicas para compreender a estrutura de governação, os riscos do negócio, a estratégia operacional e os riscos de conformidade. Por outro lado, à auditoria externa é exigida a compreensão do subsistema contabilístico-financeiro através do desenvolvimento de competências específicas suportadas por um conjunto de normas de auditoria, de contabilidade (entre outras), por forma a emitir uma opinião sobre a qualidade do sistema de relato financeiro da entidade (ECIIA, 2013).

O diferente foco de ambas as auditorias é também relevante na abordagem que cada uma faz aos riscos a que a entidade auditada está sujeita. Sendo o foco da auditoria interna a compreensão total do negócio da organização, a abordagem ao risco terá de ter em conta o risco do negócio, que engloba, entre outros, os riscos financeiros e operacionais. Por sua vez, a abordagem ao risco na atividade da auditoria financeira terá de ter em conta de forma direta o risco associado ao subsistema contabilístico-financeiro aquando da determinação da natureza, tempestividade e extensão dos procedimentos de auditoria (ECIIA, 2013). No que diz respeito à abordagem ao risco de fraude, a auditoria interna está preocupada com as fraudes que possam existir em todas as áreas da organização. Já auditoria externa está preocupada unicamente com as fraudes que possam existir na área contabilístico-financeira das organizações (ECIIA, 2013).

Por último, é de realçar as diferenças que dizem respeito ao tempo e frequência do exame de ambas as auditorias (Morais & Martins, 2013). Assim, a atividade da auditoria interna consiste num exame contínuo e por isso, acompanha permanentemente a atividade da empresa, proporcionando-lhe um melhor conhecimento do negócio. Por seu lado, a auditoria externa realiza um exame sistemático ao sistema de relato

financeiro da entidade e às demonstrações financeiras produzidas em várias entidades, sem, contudo, exercer um acompanhamento diário dessas atividades.

Apesar das diferenças enunciadas entre a auditoria interna e externa, e após a análise do âmbito e objetivos das duas atividades, percebe-se que o foco comum de análise mais relevante dessas duas atividades centra-se na área contabilístico-financeira. Assim, a cooperação das atividades de auditoria financeira e interna nessa área poderá tornar o seu trabalho mais eficiente e eficaz, com benefícios para as organizações. Esta situação será explorada nas secções seguintes.

## **2.4. A Cooperação entre a Auditoria Financeira e Auditoria Interna**

Após ter-se explorado o conceito, objetivos e âmbito de atuação da auditoria financeira e da auditoria interna, é perceptível que ambas as atividades desempenham funções diferentes, pois se uma é mais voltada para dentro da empresa, na melhoria contínua dos seus procedimentos internos (auditoria interna), a outra (auditoria financeira), está mais voltada para a credibilização do relato financeiro da organização atendendo às necessidades dos *stakeholders* internos e externos nos processos de tomada decisão. Apesar disto, é também claro que os dois tipos de auditorias têm uma área de trabalho em comum, que se consubstancia na análise da adequação do subsistema contabilístico-financeiro da entidade, e na qualidade do seu sistema de relato financeiro. Assim, a cooperação entre as duas atividades é possível, podendo gerar ganhos de eficiência para auditores internos e externos e para a própria organização.

Neste sentido, nas próximas secções apresenta-se a forma de operacionalização da cooperação entre a auditoria financeira e a auditoria interna, bem como o valor acrescentado que resulta dessa cooperação.

### **2.4.1. Operacionalização da Cooperação entre Auditor Externo e Interno**

Tal como descrito anteriormente, a auditoria financeira e interna têm uma área de trabalho em comum, que se consubstancia na análise da adequação da área contabilístico-financeira das organizações, podendo nesta área estabelecer-se uma cooperação entre ambas.

Pop et al. (2008) argumentam que apesar das diferenças entre os dois tipos de auditoria, é possível identificar, à partida, alguns pontos comuns. Por um lado, ambas as auditorias seguem normas profissionais e códigos de ética, emitidos por organismos profissionais e o risco é um fator crucial no planeamento das suas atividades, havendo um interesse comum na análise do sistema de controlo interno das organizações. Por outro lado, a independência constitui uma característica fundamental para que ambas as auditorias possam desempenhar o seu papel sem qualquer tipo de pressão, e os dois tipos de auditoria apresentam os resultados da sua atividade através de relatórios.

Também Morais e Martins (2013) referem que o trabalho dos auditores internos e externos é complementar, existindo vários pontos de aproximação entre ambos. Para além dos aspetos mencionados por Pop et al. (2008), estes autores acrescentam que os dois tipos de auditoria sugerem correções para deficiências encontradas, utilizam técnicas de análise e recolha de prova semelhantes, e definem a extensão (profundidade) do trabalho a desenvolver em função da eficiência dos sistemas contabilístico e de controlo interno existentes.

Na linha de pensamento dos estudos anteriores, a ECIIA (2013), afirma que existirá sempre um mínimo de interação que se pode estabelecer entre a auditoria interna e a auditoria financeira, através dos seguintes aspetos: 1) no planeamento da auditoria interna e da auditoria financeira, de modo a evitar a duplicação ou sobreposição de tarefas; 2) na disponibilização recíproca dos relatórios de auditoria interna e financeira; 3) na realização de reuniões anuais entre os dois auditores, para discussão de problemas e preocupações comuns, assegurando uma coordenação mínima dos trabalhos a desenvolver. Contudo, a ECIIA (2013) estabelece para que haja uma cooperação mais profunda e frequente entre o auditor financeiro e o auditor interno, para além dos aspetos mencionados anteriormente, é necessário que exista:

- uma adequada coordenação no planeamento da auditoria interna e da auditoria financeira, de modo a evitar a duplicação ou sobreposição de tarefas;
- uma discussão e troca de informações durante os procedimentos de avaliação do risco (sejam eles financeiros ou de outro tipo);

- o fornecimento pelo auditor interno ao auditor externo, da análise e avaliação detalhada do sistema de controlo interno evidenciada nos relatórios de auditoria interna;
- uma troca de pontos de vista sobre a metodologia e os procedimentos de auditoria, por forma a estabelecer uma compreensão mútua sobre a abordagem de auditoria a usar;
- a transmissão regular ao auditor externo de informação sobre as atualizações do plano de auditoria interna;
- se a lei o permitir, o acesso mútuo a papéis de trabalho específicos e não apenas aos principais documentos emitidos pelas auditorias;
- a disponibilização ao auditor externo dos relatórios de auditoria interna intercalares, incluindo a informação sobre o estado atual e progresso da implementação de recomendações;
- a concretização de reuniões regulares entre o auditor interno e externo para discutir questões relevantes e não apenas uma vez por ano;
- dependendo do nível de risco, a inclusão das recomendações do auditor externo no relatório do auditor interno;
- a participação regular do responsável pela auditoria interna em todas as reuniões que se realizem entre os órgãos de gestão e de fiscalização e o auditor externo.

Numa visão mais ampla, o *National Audit Office* e o *HM Treasury* do Reino Unido através de um documento conjunto intitulado *Co-operation Between Internal and External Auditors – a Good Practice Guide* (National Audit Office e o HM Treasury of UK, s.d.) afirmam que uma relação profunda e cooperante entre a auditoria interna e externa só traduzirá benefícios mútuos para as partes envolvidas se for assente em quatro pilares fundamentais:

1. Compromisso – pois a efetiva cooperação entre a auditoria interna e externa requer um comprometimento de ambas as partes;
2. Consulta - que se traduz em reuniões regulares entre o auditor interno e externo, por forma a serem identificadas oportunidades e mecanismos que beneficiam a

cooperação. Os órgãos de gestão e de fiscalização da entidade desempenham um importante papel na promoção dessas reuniões;

3. Comunicação - que deverá ser regular e aberta entre ambos os auditores para se definirem planos e oportunidades de cooperação futura, de modo a evitar a duplicação de esforços e a acordar os métodos de partilha dos resultados das auditorias e outras informações. De referir que os procedimentos de cooperação devem ser aprovados pelo órgão de fiscalização da entidade, para prevenir qualquer suspeita de conluio;
4. Confiança – deve existir confiança mútua entre o auditor interno e externo, reconhecendo que as duas atividades são desenvolvidas sob normas apropriadas. Sempre que haja uma área em que o auditor externo possa usar diretamente o trabalho do auditor interno, o primeiro deve certificar-se que a auditoria interna usa normas que estão em conformidade com as exigências das normas de auditoria financeira.

No sentido de promover o melhoramento contínuo da cooperação entre o auditor financeiro e o auditor interno, Wood (2004) apresenta um ciclo constituído por sete etapas, representado pela Figura 2.

Figura 2 – Ciclo de Melhoria da Cooperação entre a Auditoria Interna e a Auditoria Financeira



Fonte: Elaboração Própria

A primeira etapa consiste em tomar iniciativa, devendo ser a auditoria interna a dar o primeiro passo para iniciar e melhorar os níveis de coordenação com os auditores externos. Contudo, o órgão de fiscalização da entidade poderá encorajar esta coordenação através da nomeação de uma pessoa do departamento de auditoria interna, que deverá ser o principal motor dos esforços de coordenação com o auditor externo. Na segunda etapa os auditores internos deverão tomar conhecimento sobre as normas profissionais que regem o trabalho de auditoria financeira (normas de contabilidade e auditoria), pois, dessa forma, o auditor externo terá maior confiança no trabalho desenvolvido pelo auditor interno e isso ajuda a diminuir a duplicação de esforços. A terceira etapa do ciclo envolve a eliminação de mitos, que podem ser um forte entrave ao início da coordenação entre os auditores, em particular, a ideia de que a equipa de auditoria interna não tem tempo ou recursos necessários para coordenar tarefas com os auditores externos. Na quarta etapa (começar no topo), depois do auditor interno ter iniciado os seus esforços de coordenação com o auditor externo, é necessário obter apoio dos órgãos de gestão e fiscalização da entidade, fazendo-os perceber quais são os benefícios dessa coordenação. A quinta fase envolve a seleção dos alvos adequados, isto é, das áreas onde o processo de coordenação deverá iniciar-se e que gerarão maior valor acrescentado para todas as partes. A sexta etapa visa aumentar a comunicação, através de encontros formais, informais, *emails*, telefonemas ou outras formas que permitam uma comunicação regular entre o auditor interno e externo. A última etapa do ciclo envolve o incentivo à formação da equipa de auditoria interna, em relação aos métodos, procedimentos e vocabulário utilizado pelos auditores externos, para que haja uma comunicação clara entre as duas atividades. À luz do ciclo de Wood (2004), o percurso das sete etapas deve continuar de forma a promover o melhoramento contínuo da cooperação entre auditor interno e externo.

A importância da cooperação entre o auditor externo e interno para a atividade de auditoria financeira é de tal modo fundamental, que a IFAC emitiu uma norma internacional de auditoria sobre este assunto. A ISA 610 designada *Using the Work of Internal Auditors* tem como objetivo clarificar as responsabilidades do auditor externo, relativas ao trabalho dos auditores internos quando o auditor externo determina que a função de auditoria interna será relevante para a auditoria financeira.

Desde logo, a ISA 610 esclarece que apesar do auditor externo poder usar o trabalho do auditor interno, a responsabilidade pela emissão da opinião sobre as demonstrações financeiras da entidade é uma competência exclusiva do auditor externo, responsabilidade essa que não pode ser reduzida pelo facto deste utilizar o trabalho desenvolvido pela função de auditoria interna.

De acordo com a ISA 610, sempre que o auditor externo pondera usar o trabalho do auditor interno na formação da sua opinião sobre as demonstrações financeiras da entidade, o auditor externo deve determinar se o trabalho da auditoria interna é adequado para as finalidades da auditoria às demonstrações financeiras, avaliando:

- a objetividade da função de auditoria interna – verificar se existe reporte ao órgão de gestão ou a um funcionário com autoridade apropriada; se o órgão de gestão impõe constrangimentos ou restrições à função de auditoria interna; se os auditores internos estão isentos de responsabilidades conflitantes na entidade;
- a competência técnica dos elementos da auditoria interna – verificar se os auditores internos têm formação técnica e competência adequadas, se são membros de organismos profissionais relevantes, e se existem políticas definidas para a contratação e formação dos auditores internos;
- o zelo profissional dos elementos da auditoria interna – verificar se as atividades da função de auditoria interna são planeadas, supervisionadas, revistas e documentadas, e se existem manuais de auditoria, programas de trabalho e documentação de auditoria interna adequados;
- a probabilidade da existência de uma comunicação eficaz entre os auditores internos e os auditores externos – verificar a possibilidade de reuniões periódicas entre as duas partes e a possibilidade de acesso pelo auditor externo a relatórios, documentação e informação relevante da auditoria interna; garantir informação relevante da auditoria externa aos auditores internos.

Depois da avaliação preliminar descrita no parágrafo anterior, caso o auditor externo ache adequado usar o trabalho do auditor interno, à luz da ISA 610, terá de determinar qual o efeito planeado do trabalho dos auditores internos sobre a natureza,

tempestividade e extensão dos procedimentos da auditoria externa. Nessa análise o auditor externo deve considerar:

- a natureza e âmbito do trabalho específico executado ou a executar pela auditoria interna;
- a avaliação feita aos riscos de distorção material ao nível do processo de relato financeiro da entidade;
- o grau de subjetividade envolvido na avaliação da prova de auditoria recolhida pelos auditores internos.

Para usar o trabalho específico dos auditores internos, o auditor externo deve apreciar e executar procedimentos de auditoria sobre esse trabalho, para determinar de forma objetiva a adequabilidade do mesmo para as finalidades que pretende atingir, devendo (ISA 610, §§ 11 e 12):

- Examinar itens já examinados pelos auditores internos, e outros semelhantes, e observar os procedimentos executados pelos auditores internos;
- Apreciar se o trabalho foi executado por auditores internos com adequada formação técnica e competência, e se foi devidamente supervisionado, revisto e documentado; se foi obtida prova de auditoria adequada e suficiente; se as conclusões atingidas são apropriadas, e se os relatórios preparados são consistentes com os resultados do trabalho executado.

À luz da ISA 610 (§ A5), quando o trabalho dos auditores internos for considerado relevante pelo auditor externo na determinação da natureza, extensão e tempestividade dos procedimentos de auditoria externa, pode ser útil acordar antecipadamente com os auditores internos as seguintes matérias:

- A extensão e oportunidade de tal trabalho de auditoria;
- O nível (ou níveis) de materialidade para as demonstrações financeiras;
- Os métodos propostos para seleção de itens para análise;
- A documentação de trabalho executado;
- Os procedimentos de revisão e de relato.

Sempre que o auditor externo use o trabalho específico dos auditores internos, deve incluir na documentação de auditoria as conclusões atingidas no que respeita à

apreciação sobre a adequação desse trabalho, bem como no que respeita aos procedimentos executados sobre esse trabalho (ISA 610, parágrafo 13).

Resumindo, a ISA 610 não impede os auditores externos de utilizarem o trabalho dos auditores internos, contudo, alerta para as avaliações necessárias para determinar a qualidade da função da auditoria interna e conseqüentemente da informação que esta produz. Acrescenta-se que a opinião emitida sobre as demonstrações financeiras será sempre da responsabilidade exclusiva do auditor externo, quer use ou não o trabalho realizado pelo auditor interno. Nesse sentido, Reinstein et al. (1994), afirmam que o auditor externo deve compreender o papel do auditor interno no que diz respeito à avaliação do controlo interno, sem, contudo, aceitar o trabalho deste como se fosse seu, pois a responsabilidade pela emissão da opinião continua sempre a ser sua.

A questão da cooperação entre o auditor interno e externo está também expressa no *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing* (ISPPIA) emitido pelo IIA (2008), onde estão refletidas as normas pelas quais os auditores internos devem nortear o seu trabalho. Assim, a Norma 2050 do IIA que versa sobre a coordenação entre os vários intervenientes de uma auditoria, estabelece que o auditor interno deve partilhar e coordenar as suas atividades com os outros intervenientes de uma auditoria, de modo a que se verifique uma cobertura adequada dos riscos e uma minimização da duplicação dos esforços. Exigências que vão totalmente ao encontro dos requisitos impostos pela ISA 610.

Depois de analisada a operacionalização da cooperação entre a auditoria interna e externa, na seção seguinte, explora-se o valor acrescentado que se extrai dessa cooperação para as partes envolvidas.

#### **2.4.2. Benefícios da Cooperação entre Auditor Externo e Interno**

Segundo Felix, Gramling e Maletta (2001) a tendência crescente que se tem verificado no aumento da cooperação entre as atividades de auditoria financeira e de auditoria interna, resulta de três fatores fundamentais: 1) o impulso gerado pelo relatório da *Treadway Commission's* de 1987 que pressionou as organizações e os auditores externos para envolver o departamento de auditoria interna nas auditorias financeiras; 2) a pressão que os auditores externos sofrem para reduzir o custo das auditorias, sendo

estes encorajados a utilizar o trabalho dos auditores externos para pouparem tempo e recursos; 3) as inúmeras iniciativas levadas a cabo pelo IIA, como o desenvolvimento de normas profissionais de auditoria interna e o crescimento de programas de certificação profissional, que têm servido para aumentar a credibilidade dos profissionais de auditoria interna.

Volvidas quase três décadas sobre a emissão do relatório da *Treadway Commission's* e sobre o estreitamento do relacionamento entre a atividade de auditoria financeira e de auditoria interna nas organizações, verifica-se que os benefícios daí decorrentes se traduzem em valor acrescentado tanto para a auditoria externa e interna, como para as organizações que promovem essa cooperação (Endaya, 2014; Fowzia, 2010).

#### **2.4.2.1. Benefícios para as Atividades de Auditoria Externa e Interna**

Uns dos principais contributos da cooperação entre a auditoria interna e externa para as duas atividades consiste **na eliminação da duplicação de funções e na economia de tempo e recursos** (ECIIA, 2013; Morril & Morril, 2003; Adukia, 2009). Tal como se mencionou, existem tarefas, em particular na área contabilístico-financeira, que ambas as auditorias desenvolvem, logo, para que se aproveite ao máximo as sinergias resultantes da cooperação das duas atividades, muito do trabalho realizado pelos auditores internos deve ser utilizado pelos auditores externos, ajudando-os na determinação da natureza, do tempo e da extensão dos procedimentos de auditoria a realizar (Haron, Chambres, Ramsi & Ismail, 2004). Daí resulta a eliminação da duplicação de funções, e ainda, uma economia de tempo e de recursos para o auditor externo.

A utilização do trabalho dos auditores internos pelos auditores externos proporciona outra vantagem para ambas as atividades, nomeadamente, a **similaridade de procedimentos** que se traduz no uso de métodos, técnicas e terminologias similares, como a utilização de papéis de trabalho idênticos (Marques, 1997; Fowzia, 2010). Tal como esclarece Fowzia (2010), esta similaridade de procedimentos é crucial em períodos de rápido desenvolvimento tecnológico, onde os sistemas de controlo interno estão constantemente a evoluir, e o auditor externo não tem tempo nem os recursos necessários para validar essa evolução em todos os seus clientes. Dessa forma, deverá ser o auditor interno a avaliar a evolução do sistema de controlo interno e a comunicar

o resultado dessa avaliação ao auditor externo. Consequentemente, se os procedimentos utilizados pelos auditores forem similares, a comunicação entre os mesmos é mais eficiente e eficaz, o que por sua vez permite uma melhor compreensão do trabalho um do outro (Adukia, 2009).

Outro importante benefício que resulta da cooperação entre o auditor externo e interno consiste no **ganho de conhecimento** para as duas partes. Tal como esclarece Endaya (2014), os auditores externos podem beneficiar do conhecimento aprofundado que os auditores internos têm sobre o ambiente e sistema de controlo interno na organização onde cooperam, enquanto os auditores internos podem beneficiar do conhecimento diversificado que os auditores externos adquirem sobre os sistemas de controlo interno de outras empresas clientes.

Por fim, tal como referem Ebaid (2011) e Suwaidan e Qasim (2010), a utilização do trabalho da auditoria interna pelo auditor financeiro traduz-se no **reconhecimento do trabalho da auditoria interna**, na medida em que tal como estabelece a ISA 610, o auditor externo antes de usar o trabalho do auditor interno deve certificar-se quanto à objetividade, competência e qualidade do trabalho desenvolvido pelo auditor interno e suas equipas.

#### **2.4.2.2. Valor Acrescentado para as Organizações**

A cooperação entre o auditor externo e interno não produz apenas benefícios para essas atividades, havendo também valor acrescentado para a organização acolhedora da cooperação.

Segundo vários autores, uma das vantagens para a organização, gerada pela cooperação entre a auditoria interna e externa está relacionada com a **redução do atraso na emissão do relatório de auditoria externa** (Abbott, Parker & Peters, 2012; Bame-Aldred, Brandon, Messier, Rettinger & Stefaniak, 2013; Pizzini, Lin, Vargues & Ziengenfuss, 2011). Abbott et al. (2012) acrescentam que essa redução se torna mais evidente quando a auditoria externa e interna aceitam aumentar o grau de coordenação entre ambas e concluem que esta coordenação **melhora a tempestividade da informação contabilística**. Por sua vez, Pizzini et al. (2011) concluem que a redução do atraso na emissão do relatório de auditoria externa é mais significativa quando a colaboração da

auditoria interna com a auditoria externa se concretiza através da realização de trabalhos relevantes de forma independente (quando comparada com a cooperação através da assistência direta do auditor interno ao auditor externo).

O atraso na emissão do relatório de auditoria externa pode afetar a tempestividade da informação contabilística, o que por sua vez poderá afetar as decisões dos investidores e demais *stakeholders*, provocando uma reação negativa nos mercados (Givoly & Palmon, 1982; Ashton, Willingham & Elliott, 1987). Nessa medida, tal como Bame-Aldred et al. (2013) argumentam, se a auditoria interna assistir a auditoria externa, através do desempenho coordenado de diversas tarefas, além de reduzir o tempo de emissão do relatório de auditoria externa, melhora a tempestividade da informação financeira, sem descorar a sua fiabilidade. Assim, a cooperação da auditoria interna e externa **diminui o potencial conflito entre a representação fidedigna da informação financeira e a tempestividade dessa informação.**

**A redução do nível de risco na organização** é outra vantagem resultante da cooperação entre as atividades de auditoria interna e externa, apontada na literatura. Essa redução do risco pode ser consubstanciada em três aspetos fundamentais: **1) na melhoria da qualidade do relato financeiro; 2) na prevenção ou deteção de fraudes, e 3) na melhoria do alcance da auditoria.**

No que diz respeito à **melhoria da qualidade do relato financeiro**, Gras-Gil, Marin-Hernandez e Lema (2012) esclarecem que a cooperação entre as auditorias interna e externa leva a que nas áreas fundamentais do sistema de relato financeiro haja um reforço de análise, afirmando ainda que a qualidade do relato financeiro aumenta à medida que a auditoria interna aloca mais tempo e recursos à auditoria financeira, de modo a confirmar a precisão e controlo dos registos contabilísticos, aumentando a qualidade do relato financeiro da entidade. No mesmo sentido, Pizzini et al. (2011) obtiveram evidência significativa de que o grau de relato de limitações relevantes ao nível do controlo interno no relatório de auditoria externa aumenta à medida que a cooperação entre as auditorias também aumenta, o que traz mais transparência ao sistema de relato financeiro das entidades.

A cooperação entre a auditoria interna e externa pode ainda resultar numa maior **prevenção ou deteção de fraudes**, na medida em que o conhecimento profundo sobre

o sistema de controlo interno e sobre os processos internos da entidade que a auditoria interna detém irá em conjunto com os procedimentos de análise produzidos pela auditoria financeira fortalecer os controlos internos instalados na entidade (Hillison, Pacini & Sinason, 1999; Pizzini et al., 2011). A empresa de auditoria KPMG desenvolveu ao longo dos anos vários estudos que realçam a importância da cooperação entre as auditorias para prevenir o risco de fraude.

O estudo desenvolvido pela KPMG conclui que para o ano de 2003, 65% das descobertas de fraude nas empresas foram realizadas pelos auditores internos e apenas 12% pelos auditores externos (KPMG, 2003). O estudo realizado pela KPMG (2009) com referência ao ano de 2008 mostra uma conclusão idêntica, verificando-se que nesse ano os auditores internos foram responsáveis pela descoberta de 30% das fraudes e os auditores externos apenas por 8%. Por fim, em 2014 a KPMG conclui que os auditores internos foram responsáveis pela descoberta de 24% das fraudes e os auditores externos apenas 11% (KPMG, 2014), mantendo-se a tendência dos anos anteriores. Os estudos da KPMG reforçam a importância que o conhecimento profundo sobre o sistema de controlo interno das entidades detido pelos auditores internos tem na cooperação com os auditores externos no combate à fraude.

Para além dos riscos que podem afetar o sistema de relato financeiro, que são analisados e ponderados quer pela auditoria financeira, quer pela auditoria interna, as organizações estão sujeitas outros tipos de risco, cuja análise profunda é feita pela auditoria interna. Beja (2004) elenca sete tipos de risco a que as organizações estão sujeitas: 1) riscos externos, como a evolução política, das taxas ou dos impostos; 2) riscos de mercado, como a atratividade, a dimensão, a concorrência; 3) riscos isolados, como os que se possam verificar em projetos específicos, em determinadas subsidiárias ou em compromissos institucionais; 4) riscos contratuais, ou seja, as que decorrem de contratos que a empresa estabelece, como garantias de pagamento, compromissos de compra ou venda; 5) riscos em instrumentos financeiros, como a desvalorização de ações, obrigações ou derivados; 6) riscos em processos subsidiários, onde se enquadram o risco financeiro, os riscos da política de comunicação, os riscos do processamento eletrónico de dados ou os riscos com o controlo interno; e 7) os riscos do negócio base,

que se traduzem nos riscos relacionados com os recursos humanos, fornecedores, clientes, distribuição e marketing.

Na medida em que a análise e mitigação dos riscos a que a entidade está sujeita é feita com profundidade pelo departamento de auditoria interna, e que o auditor externo avalia e estabelece mecanismos para mitigar os riscos relacionados com o sistema de relato financeiro da entidade, a cooperação das duas atividades traduz-se na eliminação de trabalho redundante e num trabalho de análise mais profundo e abrangente, libertando tempo e recursos que podem ser utilizados na prevenção dos riscos a que a entidade está sujeita, permitindo **melhorar o alcance da auditoria** (Adukia, 2009).

Outro benefício que as organizações que promovem a cooperação entre a auditoria interna e externa poderão obter é a **redução dos honorários** da auditoria externa, na medida em que a utilização pelo auditor externo do trabalho desenvolvido pelo auditor interno, pode reduzir o tempo de trabalho e os recursos humanos a usar para realizar a auditoria financeira nesse cliente, fazendo baixar os custos dessa auditoria (Ward & Robinson, 1980; Endaya, 2014). Contudo, tal como afirma Endaya (2014), a literatura não é consensual quanto ao impacto que a cooperação entre as auditorias tem sobre os honorários da auditoria financeira, havendo estudos a comprovar um efeito de diminuição dos honorários da auditoria financeira e outros a não confirmar essa relação de causalidade.

Os estudos de Wallace e Kreutzfeldt (1991), Felix et al. (2001), Mihret e Admassu (2011) e Prawitt, Sharp e Wood (2011) mostram evidência de que um dos fatores determinantes dos honorários da auditoria externa é a cooperação entre o auditor interno e externo, havendo uma redução das horas de trabalho da auditoria externa e a consequente redução dos seus honorários. Contudo, Mihret e Admassu (2011) salientam que os auditores externos prestam mais atenção ao trabalho dos auditores internos em mercados mais competitivos, pois têm uma maior necessidade de oferecerem um serviço mais competitivo e portanto, vêm-se obrigados a procurar formas de reduzirem os seus honorários nesse tipo de mercados. Por outro lado, Al-Twaijry, Brierley e Guilliam (2004) e Bame-Aldred et al. (2013) afirmam que uma redução nos honorários da auditoria externa só é provável se o auditor externo depender fortemente do trabalho do auditor interno.

Já os estudos de Stein, Simunic e O'Keefe (1994) e Suwaidan e Qasim (2010) concluíram não existir qualquer relação entre o custo da auditoria financeira e a cooperação entre a auditoria interna e externa. De referir que Suwaidan e Qasim (2010) no seu estudo realizado na Jordânia, adiantam como possível explicação para esta diferença de resultados em relação à literatura anterior, o facto de os auditores financeiros na Jordânia praticarem já honorários bastantes baixos, mesmo sem cooperação, não existindo margem para baixar mais os honorários.

Por sua vez, Goodwin-Stewart e Kent (2006) e Messier, Reynolds, Simon e Wood (2011) concluíram que nas organizações onde existe uma cooperação entre a auditoria interna e externa, honorários de auditoria externa eram mais elevados. Goodwin-Stewart e Kent (2006) adiantam como possível justificação o facto do comité de auditoria dessas organizações exigir uma elevada qualidade da auditoria financeira e que essa exigência se refletiu no custo da mesma. Para Messier et al. (2011) o aumento do custo da auditoria financeira nalgumas empresas pode dever-se ao facto dos auditores externos dessas empresas não confiarem totalmente no trabalho da auditoria interna e executarem procedimentos adicionais de auditoria que se refletem no custo final da mesma, devido a estas empresas usarem a função de auditoria interna como campo de treino para a gestão.

Em suma, a cooperação da atividade da auditoria interna e externa traduz-se em ganhos de eficiência e valor acrescentado para a organização na medida em que possibilita a melhoria da tempestividade da informação contabilística (ao reduzir o tempo de emissão do relatório de auditoria externa), a melhoria do conflito entre representação fidedigna e tempestividade, a redução do nível de risco na organização, consubstanciada na melhoria da qualidade do relato financeiro, na prevenção ou deteção de fraudes e na melhoria do alcance da auditoria. Quanto à redução do custo da auditoria externa, a evidência fornecida pela literatura anterior, ao produzir resultados contraditórios, não permite retirar conclusões definitivas a esse respeito.

### **2.4.3. A Mediação da Cooperação entre a Auditoria Externa e Interna**

Sempre que exista a cooperação entre o auditor externo e interno numa determinada entidade, sobretudo no caso do auditor externo usar o trabalho do auditor interno para

efeitos da auditoria às demonstrações financeiras, para além dessa relação estar devidamente suportada pela ISA 610 da IFAC e demais legislação complementar, haverá sempre a necessidade de existir uma estrutura dentro da organização que supervisione e medie essa cooperação. Uma vez que, quer a auditoria interna, quer a auditoria externa respondem perante o órgão de fiscalização da entidade, caberá esse órgão assumir esse papel de mediação na cooperação das duas atividades.

No ordenamento jurídico Português, à semelhança de outros a nível internacional, o Código das Sociedades Comerciais (CSC) (ou o próprio contrato de sociedade) obriga a que determinado tipo de sociedades tenha de incluir na sua estrutura um órgão de fiscalização, o qual poderá assumir a forma de conselho fiscal (ou fiscal único), comitê de auditoria ou conselho geral e de supervisão, consoante a estrutura de administração e fiscalização pela qual a sociedade opte (ver art.º 262º, art.º 278, art.º 413, art.º 423, art.º 434, art.º 441.º, e art.º 444 do CSC).

As atribuições do fiscal único, conselho fiscal, da comissão de auditoria e do conselho geral e de supervisão, estão definidas nos artigos 420º, 423º-F e 441º do CSC (respetivamente), de entre as quais se destacam as seguintes:

- Fiscalizar a administração da sociedade;
- Vigiar pela observância da lei e do contrato de sociedade;
- Verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhe servem de suporte;
- Verificar, da forma que achar mais adequada, todo o tipo de existências que uma organização possui, contribuindo para a salvaguarda dos ativos;
- Verificar a exatidão das demonstrações financeiras, assim como, das políticas contabilísticas e dos critérios valorimétricos adotados;
- Elaborar um relatório anual sobre a sua ação fiscalizadora;
- Fiscalizar a eficácia do sistema de gestão de riscos, do sistema de controlo interno e do sistema de auditoria;
- Fiscalizar o processo de preparação e de divulgação de informação financeira;
- Fiscalizar a revisão de contas aos documentos de prestação de contas da sociedade;

- Fiscalizar a independência do revisor oficial de contas, designadamente no tocante à prestação de serviços adicionais.

É importante realçar que as três últimas atribuições mencionadas, isto é, a fiscalização do processo de preparação e de divulgação de informação financeira, do processo de revisão legal das contas e da independência do ROC, são apenas atribuições do conselho fiscal nos casos em que o ROC não seja parte integrante deste, ou seja, nas situações em que exista um fiscal único, tal como descreve art.º 420, n.º 2 do CSC.

Pinheiro (2014) sumariza as atribuições dos diferentes órgãos de fiscalização das sociedades previstos no CSC, da seguinte forma:

- Fiscalização da auditoria financeira (externa);
- Fiscalização da auditoria interna;
- Fiscalização do processo de gestão do risco e do sistema de controlo interno;
- Fiscalização da preparação e divulgação da informação financeira;
- Formação e indicadores de atividade;
- Regulação, conformidade e ética;
- Comunicação e relacionamento com a gestão de topo;
- Serviço eficaz de reporte de fraude e denúncias.

O órgão de fiscalização das sociedades surge como um mecanismo de governação das organizações, reduzindo a assimetria da informação entre os *stakeholders* e os gestores, mitigando os problemas relacionados com a teoria da agência (Hutchinson & Zain, 2009). Consequentemente, a presença deste órgão nas estruturas de governação das organizações, tal como concluem Dechow, Sloan e Sweeney (1996), constitui um relevante fator para prevenir e reduzir o risco de manipulação dos resultados, algo essencial fortalecer estas estruturas. Goodwin-Stewart e Kent (2006) acrescentam que as empresas que possuem este órgão apresentam níveis de qualidade de serviço de auditoria superiores.

Pela análise ao CSC verifica-se que as atividades de auditoria interna e externa reportam ao órgão de fiscalização da entidade, e que, por essa via, será esse órgão a supervisionar a cooperação que se estabeleça entre ambas e a mediar possíveis conflitos que possam existir.

O IIA (2015) esclarece que um dos pontos mais críticos da coordenação entre auditores internos e externos reside na recolha de prova de auditoria. Assim, temos os auditores externos que exigem ter uma boa base para emitirem a sua opinião, isto é, exigem que a prova de auditoria, na área contabilístico-financeira, seja adequada e suficiente. Por outro lado, os auditores internos não se podem dedicar exclusivamente à recolha de prova na área contabilístico-financeira, pois estes atuam em toda a organização. Este problema acentua-se quando as equipas de auditoria interna têm poucos recursos humanos e, por isso, não conseguem recolher toda a prova que os auditores externos exigem para a área contabilístico-financeira. Neste sentido, a mediação da cooperação entre a auditoria interna e externa deverá ser assegurada pelo órgão de fiscalização da entidade, logo é a este órgão que cabe decidir o tempo e os recursos que a auditoria interna deve dedicar à auditoria externa, tendo em consideração que as atribuições da primeira vão muito além da área contabilístico-financeira das organizações. Consequentemente, tendo por base a situação exposta e pressupondo que o auditor externo usa o trabalho do auditor interno para formular a sua opinião sobre a qualidade do relato financeiro da entidade, caberá ao órgão de fiscalização da organização definir o nível de prova adequada e suficiente para que os auditores externos possam emitir a sua opinião (IIA, 2015; ECIIA, 2013).

Para além de mediar a relação entre as auditorias, o órgão de fiscalização das organizações, segundo Fowzia (2010) e Endaya (2014), deve também promover esta cooperação e reduzir as interferências que o órgão de administração possa provocar nas auditorias, contribuindo, desta forma, para um serviço de auditoria mais independente e de maior qualidade.

Resumidamente, o órgão de fiscalização das organizações deve ser o promotor e o mediador da resolução de problemas que possam surgir na relação entre ambas as auditorias, tendo sempre como objetivo último, tornar esta relação cada vez mais eficiente e eficaz, uma vez que dela resultam benefícios para os vários intervenientes.

## Capítulo 3 – Estudo de Caso

### 3.1. Apresentação da Organização e do Problema

A A. Rodrigues Correia Lopes, Bebidas e Alimentação, SA, ou ARCOL, designação pela qual é mais conhecida, é uma empresa familiar cujo objeto de negócio consiste num moderno *Cash & Carry* de produtos de grande consumo, que fornece diariamente clientes de diferentes setores profissionais, tais como: supermercados, cafés, restaurantes, drogeries, escolas, farmácias, entre outros. Para suprir as necessidades de consumo de clientes tão diversos, a ARCOL tem ao dispor dos mesmos uma enorme diversidade de produtos de consumo diário com cerca de 24 000 referências.<sup>11</sup>

A atividade da ARCOL teve início com um pequeno estabelecimento comercial, fundado em 1951 pela mão de Artur Renato Araújo Lopes, sócio fundador da ARCOL e pai de António e Aberto Lopes, atuais acionistas e administradores da empresa. Contudo, só em 1953 nasce formalmente a ARCOL, denominação que corresponde às iniciais do nome da mãe dos irmãos Lopes e esposa de Artur Lopes (Aurora Rodrigues Correia Lopes).

O Comércio Integrado e Associado ARCOL funciona sob a insígnia “Loja Cheia”, que disponibiliza aos clientes integrados e associados um leque de vantagens, que se traduzem nos seguintes serviços: folhetos, cartazes, marketing, decoração de loja, *layout*, expansão de negócio, competitividade nos preços e ofertas aos consumidores. A ARCOL tem atualmente uma área de venda com mais de 6150 m<sup>2</sup> sustentada em espaços diferentes, com pontos de venda em Guimarães (ponto de venda inicial), em Faro (desde Junho de 2012) e em Lisboa (desde de Novembro de 2012).<sup>11</sup> A ARCOL conta já com mais de 180 colaboradores e aposta fortemente na exportação dos produtos que vende, apresentado um volume de negócios por volta dos 70 milhões de euros.<sup>12</sup>

A responsabilidade social é também um eixo de atuação da ARCOL, a qual se pode verificar através dos inúmeros donativos concedidos a instituições sem fins lucrativos,

---

<sup>11</sup> Informação retirada de: <http://www.arcol.pt/index.php?id=34>. Acesso em 28 de novembro de 2015.

<sup>12</sup> Informação retirada de: <http://www.arcol.pt/index.php?id=121&n=14>. Acesso em 8 de Dezembro de 2015.

das preocupações com o ambiente, ou mesmo do apoio constante a todos os colaboradores (DACS, 2014).

O processo de crescimento contínuo da ARCOL ao longo das últimas décadas levou também à melhoria contínua dos seus processos internos e ao reforço dos seus mecanismos de governação. Para além da ARCOL já estar sujeita à Revisão Legal de Contas (RLC), executada por parte de uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC), a empresa procedeu à contratação de um auditor interno durante o ano de 2013. Nesse mesmo ano, terminou o mandato da SROC que executou o trabalho de auditoria às contas de 2012 tendo iniciado funções uma nova SROC, cujo início do trabalho de RLC se reportou ao exercício de 2013.

Havendo na ARCOL a presença simultânea de um auditor interno e da SROC responsável pela auditoria financeira, e tendo em conta o objetivo fundamental deste trabalho, neste capítulo, pretende-se averiguar se existe cooperação entre o auditor interno e externo da ARCOL, e qual o âmbito e forma de processamento dessa cooperação. Pretende-se ainda perceber qual o valor acrescentado resultante dessa cooperação, quer para a SROC e auditor interno, quer para a ARCOL.

Em termos metodológicos, e tal como descrito na Introdução deste relatório foi usado como instrumento de recolha de dados, para esta fase do trabalho, a pesquisa documental e o levantamento de informações por meio de entrevistas semi-estruturadas realizadas junto do auditor interno, do auditor externo (representante da SROC que executa a Revisão Legal das Contas na ARCOL) e um dos Administradores da ARCOL.

### **3.2. A Cooperação entre o Auditor Externo e Interno na ARCOL**

Das entrevistas realizadas ao auditor interno, ao auditor externo e a um dos administradores da empresa concluiu-se que existe cooperação entre a auditoria externa e interna na ARCOL, mas apenas nalgumas áreas de análise, tendo os entrevistados sido unânimes em afirmar que essa cooperação tenderá a aumentar nos próximos anos. De acordo com o auditor externo e o auditor interno as áreas onde a cooperação é mais intensa na atualidade é ao nível dos inventários (stocks, compras, vendas e dívidas de clientes e a fornecedores), havendo também algum trabalho

conjunto na área da tesouraria. Estes entrevistados referem que na base da cooperação entre o auditor interno e externo está uma boa comunicação entre as duas partes, que inclui a realização de várias reuniões de trabalho conjuntas e a troca de informação através de email e telefone. O auditor interno, o auditor externo e o administrador da ARCOL concluem que a cooperação entre a auditoria interna e externa será alargada a outras áreas e reforçada no futuro.

O auditor externo afirma que apesar da auditoria interna e externa terem objetivos diferentes, existe uma larga margem para a cooperação entre as duas atividades, sobretudo quando o foco de análise são os procedimentos de controlo interno da entidade auditada. O auditor externo explica que na ARCOL, aquando da fase de planeamento dos trabalhos de auditoria externa, existe uma cooperação com o auditor interno, na medida em que se planeia uma análise mais profunda das áreas internas da empresa que revelaram maior incidência de risco durante os testes previamente feitos pelo auditor interno (nas áreas analisadas pelo auditor interno que revelarem menor risco, os procedimentos a executar pelo auditor externo serão menos profundos).

Na perspetiva do administrador da ARCOL, a cooperação entre a atividade de auditoria interna e externa na organização, para além de necessária, é obrigatória, dado o forte crescimento da empresa nos últimos anos e a complexidade das operações internas que daí decorreu. Refere que o trabalho do auditor interno na atualidade se foca essencialmente na análise do subsistema contabilístico-financeiro e que nessa área já existe cooperação entre a auditoria interna e externa. Acrescenta que, a médio prazo, a função do auditor interno evoluirá para a realização de uma auditoria de gestão, e que, nessa medida, a cooperação entre a auditoria interna e externa será reforçada no futuro.

### **3.3. Valor Acrescentado da Cooperação**

A literatura analisada na primeira parte deste relatório enumera um conjunto de benefícios que podem resultar da cooperação entre as atividades de auditoria interna e externa.

Para as atividades de auditoria, a literatura internacional destaca os seguintes benefícios: 1) eliminação da duplicação de funções e economia de tempo e recursos

(Adukia, 2009; Morril & Morril, 2003;); 2) similaridade de procedimentos (Fowzia, 2010); 3) ganho de conhecimento (Adukia, 2009); 4) reconhecimento do trabalho da auditoria interna (Ebaid, 2011; Suwaidan & Qasim, 2010).

Para as organizações, os benefícios mais apontados são: 1) redução do atraso na emissão do relatório de auditoria externa (Bame-Aldred et al., 2013; Pizzini et al., 2011); 2) melhoria do conflito entre fiabilidade e tempestividade da informação contabilístico-financeira (Abbott et al., 2012; Bame-Aldred et al., 2013); 3) redução do risco, incluindo a melhoria do relato financeiro, a prevenção ou deteção de fraudes e um melhor alcance da auditoria (Adukia, 2009; Gras-Gil et al., 2012; Pizzini et al., 2011).

Quanto à redução dos honorários praticados pela auditoria externa como um benefício gerado pela cooperação entre as atividades de auditoria interna e externa, a literatura internacional não é consensual. Enquanto alguns estudos mostram evidência de que um dos fatores determinantes dos honorários da auditoria externa é a cooperação entre o auditor interno e externo, promovendo uma redução das horas de trabalho da auditoria externa e a conseqüente redução dos seus honorários (Felix et al., 2001; Mihret & Admassu, 2011; Prawitt et al., 2011), outros não conseguem demonstrar um efeito positivo da cooperação na redução dos honorários da auditoria externa (Stein et al., 1994; Suwaidan & Qasim, 2010), e outros concluem que nas organizações onde existe uma cooperação entre a auditoria interna e externa, honorários de auditoria externa são mais elevados (Goodwin-Stewart & Kent, 2006; Messier et al., 2011).

Durante as entrevistas, cada um destes benefícios foi apresentado aos entrevistados sendo explorada a sua perceção acerca da validade dos mesmos. A análise das respostas é apresentada nas secções seguintes.

### **3.3.1. Valor da Cooperação – Perspetiva do Auditor Externo**

O auditor externo considera inquestionáveis os benefícios que resultam da cooperação das atividades, quer para a auditoria interna e externa, quer para a entidade auditada.

Considera relevante o benefício que resulta da cooperação das duas atividades relacionado com a eliminação da duplicação de funções e economia de tempo e recursos. Na sua perspetiva, a economia de tempo e recursos tem mais importância para

os auditores externos, na medida em que o auditor interno está em permanência na organização e não tem as limitações de tempo que o auditor externo tem. Considera ainda importante o benefício que decorre da uniformização de procedimentos entre a auditoria interna e externa, o que, na sua opinião, leva também à não duplicação de funções e a ganhos de eficiência para as duas atividades. Como benefício mais relevante quer para o auditor interno e externo, aponta o ganho e partilha de conhecimento que a cooperação das duas atividades gera.

No que concerne aos benefícios para as empresas, reconhece que a redução do atraso na entrega do relatório da auditoria externa pode ocorrer e que a cooperação entre as duas atividades melhora o conflito entre a fiabilidade e tempestividade da informação financeira (a cooperação traz maiores garantias de fiabilidade da informação financeira com economia de tempo – maior segurança em menos tempo). Contudo, reconhece que o principal benefício da cooperação para a empresa se traduz na redução do risco, com todas as vantagens que lhe estão associadas, como a melhoria da qualidade do relato financeiro, a prevenção e deteção de fraudes e uma melhoria do alcance da auditoria.

Em relação à redução dos honorários da auditoria externa, o auditor externo considera que, apesar da cooperação entre as duas auditorias gerar uma redução das horas de trabalho da auditoria externa, esse ganho de eficiência reverte essencialmente para o auditor externo e apenas casuisticamente será refletido no preço imputado ao cliente, na medida em que a responsabilidade assumida pelo auditor externo se mantém. Na sua opinião, não é claro que um menor custo do trabalho do auditor externo (associado à economia de horas de trabalho), se traduza numa redução dos honorários junto dos clientes. Esta é uma questão que tem de ser analisada caso a caso, dependendo de muitas outras variáveis, como por exemplo a pressão que o cliente possa exercer sobre o auditor externo.

### **3.3.2. Valor da Cooperação – Perspetiva do Auditor Interno**

Para o auditor interno, o principal benefício que ambas as auditorias podem obter através da cooperação consiste na eliminação da duplicação de funções e economia de tempo e recursos, pois atendendo à dimensão da ARCOL, o importante é simplificar o trabalho das duas partes. Não existindo duplicação de funções, cria-se um ganho de

tempo fundamental para a realização de outras tarefas. Em relação à similaridade de procedimentos, considera ser um benefício importante, mas apenas nalgumas áreas do trabalho. Por outro lado, o auditor interno percebe o ganho de conhecimento que deriva da cooperação para as duas atividades, como inequívoco. A partilha de conhecimento e de experiências é um benefício relevante, sendo que o auditor interno beneficia do conhecimento que o auditor externo adquire ao auditar empresas de vários setores, e o auditor externo beneficia do conhecimento profundo sobre o controlo interno da entidade auditada detido pelo auditor interno. Em relação ao reconhecimento do trabalho de auditoria interna, o auditor interno não refere na entrevista se este é um benefício que deriva da cooperação das duas atividades, mas considera importante que o seu trabalho seja reconhecido na ARCOL.

No que diz respeito aos benefícios para a empresa, o auditor interno, apesar de reconhecer que a redução do atraso na entrega do relatório da auditoria externa e a melhoria do conflito entre fiabilidade e tempestividade da informação financeira são importantes, indica como principal benefício a redução do risco, referindo que:

- a melhoria da qualidade do relato financeiro deriva do trabalho de análise mais profundo e coordenado entre o auditor interno e externo;
- quanto à prevenção e deteção de fraudes, apesar de esse não ser o principal objetivo da auditoria interna e externa, o facto é que essas atividades analisam os procedimentos que a empresa utiliza em todas as áreas, embora com maior foco na área contabilístico-financeira, e daí pode resultar a diminuição desse tipo de risco;
- a melhoria do alcance da auditoria proporcionado pela economia de tempo e recursos produzido pela cooperação das atividades de auditoria interna e externa é um objetivo futuro que a ARCOL pretende obter – espera-se que a função do auditor interno (nesta fase mais vocacionada para a área contabilístico-financeira) seja alargada à realização de auditoria de gestão.

Relativamente à questão da redução dos honorários da auditoria externa não foi dada muita relevância, sendo referido que esta é uma questão subjetiva. Na opinião do auditor interno, a cooperação das duas atividades gerará economia de tempo de trabalho ao auditor externo, mas não diminui as suas responsabilidades. Por outro lado,

os honorários do auditor externo são fixados logo no início do contrato sendo difícil que o valor seja reduzido.

### **3.3.3. Valor da Cooperação – Perspetiva do Administrador da ARCOL**

Na entrevista realizada, o administrador apenas foi questionado quanto aos benefícios que a cooperação entre a auditoria interna e externa pode produzir para a ARCOL.

Na sua opinião, o benefício relacionado com a redução dos honorários da auditoria externa não é relevante, pois a ARCOL é uma empresa com uma dimensão significativa (conta com cerca de 200 colaboradores e com um volume de negócios elevado), logo não procura o auditor externo mais barato, mas sim o mais eficiente.

No que respeita à redução do atraso na emissão do relatório de auditoria externa e à melhoria do conflito entre fiabilidade e tempestividade da informação contabilístico-financeira, considera que esses benefícios são importantes, mas não relevantes, quando comparados com o benefício relacionado com a redução do risco a que ARCOL está sujeita. Dos benefícios apresentados, elegeu a redução do risco como o mais importante, referindo que “reduzir o risco é antecipar o erro, já nem falando em fraudes”. A melhoria da qualidade do relato financeiro também é esperada, bem como a melhoria do alcance da auditoria interna, na medida em que se espera que a médio prazo o auditor interno avance com auditoria de gestão.

### **3.4. Mediação e Apoio da Administração**

Durante as entrevistas realizadas foi possível atestar, através da perceção do auditor interno e externo, o apoio que a administração da ARCOL presta à cooperação das duas atividades. A promoção da cooperação pela administração da ARCOL é comprovada pela mudança de auditor externo em 2013. A administração da empresa não estava satisfeita nem com o trabalho do auditor externo anterior, nem com a cooperação que estava a ser realizada entre as atividades de auditoria, tal como expressou o auditor interno na entrevista realizada. Esta situação foi comprovada pelo administrador, ao afirmar que a ARCOL precisa de um auditor externo que trabalhe com a empresa dia a dia (e não numa perspectiva de análise histórica da informação financeira como fazia o auditor externo

anterior), e que em conjunto com o auditor interno promova a mitigação dos riscos a que empresa está sujeita.

Em relação à mediação da cooperação (e de eventuais conflitos que daí possam surgir) entre as atividades de auditoria interna e externa, apesar da literatura internacional sugerir que seja feita pelo órgão de fiscalização da entidade auditada (no caso Português seria o conselho fiscal, a comissão de auditoria e o conselho geral e de supervisão), na ARCOL ela é feita forçosamente pela administração da empresa, tal como referiu o administrador durante a entrevista realizada. Tal situação deriva do facto de na ARCOL o órgão de fiscalização ser um fiscal único, representado pelo próprio auditor externo da empresa.

### **3.5. Conclusões do Estudo de Caso**

Em consistência com os estudos internacionais, os resultados obtidos com o estudo de caso realizado no âmbito deste relatório demonstram que da cooperação entre as atividades de auditoria interna e externa resultam benefícios quer para o auditor interno e externo, quer para a entidade auditada.

Na perspetiva do auditor externo da ARCOL, o benefício mais relevante para os auditores internos e externos é o ganho e partilha de conhecimento que a cooperação das duas atividades gera, considerando ainda importante os benefícios relacionados com a eliminação da duplicação de funções e com a economia de tempo e recursos, e com a uniformização de procedimentos entre a auditoria interna e externa. Já o auditor interno, considera como principal benefício para as duas auditorias a eliminação da duplicação de funções e economia de tempo e recursos, referindo que a partilha de conhecimento e de experiências é também um benefício importante que resulta da cooperação das duas atividades. Estes resultados estão em consonância com a evidência obtida nos estudos de Adukia (2009), Fowzia (2010) e Morril e Morril (2003).

No que concerne aos benefícios para as empresas o auditor interno, o auditor externo e o administrador da ARCOL, são unânimes ao reconhecer como principal benefício da cooperação a redução do risco, com todas as vantagens que lhe estão associadas, como a melhoria da qualidade do relato financeiro, a prevenção e deteção de fraudes e uma melhoria do alcance da auditoria. Este resultado é consistente com os estudos de Adukia

(2009), Gras-Gil et al. (2012) e Pizzini et al. (2011). Todos os entrevistados reconhecem ainda que a redução do atraso na entrega do relatório da auditoria externa e a melhoria do conflito entre a fiabilidade e tempestividade da informação financeira são também importantes benefícios para a entidade auditada, tal como relatado por alguns estudos internacionais (Abbott et al., 2012; Bame-Aldred et al., 2013; Pizzini et al., 2011).

Em relação à redução dos honorários da auditoria externa, o auditor externo e o interno partilham a ideia de que, apesar da cooperação das duas auditorias gerar uma redução das horas de trabalho para o auditor externo, a responsabilidade assumida por este mantém-se, e que, nessa medida, não é claro que esse ganho de eficiência seja refletido no preço imputado ao cliente. O administrador da ARCOL considera que o benefício relacionado com a redução dos honorários da auditoria externa não é relevante. Na linha da literatura internacional e tal como refere Endaya (2014), não existe um consenso quanto ao impacto que a cooperação entre as auditorias tem sobre os honorários da auditoria financeira.

No próximo capítulo serão descritas as atividades desenvolvidas durante o estágio curricular na ARCOL.



## Capítulo 4 – Relatório das Atividades Desenvolvidas no Estágio

O estágio curricular foi realizado na ARCOL e decorreu desde Outubro de 2015 a Abril de 2016, com um total de 970 horas, cumprindo os requisitos do Regulamento de Estágio do Mestrado em Contabilidade da Universidade do Minho, onde estabelece no ponto 1, que o estágio deverá ser realizado em ambiente empresarial e permitir a resolução de um problema prático concreto. Nessa medida, o problema tratado neste Relatório de Estágio, centra-se na análise da forma de cooperação entre a auditoria interna e externa, e no valor acrescentado que essa cooperação aporta quer para as atividades de auditoria, quer para a própria organização. Este assunto foi tratado primeiro numa vertente teórica, sendo depois estudado ao nível da ARCOL. O estágio curricular cumpre ainda os requisitos previstos no RIEEP da OCC. Desta forma, nesta parte deste relatório, descrevem-se as atividades previstas no artigo 9º do RIEEP da OCC, realizadas durante o estágio curricular na ARCOL, e as quais se elencam em seguida:

- Aprendizagem relativa à organização da contabilidade nos termos do sistema de normalização contabilística ou outros planos de contas oficialmente aplicáveis, desde a receção dos documentos até à sua classificação, registos e arquivo;
- Práticas de controlo interno;
- Apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respetivas declarações;
- Supervisão dos atos declarativos para a segurança social e para efeitos fiscais relacionados com o processamento de salários;
- Encerramento de contas e preparação das demonstrações financeiras e restantes documentos que compõe o “*dossier fiscal*”;
- Preparação da informação contabilística para os relatórios e análises de gestão e informação periódica à entidade a quem presta serviços;
- Identificação e acompanhamento relativo à resolução de questões da organização com o recurso a contactos com os serviços relacionados com a profissão;
- Conduta ética e deontológica associada à profissão.

A supervisão do estágio curricular na ARCOL foi realizada pelo Dr. Hélder Brito, inscrito na OCC com o nº 18642.

#### **4.1. Organização da contabilidade nos termos do Sistema de Normalização, desde a receção dos documentos até ao seu registo, validação e arquivo**

A contabilidade da ARCOL é realizada internamente por uma equipa de seis técnicos administrativos e um contabilista certificado, o Dr. Carlos Henrique Barros, encontrando-se organizada através de um conjunto de diários.

A ARCOL adota o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) como base para o seu sistema de relato financeiro. A receção, registo, validação e arquivo dos documentos contabilísticos varia consoante se trate de um dos seguintes diários:

- Diário 11 – Caixa;
- Diário 12 – Bancos;
- Diário 21 – Recibos;
- Diário 22 – Liquidações;
- Diário 24 – Estado;
- Diário 31 – Compras;
- Diário 51 – Operações Diversas;
- Diário 60 – Operações Financeiras;
- Diário 62 – Fornecimentos e Serviços Externos;
- Diário 64 – Pessoal;
- Diário 71 – Vendas;
- Diário 90 – Acordos Promocionais;
- Diário 91 – Correções a Compras/Vendas e Outros Documentos.

Os documentos que suportam os factos patrimoniais são lançados no *software* de contabilidade em cada dos respetivos diários, sendo-lhes atribuído um número composto por 14 dígitos, como por exemplo 20160111000127, onde os primeiros quatro dígitos dizem respeito ao ano (2016), os seguintes dois dígitos dizem respeito ao mês (Janeiro), os próximos dois dizem respeito ao diário (caixa) e os últimos seis dizem

respeito ao número do documento no diário (posição 127). No que diz respeito ao arquivo dos documentos, é feito em cada um dos diários, atendendo à respetiva numeração e por ordem cronológica.

### **Diário 11 - Caixa**

Neste diário são arquivados todos os documentos que impliquem saídas de caixa, nomeadamente depósitos bancários e pagamentos de pequenas despesas em dinheiro, como almoços, jantares, pequenas reparações ou outros custos de montante reduzido necessários à atividade da empresa.

No que diz respeito aos depósitos bancários existe diferença caso se trate de um depósito em numerário/cheque e através de multibanco, pois estes têm inerente uma comissão bancária que tem de ser contabilizada numa conta de gastos. Desta forma, a contabilização de um depósito em numerário ou cheque faz-se a débito da conta 12 (Depósitos à Ordem) por contrapartida da conta 11 (Caixa). Enquanto a contabilização de um depósito através do multibanco faz-se através do débito da conta 12 (Depósitos à Ordem) e da conta 6888 (Outros Gastos e Perdas – Serviços Bancários, o valor que diz respeito à comissão bancária), por contrapartida da conta 11 (Caixa). Esta contabilização é feita no sistema informático pelo departamento financeiro, sendo depois os documentos enviados para o departamento contabilístico para a respetiva validação e arquivo.

Relativamente ao pagamento de faturas relativas a pequenas despesas através de numerário (caixa), estas depois de pagas pelo departamento financeiro são enviadas para o departamento contabilístico para serem contabilizadas, sendo primeiramente verificado se as mesmas contêm todos os requisitos do número 5 do art.º 36º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), nomeadamente:

- a) Os nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços e do destinatário ou adquirente, bem como os correspondentes números de identificação fiscal dos sujeitos passivos de imposto;
- b) A quantidade e denominação usual dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, com especificação dos elementos necessários à determinação da taxa aplicável; as

embalagens não efetivamente transacionadas devem ser objeto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução;

- c) O preço, líquido de imposto, e os outros elementos incluídos no valor tributável;
- d) As taxas aplicáveis e o montante de imposto devido;
- e) O motivo justificativo da não aplicação do imposto, se for caso disso;
- f) A data em que os bens foram colocados à disposição do adquirente, em que os serviços foram realizados ou em que foram efetuados pagamentos anteriores à realização dessas operações, se essa data não coincidir com a da emissão da fatura.

Depois de verificados estes requisitos, as faturas são lançadas na contabilidade, sendo que se estivermos perante uma despesa de reparação esta é contabilizada a débito da conta 6226 (Conservação e Reparação, pelo custo da reparação) e da conta 2432 (IVA Dedutível), por contra partida da conta 11 (Caixa, custo da reparação mais o valor do IVA).

#### **Diário 12 - Bancos**

Neste diário são arquivados os documentos relacionados com os bancos, como transferências bancárias, e que implicam saídas dos depósitos à ordem, tais como, comissões bancárias, juros, imposto de selo, e empréstimos. Antes de chegarem à contabilidade, os documentos são conferidos pelo departamento financeiro, a fim serem verificados os valores e a sua origem. Um exemplo são as rendas dos contratos de locação financeira, que depois de conferidas pelo departamento financeiro seguem para a contabilidade, onde se verifica se o documento contém todos os requisitos presentes no artigo 36/5 do CIVA (estas despesas estão sujeitas a IVA, sendo dedutível caso se trate de viaturas ligeiras de mercadorias ou pesadas de mercadorias), para, de seguida, ser registado a débito da conta 2513 (Locações Financeiras, a parte da renda), da conta 6911 (Juros de Financiamentos), da conta 6981 (Outros Gastos de Financiamento, a comissão bancária) e da conta 2432 (IVA Dedutível), por conta partida da conta 12 (Depósitos à Ordem).

De referir que relativamente aos encargos bancários faz-se a distinção entre encargos bancários relativos a financiamentos (custos que são registados na conta 69, como o exemplo do parágrafo anterior) e encargos bancários que não são relativos a financiamentos, como as comissões de manutenção da conta de depósitos à ordem e o

seu respetivo imposto de selo. Estas comissões e respetivo imposto de selo são registadas a débito da conta 6888 (Outros Gastos – Serviços Bancários) por contrapartida da conta 12 (Depósitos à Ordem).

#### **Diário 21 - Recibos**

Neste diário são registados todos os recibos relativos a pagamentos de faturas de clientes. Assim, quando um cliente realiza um pagamento regista-se a débito da conta 11/12 (Caixa ou Depósitos à Ordem, consoante pague em numerário/cheque ou através do multibanco/transferência bancária), por contrapartida da 21 (Clientes).

#### **Diário 22 - Liquidações**

Neste diário são registados todas liquidações de pagamentos efetuados pela ARCOL aos seus fornecedores, registando-se a débito da conta 22 (Fornecedores), por contrapartida da conta 12 (Depósitos à Ordem).

#### **Diário 24 - Estado**

Neste diário são arquivados os documentos que suportam a generalidade das interações entre a ARCOL e o Estado. É neste diário que são arquivados todos os pagamentos ao Estado, nomeadamente no que concerne ao IVA, Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI), Imposto Único de Circulação (IUC), Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), Taxa Social Única (TSU), entre outros impostos. Estes pagamentos são registados a débito da 24 (Estado), por contrapartida da conta 12 (Depósitos à Ordem).

Este diário serve ainda para arquivar documentos que suportam o custo de alguns impostos como o IUC, IMI, IVA, entre outros, através do débito da conta 681 (Impostos) por contrapartida do crédito da conta 24 (Estado).

#### **Diário 31 - Compras**

Neste diário são arquivados todos os processos de compras de mercadorias e devoluções de mercadorias realizadas aos fornecedores.

No que diz respeito à compra de mercadorias, este processo inicia-se com uma ordem de compra (contém as quantidades e preços acordados com os fornecedores), emitida pelo responsável de cada uma das áreas de inventários, consoante as necessidades de

*stock* de cada produto, documento que é enviado para o fornecedor. Em seguida, os fornecedores enviam a mercadoria para a ARCOL juntamente com a guia de transporte ou fatura, e o responsável do armazém pela receção de mercadorias, após proceder à contagem das mercadorias recebidas e conferência qualitativa das mesmas, emite uma nota de receção da mercadoria (documento que contém efetivamente a quantidade e tipo de mercadoria recebida dos fornecedores). Após esta fase, estes documentos são enviados para a contabilidade onde um técnico administrativo, depois de receber a fatura do fornecedor, lança a compra num módulo apropriado do sistema informático. A compra é registada pelo valor e quantidades da fatura do fornecedor, sendo que se existirem discrepâncias entre o valor ou as quantidades recebidas (que constam da ordem de encomenda e da nota de receção da mercadoria, respetivamente) e o valor ou as quantidades faturadas, as correções à fatura do fornecedor são automaticamente registadas (ver diário 91).

Este procedimento é igual quer se trate de uma aquisição de mercadorias nacional ou intracomunitária, apesar dos registos contabilísticos diferentes. Desta forma, se estivermos perante uma aquisição de mercadorias em território nacional debitamos a conta 31 (Compras, pelo custo das mercadorias), a conta 2432 (IVA Dedutível, consoante a taxa de IVA aplicável), por contrapartida da conta 22 (Fornecedores). Se estivermos perante uma aquisição de mercadorias intercomunitária, após ser validado no Sistema de Intercâmbio de Informações sobre o IVA (VIES) que o fornecedor está inscrito para efeitos de IVA em Portugal e de acordo com o art.º 19 do RITI (Regime do IVA nas Transações Intracomunitárias), pode deduzir-se o imposto pago nas aquisições intracomunitárias. O registo destas faturas faz-se a débito da conta 31 (Compras) e da conta 2432 (IVA Dedutível), por contrapartida da conta 22 (Fornecedores) e da conta 2433 (IVA Liquidado).

A ARCOL possui ainda um Entrepasto Fiscal, localizado em Guimarães para adquirir determinados produtos sem ter de pagar Impostos Especiais de Consumo (IEC). Assim, de acordo com o DL 73/2010 de 21 de junho e do CIVA, as mercadorias compradas através de Entrepasto Fiscal está isenta de IVA e de IEC, sendo o registo destas compras feito a débito da conta 31 (compras) e da conta 2432 (IVA Dedutível Isento), por contrapartida da conta 22 (Fornecedores).

De referir que após todas as faturas de compra serem lançadas no módulo apropriado do sistema informático, todas são validadas por outro técnico administrativo, por forma a confirmar os lançamentos, valores, obrigações fiscais e os requisitos do nº 5 do art.º 36 do CIVA.

Por último, quando se realiza uma devolução de mercadorias regista-se a débito da conta 22 (Fornecedores, o valor total da devolução), por contrapartida da conta 317 (Devolução de Compras) e da conta 24342 (IVA Regularizações a Favor do Estado).

### **Diário 51 – Operações Diversas**

Neste diário são arquivados todos os documentos que pela natureza dos registos realizados não se enquadram em nenhum dos outros diários. Nomeadamente, registos relacionados com o encerramento de contas, apuramento do custo das mercadorias vendidas e matérias consumidas (CMVMC), acerto de saldos, aquisição de ativos, alienação de ativos, constituição de empréstimos, entre outros factos patrimoniais.

No que diz respeito à aquisição de ativos fixos tangíveis, debita-se a conta 43 (Ativos Fixos Tangíveis) e 2432 (IVA Dedutível), por contrapartida da conta 11 ou 12 (Caixa ou Depósitos à Ordem) ou 271 (Fornecedores de Investimento), caso a compra seja a crédito. Se os ativos forem adquiridos através de um contrato de locação financeira, embora não exista transmissão legal da propriedade dos bens, existe a transferência substancial de todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade desses bens. Dessa forma, atendendo ao princípio da substância sob a forma, presente na estrutura concetual do SNC, bem como ao parágrafo 8 da Norma Contabilística de Relato Financeiro 9 (NCRF 9 - Locações), esses bens devem ser contabilizados no ativo da empresa, a débito da conta 43 (Ativo Fixo Tangível – AFT), por um crédito na conta 25131 (Locações Financeiras). A dedução do IVA só se faz aquando do pagamento de cada uma das rendas do contrato de locação financeira.

As depreciações (e amortizações) também são lançadas neste diário, sendo que na ARCOL, em regra, utiliza-se o método de depreciação das quotas constantes e começa-se a depreciar quando o bem quando este está disponível para uso (de acordo com o parágrafo 55 da NCRF 7), através do débito da conta 642 (Gastos de Depreciação com Ativos Fixos Tangíveis) por contrapartida da conta 438 (Depreciações Acumuladas).

No que diz respeito à alienação dos bens do ativo fixo tangível, primeiro determina-se se a diferença entre o valor contabilístico do bem, isto é, a diferença entre o valor de aquisição registado na 43 (Ativo Fixo Tangível) e as depreciações acumuladas registadas 438 (Depreciações Acumuladas), é superior ou inferior ao valor de venda, determinando assim, se existe uma mais ou menos valia contabilística com a operação. Caso exista uma mais-valia na venda, o registo é centralizado na conta 7871 (Alienações), se for uma menos-valia a conta a usar será a 6871 (Alienações). O registo de uma alienação de um ativo fixo tangível é feito da seguinte forma: crédito da conta 43 (Ativo Fixo Tangível), por débito da conta 7871/6871 (Alienações), pelo valor de aquisição do ativo; débito na conta 438 (Depreciações Acumuladas), por crédito na conta 7871/6871 (Alienações), pelo valor das depreciações acumuladas do bem; débito da conta 11/12/278 (Caixa, Bancos, Outros Devedores) pelo valor de venda mais o IVA liquidado, crédito da conta 2433 (IVA liquidado – pelo IVA) e crédito e da conta 7871/6871 (Alienações), pelo valor de venda do ativo.

Em relação aos inventários, a ARCOL utiliza o Sistema de Inventário Permanente, com movimentação de contas no final de cada mês. Neste sentido, mensalmente, a conta 311 (Compras) é credita por contrapartida da conta 32 (Mercadorias), pelo valor das compras do mês. As contas 317 (Devolução de Compras) e a conta 318 (Descontos e Abatimentos em Compras) são debitadas por contrapartida da conta 32 (Mercadorias). Em seguida, a conta 611 (CMVMC) é debitada pelo custo das mercadorias vendidas no mês, por contrapartida da conta 32 (Mercadorias). Por outro lado, a conta 38 (Reclassificação e Regularização de Inventários) é debitada/creditada por contrapartida da conta entre o crédito/débito da conta 32 (Mercadorias).

Este diário inclui também registos relativos a acertos de saldos, sobretudo os que se referem a contas de terceiros. Estes acertos de saldos são de valor reduzido e consoante a diferença existente faz-se a débito ou a crédito da conta do terceiro por contrapartida da conta 78889 (Rendimentos em Acertos de Saldos) ou da conta 68889 (Gastos em Acerto de Saldos), respetivamente.

#### **Diário 60 – Devolução de Cheques**

É neste diário que são arquivados os documentos relativos a devoluções de cheques de clientes da ARCOL, fazendo-se por cada devolução um registo a crédito da conta 12

(Depósitos à Ordem) por contrapartida da conta de 21 (Clientes), pelo valor do cheque sem cobertura. Cada devolução de cheque tem como consequência um custo para os clientes, sendo este lançado no diário 91 (Correções a Compras/Vendas e Outros Documentos).

### **Diário 62 – Fornecimentos e Serviços Externos**

Neste diário são arquivados todos os documentos relacionados com os fornecimentos e serviços externos, nomeadamente, o consumo da água, eletricidade, comunicações, honorários do advogado, gasóleo, entre outros gastos.

No que diz respeito aos honorários do advogado eles são registados a débito da conta 6224 (Honorários, pelo custo do serviço) e da conta 2432 (IVA Dedutível), por contrapartida da conta 2422 (Retenção de Impostos sobre Rendimento, 25% sobre o custo dos honorários) e da conta 2781 (Outros Devedores e Credores).

Relativamente ao consumo da água este é lançado a débito da conta 6243 (Água) e da conta 2432 (IVA Dedutível), por contrapartida da conta 22 (Fornecedores).

O gasto relacionado com o consumo de gasóleo que a empresa tem com as suas viaturas, regista-se a débito da conta 6242 (Combustíveis) e da conta 2432 (IVA Dedutível, apenas na parte permitida fiscalmente), por contrapartida da conta 22 (Fornecedores). No registo da aquisição de gasóleo, deve atender-se ao art.º 21º do CIVA, que permite a dedução de 50% do valor do IVA do gasóleo nas viaturas ligeiras de passageiros e ligeiras de mercadorias, sendo que nas viaturas pesadas de mercadorias é permitida a dedução da totalidade do IVA.

### **Diário 64 - Pessoal**

Neste diário são arquivados os documentos relacionados com o processamento de salários, sendo o seu registo efetuado através do débito da conta 631 (Remunerações dos Órgãos Sociais), da conta 632 (Remunerações do Pessoal) e da conta 635 (Encargos sobre Remunerações), por contrapartida da conta 2311 (Remunerações a Pagar aos Órgãos Sociais), da 2312 (Remunerações a Pagar ao Pessoal), da conta 2421 (Retenções do Trabalho Dependente), da conta 2426 (Retenções da Sobretaxa de IRS) e da conta 245 (Contribuições para a Segurança Social).

### **Diário 71 - Vendas**

Neste diário são arquivadas todas as faturas emitidas aos clientes da ARCOL, cujo triplicado é enviado para o departamento de contabilidade no final de cada processo de venda, para que se proceda ao arquivo do documento. O registo contabilístico das vendas no sistema informático é automático e gera um débito na conta 21 (Clientes, pelo valor de venda mais o IVA), por contrapartida da conta 71 (Vendas, pelo valor da mercadoria vendida) e da conta 2433 (IVA Liquidado, pelo IVA).

Para além das vendas para o mercado nacional, existem também vendas para o mercado comunitário (e países externos à União Europeia). Em relação ao IVA, nestes casos funciona a regra do país de destino, sendo a fatura emitida sem liquidar o IVA, desde que o adquirente esteja inscrito para efeito de IVA noutro Estado Membro (verificado através do VIES), conforme o art.º 14º do RITI. No que diz respeito às vendas para fora da União Europeia, são isentas de IVA de acordo com o art.º 14º do CIVA.

Em relação às devoluções de vendas, quando um cliente realiza uma devolução de mercadoria, regista-se a crédito da conta 21 (Clientes, o valor total da devolução), por contrapartida de um débito na conta 717 (Devolução de Vendas) e da conta 24341 (IVA Regularizações a Favor da Empresa).

### **Diário 90 – Acordos Promocionais**

Neste diário são arquivados acordos promocionais pontuais que se fazem com os fornecedores, como por exemplo no caso da “Ação Páscoa”. Estes documentos são registados a débito da conta 22 (Fornecedores), por contrapartida da conta 318 (Descontos e Abatimentos em Compras) e 2433 (IVA Liquidado).

### **Diário 91 – Correções a Compras/Vendas e Outros Documentos**

Este diário é composto na sua maioria por documentos relativos a correções de compras, os quais são emitidos automaticamente pelo programa informático caso exista alguma desconformidade entre a ordem de compra, a nota de receção de mercadoria e a fatura do fornecedor, aquando do lançamento da fatura de compra. Assim, havendo alguma desconformidade, o programa informático no momento do lançamento da compra emite automaticamente notas de débito ou crédito consoante exista uma diferença a favor da empresa ou do fornecedor. O registo de uma nota de débito faz-se

a débito da conta 22 (Fornecedores), por contrapartida da conta 318 (Descontos e Abatimentos em Compras) e da conta 24342 (IVA Regularizações a Favor do Estado). Por outro lado, uma nota de crédito implica os seguintes registos, o débito da conta 318 (Descontos e Abatimentos em Compras) e da conta 24341 (IVA Regularizações a Favor da Empresa), por contrapartida da conta 22 (Fornecedores).

Caso exista alguma correção às vendas, esse documento também é arquivado neste diário e caso se trate de uma nota de débito inclui os seguintes registos, a débito a conta 21 (Clientes), por contrapartida da conta 718 (Descontos e Abatimentos em Vendas) e da conta 24342 (IVA Regularizações a Favor do Estado). Se o documento a emitir for uma nota de crédito são efetuados os seguintes registos, a débito a conta 718 (Descontos e Abatimentos em Vendas) e a conta 24341 (IVA Regularizações a Favor da Empresa), por contrapartida da conta 21 (Clientes).

São também arquivados neste diário os descontos financeiros obtidos juntos dos fornecedores, os quais incluem os seguintes registos, o débito da conta 22 (Fornecedores), por contrapartida da conta 782 (Descontos de Pronto Pagamento Obtidos). Em relação aos descontos financeiros obtidos concedidos aos clientes, incluem o crédito da conta 21 (Clientes), por contrapartida da conta 682 (Descontos de Pronto Pagamento Concedidos).

Neste diário também estão presentes os juros e despesas de devoluções de cheques de clientes, a estes imputados, sendo registados a débito da conta 21 (Clientes), por contrapartida da conta 78 (Outros Gastos) e da conta 2433 (IVA Liquidado – taxa isenta, de acordo com o art.º 14 do CIVA).

## **4.2. Práticas de controlo interno**

Tal como descrito na primeira parte deste relatório, e atendendo à definição promovida pelo (COSO, 2013a), o sistema de controlo interno engloba os procedimentos internos inerentes a cada departamento da organização, bem como os procedimentos transversais a esses departamentos, que promovem a salvaguarda dos seus ativos, a eficiência interna e da gestão da entidade, a fiabilidade do seu relato financeiro, bem como a adesão às leis e regulamentos a que esta esteja sujeita. A minimização dos riscos

a que a organização está sujeita e consecução dos objetivos organizacionais são os objetivos maiores de um eficiente e eficaz sistema de controlo interno.

Nesta secção, dar-se-á maior enfoque às práticas de controlo interno inerentes ao departamento de contabilidade da ARCOL. A ARCOL tem implementados ao nível deste departamento procedimentos de confirmação dos registos contabilísticos, bem como da conformidade dos documentos que os suportam, na medida em que em áreas consideradas fundamentais, o processo de contabilização é realizado por um técnico, sendo posteriormente revisto por um funcionário com maior competência e com uma posição superior na escala hierárquica (em muitas situações a verificação é feita pelo Contabilista Certificado da ARCOL). Por outro lado, os funcionários que registam as operações e que procedem a pagamentos são independentes. Inerente a estas práticas, está a existência da segregação de funções no departamento de contabilidade da ARCOL.

Em relação às compras de mercadorias, o processo de registo contabilístico é alvo de uma revisão posterior, por forma a confirmar que os valores registados no sistema informático coincidem com os da fatura do fornecedor, no que diz respeito ao custo da compra, à dedução do IVA, ao valor a pagar ao fornecedor, e ainda para confirmação dos requisitos do art.º 36º n.º 5 do CIVA. Deve referir-se ainda, que o *software* só permite lançar uma fatura se existir a emissão prévia de uma ordem de compra e de uma nota de receção de mercadoria, possibilitando controlar automaticamente o valor da mercadoria adquirida, e impossibilitando o registo duplicado de faturas.

No que diz respeito às faturas de fornecimentos e serviços externos, o processo de registo contabilístico só tem início após a assinatura das faturas pelo responsável do departamento que solicitou o serviço, por forma a confirmar a veracidade do serviço e os valores presentes na fatura.

Outra importante prática de controlo interno presente na ARCOL consiste na realização mensal de uma reconciliação bancária por cada entidade bancária com que a empresa trabalha, por forma a garantir que todos os movimentos constantes nos extratos bancários estão registados na contabilidade e vice-versa.

A ARCOL tem também implementada a conciliação mensal das contas correntes de terceiros (clientes, fornecedores e outros devedores e credores), para confirmar se o saldo da contabilidade coincide com o saldo do extrato enviado pelo terceiro. Este procedimento é realizado a pedido do auditor interno e enquadra-se nos procedimentos de auditoria interna da ARCOL, tendo como objetivo detetar algum erro, como duplicações, falta de documentos, entre outros.

Para além das reconciliações efetuadas a pedido do auditor interno, anualmente e enquadrado nos procedimentos de Certificação Legal de Contas, são enviadas circularizações a bancos, seguradoras, clientes e fornecedores para que estes confirmem junto do auditor externo da ARCOL o saldo pendente no final de cada exercício. A pedido do auditor externo, é ainda enviada uma circularização ao advogado da empresa para este confirme os processos de contencioso, sendo uma das áreas validadas os saldos de clientes com mora no pagamento.

Inerente ao processo de relato financeiro, agora no departamento financeiro, é feita a conferência diária do dinheiro recebido pelos caixas no dia anterior, o qual é depositado diariamente no banco acompanhado de uma guia de depósito. Em seguida, o talão do dinheiro depositado é conferido por outro funcionário do departamento financeiro, que, caso os valores coincidam com a guia de depósito, procede ao lançamento no sistema e envia os documentos para a contabilidade para a validação dos registos e dos valores. Também são feitas contagens periódicas e sem aviso pelo auditor interno, do dinheiro dos caixas, por forma a confirmar o valor presente na conta 11 (Caixa). Este procedimento serve para assegurar que o dinheiro que os caixas recebem quando iniciam as suas funções, designado de fundo fixo de caixa, está efetivamente no caixa de cada um e não tem como fim o uso pessoal por parte dos mesmos.

Deve-se realçar que na ARCOL existe um manual de procedimentos internos que cobre todas as áreas e departamentos da empresa. Este manual é continuamente avaliado e melhorado, por forma a detetar e prevenir novos riscos e falhas que possam prejudicar os ativos e a atividade da empresa.

### **4.3. Apuramento de contribuições e impostos e preenchimento das respetivas declarações**

A ARCOL elabora um mapa em *excel* atualizado em permanência que, em conjunto com o calendário fiscal presente no Portal das Finanças, garante o cumprimento das obrigações fiscais da empresa.

#### **Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA)**

De acordo com o art.º 41º do CIVA, as empresas podem optar por realizar o apuramento do IVA mensal ou trimestralmente, desde de que o volume de negócios do ano anterior não ultrapasse os 650.000,00€, caso em que as empresas estão obrigadas a enviar mensalmente a declaração periódica de IVA. Como o volume de negócios da ARCOL é superior ao limite mencionado, o apuramento do IVA é feito mensalmente, sendo a declaração periódica de IVA enviada através do portal das finanças até dia 10 do 2º mês seguinte àquele a que respeita as operações sujeitas a IVA.

Em termos matemáticos, o apuramento do IVA corresponde à soma do saldo das contas 2432 (IVA Dedutível) e da conta 24341 (IVA Regularizações a Favor da Empresa), menos o saldo da conta 2433 (IVA Liquidado) e da conta 24342 (IVA Regularizações a Favor do Estado). No processo de apuramento contabilístico do IVA, a transferência dos saldos dessas contas é feita para débito e crédito da conta 2435 IVA Apuramento, consoante se trate das contas 2432 e 24341, ou 2433 e 24342, respetivamente. O saldo apurado na conta 2435 IVA Apuramento, determina se haverá lugar ao pagamento de IVA ou ao reporte de IVA a favor da empresa para o período seguinte (neste caso a empresa poderá no momento do apuramento, ou mais tarde, optar pelo pedido do reembolso desse IVA).

Antes de se realizar o apuramento e respetivo preenchimento da declaração fiscal do IVA, é necessário garantir que a empresa apenas deduzirá o IVA a que tem direito e liquidará corretamente o IVA a entregar ao Estado. Este procedimento de conferência do IVA é realizado através da análise de mapas extraídos do sistema informático, detalhados por cada conta de IVA. No sistema informático existem vários códigos associados às diferentes contas de IVA usadas, consoante se trate de uma compra (mercadoria ou fornecimentos e serviços externos), de uma venda (mercadoria ou

prestação de serviços), de uma regularização (a favor da empresa ou do Estado) e da taxa de IVA aplicável. Desta forma, é necessário garantir que para cada código apenas foram movimentadas as contas de IVA que lhe estão associadas. Por exemplo, no mapa retirado para o código 313 que corresponde à compra de mercadorias no mercado nacional à taxa normal, apenas podem aparecer os movimentos da conta 31111 (Compra de mercadorias, mercado nacional).

O preenchimento da declaração periódica de IVA realiza-se diretamente no portal das finanças, através do preenchimento dos seguintes quadros:

- 01 – introduzir o NIF da ARCOL e submeter a declaração dentro do prazo legal;
- 02 – selecionar o ano e o período a que respeita a declaração;
- 03 – selecionar o continente, pois é o espaço territorial em que se localiza a sede da empresa;
- 04 – se a empresa realizou transações num espaço territorial/fiscal diferente do da sede deve indicar neste campo e preencher o anexo R;
- 04-A – selecionar caso a empresa no período de referência da declaração, tenha efetuado transmissões intracomunitárias de bens e operações assimiladas e consequentemente, de acordo com o art.º 30 do RITI entregar a respetiva declaração recapitulativa;
- 05 – selecionar caso a empresa não tenha tido operações sujeitas a IVA, pois segundo o art.º 29º/2 do CIVA, mesmo que uma empresa não tenha operações tributáveis deve mesmo assim entregar a declaração;
- 06 – este quadro é preenchido com os valores extraídos dos mapas do sistema informático, referentes a cada conta de IVA (após a conferência dos mesmos), obtendo-se o imposto a entregar ao Estado (campo 93) ou o crédito do imposto a recuperar (campo 94). De referir que se existir imposto a recuperar, a empresa pode pedir o reembolso do mesmo (campo 95) ou então, optar por reportar o excesso (campo 96).
- 20 – neste quadro o contabilista certificado da ARCOL insere o seu NIF e consequentemente, afirma que a declaração fiscal está isenta de erros.

Após preenchidos todos os campos, submete-se a declaração e imprime-se a mesma, arquivando-se na respetiva pasta de declarações fiscais. Se existir imposto a pagar

imprime-se a guia para pagamento, entregando-se a mesma no departamento financeiro. Se for pedido o reembolso do IVA, espera-se que o mesmo seja transferido para a conta bancária da empresa, procedendo-se depois ao registo contabilístico desse recebimento.

Se o valor do reembolso do IVA for superior a 10.000,00€, de acordo com o Despacho Normativo 53/2005, a declaração periódica de IVA deve ser obrigatoriamente remetida com os seguintes anexos:

- Identificação dos clientes com quem foram realizadas as transmissões de bens e serviços com direito a liquidação e indicação do respetivo valor;
- Identificação dos fornecedores com quem foram realizadas as transmissões de bens e serviços com direito a dedução e indicação do respetivo valor;
- Identificação dos sujeitos passivos a que respeitam as regularizações mencionadas na declaração periódica de IVA e indicação do respetivo imposto regularizado.

### **Declaração Recapitulativa**

A Declaração Recapitulativa é uma obrigação declarativa decorrente da realização de transmissões intracomunitárias de bens ou prestações de serviços a sujeitos passivos de outros Estados Membros, tal como estabelece a alínea c) do número 1 do artigo 23º do RITI. Segundo o art.º 30º do RITI, esta declaração é realizada através do portal das finanças e pode ser entregue até ao dia 20 do mês seguinte ou até ao dia 20 do trimestre seguinte àquele a que respeitam as transações, consoante o regime de apuramento de IVA utilizado pela empresa, seja mensal ou trimestral. O mesmo artigo do RITI estabelece que se existirem transações superiores a 50.000,00€, esta obrigatoriedade declarativa deve ser realizada até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as transmissões.

Esta obrigação declarativa é considerada fundamental na luta contra a fraude fiscal comunitária, uma vez que esta declaração permite o cruzamento de informação entre Estados Membros, por forma a garantir que o imposto é efetivamente pago no Estado Membro de destino, já que no Estado Membro vendedor não existe liquidação de IVA (Costa, 2015).

Como na ARCOL são realizadas mensalmente transmissões intracomunitárias de bens e como o regime de apuramento de IVA é mensal, esta declaração é enviada mensalmente para a autoridade tributária até ao dia 20 do mês seguinte àquele a que respeitam as operações, através do preenchimento dos seguintes quadros:

- 01 – indicação do NIF da ARCOL.
- 02 – indicação se é a primeira declaração ou se é uma declaração de substituição, assim como, se existe alteração da periodicidade da comunicação desta declaração.
- 03 – indicação do ano e mês ou trimestre a que se refere a declaração.
- 04/05 – indicação do país de destino, do NIF do adquirente, do valor de cada transação e do tipo de operação. Após o preenchimento deste quadro já se sabe qual é o valor que será inscrito no campo 07 do quadro 06 da declaração de IVA, pois este campo corresponde ao total das transações intracomunitárias.
- 06 – Inserção pelo contabilista certificado do seu NIF, validando desta forma que a declaração está isenta de erros.

Por fim, a declaração é impressa e arquivada na pasta respetiva.

### **Retenções na Fonte**

Existem retenções na fonte sobre vários rendimentos, nomeadamente, empresariais e profissionais, trabalho dependente, prediais e imposto de selo. Ou seja, existem retenções na fonte relativas a IRS, IRC e ao IS (nomeadamente, sobre quaisquer contratos escritos ou sobre operações financeiras). Desta forma, as empresas estão obrigadas a reter determinados montantes e a entregar os mesmos ao Estado até ao dia 20 do mês seguinte àquele em que foram retidos.

Para este efeito, é preenchida no portal das finanças uma declaração de retenções na fonte de IRS/IRC e IS, de acordo com os valores constantes na contabilidade naquele período, sendo posteriormente entregue ao departamento financeiro uma guia para o pagamento das respetivas retenções apuradas.

### **Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC)**

O IRC, tal como indica o art.º 1º do CIRCS, é o imposto que incide sobre o rendimento das pessoas coletivas. Para se determinar o rendimento (lucro) tributável, parte-se do

resultado antes de impostos obtido através da contabilidade, ao qual são acrescidos os gastos não aceites fiscalmente (como despesas não documentadas, excesso de imparidades, provisões ou depreciações não aceites à luz do CIRC) e deduzidos os rendimentos não aceites para efeitos fiscais (como benefícios fiscais ou mais-valias contabilísticas), de acordo com o art.º 17º do CIRC.

A determinação do lucro tributável é realizada através do preenchimento da Declaração Modelo 22, diretamente no portal das finanças até ao dia 31 de Maio, independentemente de este ser ou não um dia útil (art.º 120º do CIRC). Esta declaração inicia-se com os quadros onde se identifica o sujeito passivo, o período de tributação, se é a primeira declaração ou uma declaração de substituição, e ainda, a identificação do representante legal da empresa e do seu contabilista certificado. Em seguida, procede-se ao apuramento do lucro tributável e à aplicação da taxa de IRC, sendo que aos primeiros 15.000,00€ de lucro tributável será aplicada uma taxa de imposto de 17%, e ao restante uma taxa de imposto de 21% (art.º 87º do CIRC). A este valor ainda se soma a derrama (que varia de município para município, tendo um máximo de 1,5% sobre o lucro tributável), as tributações autónomas (ver art.º 88º do CIRC) e eventuais juros moratórios ou compensatórios, obtendo-se assim a totalidade do imposto a pagar.

### **Ficheiro SAF-T (PT)**

O ficheiro SAF-T (PT) (*Standard Audit File for Tax Purposes – Portuguese Version*) consiste numa obrigação declarativa da empresa à Autoridade Tributária e Aduaneira, instituída pelo Decreto-Lei nº 198/2012, de 24 de agosto, cujo propósito é o de controlar a emissão de faturas e outros documentos com relevância fiscal, nomeadamente notas de débito e notas de crédito.

Este Decreto-Lei tem como objetivo aumentar a prevenção da evasão fiscal pois obriga as pessoas singulares ou coletivas que pratiquem operações sujeitas a IVA, a comunicar à Autoridade Tributária e Aduaneira até ao dia 25 do mês seguinte à emissão dos documentos, os seguintes elementos destes (art.º 4º do Decreto-lei 198/2012 de 24 de Agosto):

- NIF do emitente;
- Número da fatura ou do documento;
- Tipo de documento;

- NIF do adquirente que seja sujeito passivo de IVA, quando tenha sido inserido no ato de emissão;
- NIF do adquirente que não seja sujeito passivo de IVA, quando este solicite a sua inserção no ato de emissão;
- Valor tributável da prestação de serviços ou da transmissão de bens;
- Taxas de IVA aplicáveis;
- O motivo justificativo da não aplicação de imposto, quando aplicável;
- O montante de IVA liquidado;
- A menção “IVA – regime de caixa”, se for o caso;
- O número do programa certificado;
- A identificação do documento de origem.

### **Informação Empresarial Simplificada (IES)**

A IES foi instituída pelo Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de janeiro e consiste numa obrigação declarativa que trouxe vantagens para as empresas. A IES simplificou para apenas uma declaração eletrónica a preencher no portal das finanças, a entrega de várias declarações contabilísticas e fiscais com informações idênticas que antes eram enviadas a quatro entidades diferentes (art.º 2º do Decreto-Lei nº 8/2007, de 17 de janeiro), nomeadamente:

- O depósito das contas anuais e correspondente registo, em papel, nas conservatórias do registo comercial;
- A entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal ao Ministério das finanças;
- A entrega de informação estatística ao Instituto Nacional de Estatística (INE);
- E por último, a entrega de informação também para efeitos estatísticos junto do Banco de Portugal.

Assim, para além da simplificação da vida das empresas, a IES permitiu ainda a redução dos seus custos, uma economia mais competitiva e transparente e informação estatística que abrange a universalidade das empresas.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> [http://www.ies.gov.pt/site\\_IES/site/ies.htm](http://www.ies.gov.pt/site_IES/site/ies.htm)

Esta declaração deve ser submetida nos seis meses posteriores ao término do exercício económico (art.º 5º do Decreto-Lei n.º 8/2007, de 17 de janeiro) e tal como as anteriores inicia-se com a identificação da empresa, período de tributação e identificação do representante legal e contabilista certificado. Em anexo a esta declaração devem estar presentes as demonstrações financeiras (balanço, demonstração de resultados, demonstração de fluxos de caixa, demonstração de alteração do capital próprio, anexo), assim como os mapas recapitulativos (consiste em determinar por cliente e fornecedor, identificados através do seu NIF, o valor de todas as transações realizadas sujeitas a IVA).

#### **Declaração Mensal de Rendimentos (DMR)**

A Declaração Mensal de Rendimentos está diretamente ligada ao processamento de salários, nesta medida, esta declaração será analisada no ponto seguinte.

#### **4.4. Supervisão dos atos declarativos para a segurança social e para efeitos fiscais relacionados com o processamento de salários**

A Declaração Mensal de Remunerações consiste num meio eletrónico de transmissão de dados à Segurança Social (substituindo a Declaração de Remunerações) e à Autoridade Tributária e Aduaneira (substituindo a Modelo 10).

A Declaração Mensal de Remunerações, referente aos rendimentos pagos ou colocados à disposição e respetivas retenções de imposto, de contribuições obrigatórias para regimes de proteção social e subsistemas legais de saúde, bem como de quotizações sindicais, é entregue até dia 10 do mês seguinte ao do pagamento ou da colocação à disposição dos rendimentos do trabalho dependente (art.º 119º, nº 1, alínea c), ponto i) do CIRS) e art.º 40º/2 do Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social (CRCSPSS)). Numa única declaração a empresa cumpre a obrigação de comunicar à Autoridade Tributária o valor das retenções na fonte sobre o trabalho dependente, e à Segurança Social, o valor da Taxa Social Única (TSU). A Declaração Mensal de Remunerações contém ainda a informação do valor da remuneração base, do tempo de trabalho, assim como, a taxa contributiva aplicável, referente a cada trabalhador (art.º 40º/1 do CRCSPSS).

Na ARCOL, o processamento de salários é realizado no sistema informático, o qual depois de inseridos todos os dados, como vencimento base, horas de trabalho, faltas, entre outros, gera automaticamente as retenções na fonte e contribuições para a segurança social. Do sistema informático é extraído um ficheiro com a Declaração Mensal de Remunerações que será objeto de comunicação à Autoridade Tributária (quer através do portal das Finanças, quer através do portal da Segurança Social).

O pagamento das retenções na fonte sobre rendimentos de trabalho dependente é feito até ao dia 20 do mês seguinte àquele que as retenções foram efetuadas. Por sua vez, as contribuições para a segurança social são obrigatoriamente pagas entre o dia 10 e 20 do mês seguinte àquele que dizem respeito, de acordo com o art.º 43º do CRCSPSS.

#### **4.5. Encerramento de contas e preparação das demonstrações financeiras e restantes documentos que compõe o “*dossier fiscal*”**

O dever de relatar à gestão e apresentar contas por partes das empresas está instituído no art.º 65º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), que impõe que os membros da administração apresentem, em relação a cada exercício económico, o relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas aos órgãos competentes da sociedade, num prazo de 3 meses a contar da data do encerramento do exercício (ou de 5 meses, no caso da entidade estar sujeita à apresentação de contas consolidadas).

Assim, após 31 de dezembro de cada ano civil, na ARCOL iniciam-se os procedimentos de encerramento de contas e preparação das demonstrações financeiras, por forma a garantir que até 31 de março do ano seguinte se cumpra a exigência acima referida. Desta forma, na primeira fase do fecho de contas, realizam-se as seguintes operações de regularização:

- Reconciliação bancária de final de exercício, onde para além de se justificarem todos os movimentos em aberto entre a contabilidade e o extrato bancário, existe a necessidade de igualar o saldo entre a conta de depósitos à ordem e o extrato de contabilidade, nomeadamente, através da exigência de todos os

documentos de despesas em falta, ou da correção de cheques que ainda não foram levantados pelos fornecedores;

- Reconciliação de contas de alguns terceiros, selecionados através da circularização pedida pelo ROC;
- Conferência do montante em dívida de todos os financiamentos obtidos;
- Apuramento final e registo do CMVMC e transferência dos saldos das contas de compras e reclassificação e regularização de inventários (tal referido no Diário 51 - Operações Diversas, a ARCOL usa o sistema de inventário permanente com movimentos gerados no final de cada mês);
- Constituição/reforço e anulação de provisões;
- Cálculo e registo das depreciações de ativos de ativos fixos tangíveis e propriedades de investimento, amortizações dos ativos intangíveis (a ARCOL usa o método das quotas constantes);
- Cálculo, contabilização ou reversão das perdas por imparidade em dívidas de clientes, inventários e outros ativos;
- Atualização dos saldos em moeda estrangeira para o câmbio da data de fecho do exercício;
- Conferência de todos os acréscimos e diferimentos realizados, por forma a determinar que os gastos e perdas/réditos e ganhos estão a ser imputados (contabilizados) no exercício económico respetivo;
- Cálculo e lançamento contabilístico da estimativa do IRC.

Após os lançamentos de regularização, emite-se o balancete de verificação que é objeto de análise cuidada, seguindo-se-lhe os lançamentos de apuramento do resultado, através da transferência dos saldos das contas da classe 6 e 7 para a conta 811 Resultado antes de impostos, e desta para a conta 818 Resultado Líquido. A conta 818 Resultado Líquido recebe ainda a débito o valor do IRC transferido da conta 812 Imposto sobre o rendimento do período (caso se aplique). Se a conta 818 Resultado Líquido apresentar um saldo credor, significa que a empresa obteve lucro, se a conta apresentar um saldo devedor, a empresa obteve um prejuízo. Após os lançamentos de apuramento do resultado, é emitido o balancete final e as demonstrações financeiras do exercício, que

segundo o art.º 11º do Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13 de junho (aprovou o SNC), alterado pelo Decreto-Lei 98/2015 de 2 de junho, são as seguintes:

- Balanço;
- Demonstração de Resultados por Naturezas;
- Demonstração das Alterações do Capital Próprio;
- Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- Anexo;
- Demonstração de Resultados por Funções, de forma facultativa.

Tal como obriga o art.º 130º/1 do CIRC, os sujeitos passivos devem manter em boa ordem e durante 12 anos, um processo de documentação fiscal, normalmente designado de “Dossier Fiscal”, relativo a cada exercício económico que deve estar terminado aquando da declaração anual de informação contabilística e fiscal. Os elementos contabilísticos que devem fazer parte do “Dossier Fiscal” estão presentes no anexo 1 da Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de fevereiro, os quais se apresentam em seguida:

- Relatório de gestão, parecer do conselho fiscal e documento de certificação legal de contas quando legalmente exigidos;
- Lista e documentos comprovativos dos créditos incobráveis;
- Modelo oficial do mapa de:
  - Provisões, perdas por imparidade em créditos e ajustamentos em inventários;
  - Mais e menos-valias;
  - Depreciações e amortizações;
  - Depreciações de bens reavaliados ao abrigo de diploma legal;
- Mapa de apuramento de lucro tributável por regimes de tributação;
- Mapa de controlo de prejuízos no Regime Especial de Tributação de Grupos de Sociedades;
- Mapa de controlo das correções fiscais decorrentes de diferenças temporais de imputação entre a contabilidade e a fiscalidade;

- Outros documentos mencionados nos códigos ou em legislação complementar, nomeadamente:
  - Código do IRC:
    - Art.º 38º, desvalorizações excecionais;
    - Art.º 49º, instrumentos financeiros derivados;
    - Art.º 63º, preços de transferência;
    - Art.º 64º, correções ao valor de transmissões de direitos reais sobre bens imóveis;
    - Art.º 66º, imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado;
    - Art.º 67º, limitação à dedutibilidade de gastos de financiamento;
    - Art.º 78º, obrigações acessórias;
    - Art.º 120, declaração periódica de rendimentos.
  - Código do IVA:
    - Art.º 78, regularizações.
  - Decreto-Lei 159/2009 de 13 de Junho:
    - Art.º 5, regime transitório.
  - Decreto Regulamentar 25/2009 de 14 de Setembro:
    - Art.º 10, depreciações de imóveis.

#### **4.6. Preparação da informação contabilística para os relatórios e análises de gestão e informação periódica à entidade a quem presta serviços**

Na ARCOL a preparação de informação para a gestão está a cargo do seu contabilista certificado, o Dr. Henrique Barros, que constrói diversos mapas e relatórios com informação sobre o andamento das atividades da empresa, tendo por base a informação agregada da entidade e também a informação desagregada ao nível dos pontos de venda da ARCOL. Neste âmbito, participei na construção de diversos mapas de controlo, nomeadamente, respeitantes à imputação dos gastos com fornecimentos e serviços externos por loja e por naturezas. A informação preparada para a gestão inclui também o cálculo e análise de diversos rácios (ROI, EBITDA, Autonomia Financeira, rotatividade dos inventários e do ativo, solvabilidade, etc).

Além disto, enquanto estagiário, tive a meu cargo a elaboração de um mapa de controlo de custos dos transportes, o qual era remetido diretamente para a administração da ARCOL.

#### **4.7. Identificação e acompanhamento relativo à resolução de questões da organização com o recurso a contactos com os serviços relacionados com a profissão**

No decurso do estágio foi necessário estabelecer alguns contactos com os fornecedores e contabilistas dos clientes da ARCOL, principalmente por divergência entre contas correntes. Estes contactos tinham então por finalidade pedir ou enviar alguns documentos para que as contas ficassem regularizadas.

Assisti também a contactos realizados entre o Dr. Henrique Barros e a Autoridade Tributária, principalmente quando existia o pedido de reembolsos de IVA, assim como, contactos com a Segurança Social.

#### **4.8. Conduta ética e deontológica associada à profissão**

Como é do conhecimento geral, a ética não é um conceito universal pois depende da consciência individual, a qual se forma consoante os costumes, tradições e relações vivenciadas por cada pessoa. Desta forma, um mesmo comportamento pode ser considerado ético por umas pessoas e por outras não, tudo irá depender da construção da sua personalidade.

Para obviar esta dualidade de interpretações relativas a comportamentos conflituosos, a OCC possui um Código Deontológico aplicável a todos contabilistas certificados, os quais devem obrigatoriamente pugnar pela verdade contabilística e fiscal, evitando qualquer situação que ponha em causa a independência e a dignidade do exercício da profissão, tal como expõe o art.º 1º e 2º do Código Deontológico da Ordem dos Contabilistas Certificados (CDOCC).

O art.º 3º do CDOCC identifica um conjunto de princípios que todos os contabilistas certificados devem seguir no exercício da profissão, nomeadamente: integridade,

idoneidade, independência, responsabilidade, competência, confidencialidade, equidade e lealdade profissional.

De facto, pude observar todos estes princípios no departamento contabilístico da ARCOL, devendo realçar a importância atribuída ao princípio da confidencialidade pois a informação a que os contabilistas têm acesso é demasiado sensível para a vida das empresas, nomeadamente, acordos comerciais, salários, preço de custo das mercadorias, entre outros pontos. Assim, é compreensível o porquê de os contabilistas certificados e seus colaboradores serem obrigados a guardarem sigilo profissional sobre todos os factos e documentos de que tomem conhecimento no exercício das suas funções, e ainda, o facto de esta obrigação perdurar mesmo após terminar o vínculo contratual, sendo só quebrada em situações excepcionais (conforme o art.º 3º/f) e 10º do CDOCC e art.º 73º do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (EOCC)).

É também de realçar o princípio da competência, pois durante o meu estágio pude assistir a algumas formações contabilístico-fiscais na ARCOL, necessárias para que os recursos humanos da mesma possuam capacidade profissional bastante para executarem as suas tarefas de acordo com a legislação atual (art.º 3º/e) do CDOCC e art.º 71º/2 do EOCC).

## Capítulo 5 – Conclusão, Limitações e Pesquisas Futuras

O objetivo fundamental deste estudo consiste em analisar a forma e âmbito da cooperação entre o auditor externo e interno, por forma a perceber o valor acrescentado que resulta dessa cooperação. Para tal, realizou-se uma revisão de literatura sobre o tema e analisou-se, por meio de um estudo de caso, o âmbito da cooperação das atividades de auditoria interna e externa e o valor que resulta dessa cooperação numa empresa portuguesa, a ARCOL.

A revisão de literatura realizada no âmbito deste relatório permite concluir que a auditoria financeira tem como principal objetivo a emissão de uma opinião independente sobre as demonstrações financeiras, enquanto auditoria interna assiste a organização na consecução dos seus objetivos, através de uma abordagem sistemática, usada na avaliação e melhoria da eficácia dos processos internos, nomeadamente, nos processos de gestão do risco, controlo e governação. A literatura analisada realça que, apesar da auditoria externa e interna apresentarem características diferentes (vínculo contratual, independência, âmbito, objetivos, foco, tempo e frequência), existe um foco de análise comum entre as duas atividades, o sistema de controlo interno da entidade, em particular, o subsistema contabilístico-financeiro.

Dada a convergência do âmbito de análise das duas atividades em torno do subsistema contabilístico-financeiro, vários organismos internacionais da área da auditoria, nomeadamente a IFAC e o IIA, promovem a cooperação entre as duas atividades, sob o argumento de que essa cooperação resultará em benefícios para todas as partes envolvidas. Vários estudos internacionais comprovam isso mesmo, ao demonstrarem que a cooperação entre as atividades de auditoria interna e externa resultam benefícios para as atividades de auditoria (através da eliminação da duplicação de funções e economia de tempo e recursos; da similaridade de procedimentos; do ganho de conhecimento; e do reconhecimento do trabalho da auditoria interna), e em benefícios para a entidade auditada (redução do atraso na entrega do relatório de auditoria externa; melhoria do conflito entre a fiabilidade e tempestividade da informação financeira; redução do risco, através da melhoria da qualidade do relato financeiro, da prevenção ou deteção de fraudes e da melhoria do alcance da auditoria; e ainda, uma

possível redução dos honorários da auditoria externa, sendo que neste domínio a literatura não é consensual).

Em consistência com os estudos internacionais, os resultados obtidos com o estudo de caso realizado no âmbito deste relatório demonstram que da cooperação entre as atividades de auditoria interna e externa resultam benefícios quer para o auditor interno e externo, quer para a entidade auditada. Assim, os resultados obtidos com o estudo de caso da ARCOL demonstram que os benefícios mais relevantes para os auditores internos e externos são o ganho e partilha de conhecimento, os benefícios relacionados com a eliminação da duplicação de funções e economia de tempo e recursos, e com a uniformização de procedimentos entre a auditoria interna e externa.

No que concerne aos benefícios para as empresas, os resultados obtidos com o estudo realizado na ARCOL demonstram que o principal benefício da cooperação é a redução do risco a que a entidade está sujeita, com todas as vantagens que lhe estão associadas, como a melhoria da qualidade do relato financeiro, a prevenção e deteção de fraudes e uma melhoria do alcance da auditoria. Os entrevistados reconhecem ainda que a redução do atraso na entrega do relatório da auditoria externa e a melhoria do conflito entre a fiabilidade e tempestividade da informação financeira são também importantes benefícios para a entidade auditada. Em relação à redução dos honorários da auditoria externa, o auditor externo e o interno da ARCOL são de opinião de que, apesar da cooperação das duas auditorias gerar uma redução das horas de trabalho do auditor externo, a responsabilidade assumida por este mantém-se, e que, nessa medida, não é claro que esse ganho de eficiência seja refletido no preço imputado ao cliente.

A principal limitação inerente a este estudo relaciona-se com facto das conclusões apresentadas serem apenas fundamentadas na análise de uma única empresa. A realização de vários estudos de caso sobre a cooperação entre a auditoria interna e externa e os benefícios daí decorrentes, noutras empresas, traria maior segurança e consistência às conclusões obtidas.

Como pesquisa futura proporia a realização de estudos de caso semelhantes ao realizado neste relatório noutras empresas. Será também interessante construir um questionário com base no guião de entrevista aplicado neste estudo e aplicá-lo a um largo número de empresas de diferentes setores de atividade.

## Referências Bibliográficas

Abott, L. J., Parker, S. e Peters, G. F. (2012). Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34, 3-20.

Adukia, R. S. (2009). *Coordination between internal and external auditors*. Acesso em 29 de dezembro de 2015, em: <http://taxguru.in/finance/coordination-between-internal-and-external-auditors.html>.

AIPCA (1949). *Internal control: elements of a coordinated system and its importance to management and the independent public accountant*. New York: American Institute of Accountants.

Al-Matari, E. M., Al-Swidi, A. K. e Fadzil, F. H. B. (2014). The Effect of the Internal Audit and Firm Performance: A Proposed Research Framework. *Internacional Review of Management and Marketing*, 4, 34-41.

Al-Twajjry, A. A. M., Brierley, J. A. e Gwiliam, D. R. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 19, 929-944.

Almeida, B. J. M. (2014). *Manual de Auditoria Financeira: Uma análise integrada baseada no risco*. Lisboa: Escolar Editora.

Ashton, R. H., Willingham, J. J. e Elliott R. K. (1987). An Empirical Analysis of Audit Delay. *Journal of Accounting Research*, 25, 275-292.

Bame-Aldred, C. W., Brandon D. M., Messier, Jr. W. F., Rittenberg, L. E. e Stefaniak, C. M. (2013). A Summary of Research on External Auditor Reliance on the Internal Audit Function. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32, 251-286.

Beja, R. (2004). *RISK MANAGEMENT – Gestão, Relato e Auditoria dos Riscos do Negócio*. Lisboa: Áreas Editora.

Brown, R. G. (1962). Changing Audit Objectives and Techniques. *The Accounting Review*, 37, 696-703.

COSO (2013a). *Internal Control – Integrated Framework*. Acesso em 21 de agosto de 2015, em: [http://www.coso.org/documents/990025P\\_Executive\\_Summary\\_final\\_may-20\\_e.pdf](http://www.coso.org/documents/990025P_Executive_Summary_final_may-20_e.pdf).

COSO (2013b). *COSO Internal Control – Integrated Framework Principles*. Acesso em 21 de agosto de 2015, em: <http://www.coso.org/documents/COSO%20ICIF%2011x17%20-cube%20graphic.pdf>.

Cosserat, G. W. (2005). *Modern Auditing*, 2ª ed.. West Sussex: John Wiley & Sons, Ltd.

Costa, C. B. (1998). *Auditoria Financeira – Teoria e Prática*. 6ª ed. Lisboa: Rei dos Livros.

Costa, N. (2015). *Declaração Recapitulativa*. Acesso em 10 de março de 2016, em: <http://www.e-konomista.pt/artigo/declaracao-recapitulativa/>.

Dechow, P. M., Sloan, R. G. e Sweeny, A. P. (1996). Causes and consequences of earnings manipulation: An analysis of firms subject to enforcement actions by the SEC. *Contemporary Accounting Research*, 13, 1-36.

Ebaid, I. E. (2011). Internal audit function: an exploratory study from Egyptian listed firms. *International Journal of Law and Management*, 53, 108-128.

Endaya, K. A. (2014). Coordination and Cooperation between Internal and External Auditors. *Research Journal of Finance and Accounting*, 9, 76-80.

DACS (2014). ARCOL – Se Acreditarmos Em Nós Próprios Iremos Sempre Longe. *Diário do Minho*, Nº 30529, Suplemento Igreja Viva, pp. 4-5. Acesso em 25 de outubro de 2015, em: [http://www.diocese-braga.pt/media/contents/contents\\_N78UUm/Igreja%20Viva%2018dez\\_net.pdf](http://www.diocese-braga.pt/media/contents/contents_N78UUm/Igreja%20Viva%2018dez_net.pdf).

ECIIA (2013). *Improving Cooperation Between Internal and External Audit*. Acesso em 24 de setembro de 2015, em: <http://www.eciaa.eu/wp-content/uploads/2013/11/ECIIA-Internal-vs-External-Audit-WEB.pdf>.

Felix, W. L., Gramling, A. A. e Maletta, M. J. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*, 39, 513-534.

Fowzia, R. (2010). Co-operation between Internal and External Auditors: A Comparative Study on Nationalized and Foreign Banks in Bangladesh. *World Journal of Management*, 2, 22-35.

Givoly, D. e Palmon, D. (1982). Timeliness of Annual Earnings Announcements: Some Empirical Evidence. *The Accounting Review*, 3, 486-508.

Gras-Gil, E., Marin-Hernandez, S. e Lema, D. G. P. (2012). Internal audit and financial reporting in the Spanish banking industry. *Managerial Auditing Journal*, 27, 728-753.

Goodwin-Stewart, J. e Kent, P. (2006). Relation between external audit fees, audit committee characteristics and internal audit. *Accounting and Finance*, 46, 387-404.

Guoming, B. (1997). The developing trend and prospects of internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 12, 243-246.

Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R. e Ismail, I. (2004). The reliance of external auditors on internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 19, 1148-1159.

Hillison, W., Pacini, C. e Sinason, D. (1999). The internal auditor as fraud-buster. *Managerial Auditing Journal*, 14, 351-362.

Hutchinson, M. R. e Zain, M. M. (2009). Internal audit quality, audit committee independence, growth opportunities and firm performance. *Corporate Ownership and Control*, 7, 50-63.

IIA (2008). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*. Acesso em 02 de novembro de 2015 em: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF%202013%20English.pdf>.

IIA (2015). *Intersecting Roles: Fostering Effective Working Relationships Among External Audit, Internal Audit, and the Audit Committee*. Acesso em 24 de setembro de 2015 em: <http://www.theqaq.org/docs/reports-and-publications/caq-intersecting-roles-report>.

ISA 200 - IFAC (2009) - *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. Acesso em 15 de setembro de 2015, em: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>.

ISA 240 – IFAC (2009) - *The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements*. Acesso em 5 de agosto de 2015 em: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a012-2010-iaasb-handbook-isa-240.pdf>.

ISA 610 - IFAC (2013) - *Using the Work of Internal Auditors*. Acesso em 23 de setembro de 2015 em: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a034-2010-iaasb-handbook-isa-610.pdf>.

KPMG (2003). *Fraud Survey 2003*. Acesso em 7 de novembro de 2015, em: [http://faculty.usfsp.edu/gkearns/Articles\\_Fraud/Fraud%20Survey\\_040855\\_R5.pdf](http://faculty.usfsp.edu/gkearns/Articles_Fraud/Fraud%20Survey_040855_R5.pdf).

KPMG (2009). *KPMG Malaysia Fraud Survey Report 2009*. Acesso em 7 de novembro de 2015, em: <http://www.kpmg.com/MY/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/2010/KPMG-Malaysia-Fraud-Survey-Report-2009.pdf>.

KPMG (2014). *KPMG Malasia Fraud, Bribery and Corruption Survey 2013*. Acesso em 7 de novembro de 2015, em: <https://www.kpmg.com/MY/en/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Documents/2013/fraud-survey-report.pdf>.

Ljubisavljević, S. e Jovanovi, D. (2011). Empirical research on the internal audit position of companies in Serbia. *Economic Annals*, 191, 123-141.

Marques, M. (1997). *Auditoria e Gestão*. Lisboa: Editorial Presença.

McNally, J. S. (2013). *The 2013 COSO Framework & SOX Compliance*. Acesso em 21 de agosto de 2015, COSO, na página web de Orientações em: <http://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20CO>.

Messier, Jr. W. F., Reynolds, K., Simon, C. A. e Wood, D. A. (2011). The Effect of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground on the External Auditor's Reliance Decision. *The Accounting Review*, 86, 2131-2154.

Mihret, D. G. e Admassu, M. A. (2011). Reliance of External Auditors on Internal Audit Work: A Corporate Governance Perspective. *International Business Research*, 4, 67-69.

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

Morrill, C. e Morrill, J. (2003). Internal auditors and the external audit: a transaction cost perspective. *Managerial Auditing Journal*, 18, 490-504.

National Audit Office and HM Treasury of UK (s.d.). *Co-operation Between Internal and External Auditors – a Good Practice Guide*. Acesso em 21 de setembro de 2015, em: [https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/207](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207)

223/Good\_practice\_guidance\_cooperation\_between\_internal\_and\_external\_auditors.pdf.

Pinheiro, J.L. (2014). *Auditoria Interna: Manual Prático para Auditores Interno*. Parede: Letras e Conceitos, Lda.

Pizzini, M., Lin, S., Vargus, M. e Ziegenfuss, D. (2011). The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delays. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34, 25-58.

Prawitt, D. F., Sharp, N. Y. e Wood, D. A. (2011). Reconciling Archival and Experimental Research: Does Internal Audit Contribution Affect the External Audit Fee?. *Behavioral Research in Accounting*, 23, 187-206.

Pop, A., Bota-Avram, C. e Bota-Avram, F. (2008). *The Relationship Between Internal and External Audit*. Acesso em 22 de setembro de 2015, em: <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/1020081/18.pdf>.

Reinstein, A., Lander, G.H. e Gavin, T.A. (1994). The External Auditor's Consideration of the Internal Audit Function. *Managerial Auditing Journal*, 9, 29-36.

Ricaboni, A., Giovannoni, E., Giorgi, A. e Moscadelli, S. (2006). Accounting and power: evidence from the fourteenth century. *Accounting History*, 11, 41-62.

Sikka, P. (2009). Financial crisis and the silence of the auditors. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (6/7), 868–873.

Stein, M. T., Simunic, D. A. e O'Keefe, T. B. (1994). Industry Differences in the Production of Audit Services. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 13, 128-142.

Strauss, A. e Corbin J. (1990). *Basics of Qualitative Research*. London: SAGE Publications, Inc.

Suwaidan, M. S. e Qasim A. (2010). External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: An empirical investigation. *Managerial Auditing Journal*, 25, 509-525.

Vieira, R., Major, M. J. e Robalo, R. (2009). Investigação Qualitativa em Contabilidade. In J. Costa (Ed.), *Contabilidade e Controlo de Gestão: Teoria, Metodologia e Prática* (pp. 131-163). Lisboa: Escolar Editora.

Wallace, W. e Kreutzfeldt, R. W. (1991). Distinctive Characteristics of Entities with an Internal Audit Department and the Association of the Quality of such Departments with Errors. *Contemporary Accounting Research*, 7, 485-512.

Ward, D. D. e Robinson, J. C. (1980). Reliance on Internal Auditors: Can independent auditors use more extensively the work of their internal counterparts. *Journal of Accountancy*, 4, 62-73.

Wells, J. T. (2005). *Principles of Fraud Examination*. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.

Wood, D. A. (2004). *Increasing Value Through Internal and External Auditor Coordination*. Acesso em 22 de setembro de 2015, em: [https://na.theiia.org/about-us/Public%20Documents/Sawyer\\_Award\\_2004.pdf](https://na.theiia.org/about-us/Public%20Documents/Sawyer_Award_2004.pdf).

Yin, R. K. (2009). *Case Study Research: Design and Methods*, 4ª ed. London: SAGE Publications, Inc.

#### **Legislação:**

Código das Sociedades Comerciais.

Código Deontológico da Ordem dos Contabilistas Certificados.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas.

Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado.

Código dos Regimes Contributivos do Sistema Previdencial de Segurança Social.

Decreto-Lei 8/2007 de 17 de Janeiro.

Decreto-Lei 158/2009, de 13 de Junho.

Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados.

Portaria n.º 92-A/2011, de 28 de Fevereiro.

Regulamento de Inscrição a Estágio e Exame Profissional da Ordem dos Contabilistas Certificados.

Regulamento do IVA nas Transações Intracomunitárias.

## Apêndices

- Apêndice I – Sumário das Atividades Desenvolvidas Durante o Estágio
- Apêndice II – Questões da Entrevista do Auditor Externo
- Apêndice III – Questões da Entrevista do Auditor Interno
- Apêndice IV – Questões da Entrevista do Administrador

## **Apêndice I – Sumário das Atividades Desenvolvidas Durante o Estágio**

Tal como referido no capítulo 4, este relatório de estágio cumpre todos os requisitos do art.º 9º do RIEEP da OCC, logo o plano de estágio definido vai ao encontro do mesmo, tal como se pode observar pela sucinta descrição da utilização das 970 horas empregues no estágio que se segue:

- Organização, classificação, registos e arquivo – 240 horas.
- Práticas de controlo interno – 180 horas.
- Atos declarativos e outras obrigações fiscais – 250 horas.
- Encerramento de contas, preparação das demonstrações financeiras e dossier fiscal – 160 horas.
- Reporte para a gestão – 80 horas.
- Resolução de questões da organização – 30 horas.
- Conduta ética e deontológica da OCC – 30 horas.

As 240 horas da organização, classificação, registo e arquivo, foram utilizadas da seguinte forma:

- Receção e organização de diversos documentos como faturas, notas de crédito, notas de débito, liquidações, recibos, ordens de transferência, entre outros – 20 horas;
- Verificação, classificação e registo no sistema informático de documentos contabilísticos – 210 horas;
- Arquivo de documentos contabilísticos e outros – 10 horas.

As 180 horas das práticas de controlo interno foram utilizadas da seguinte forma:

- Reconciliação bancária – 60 horas;
- Conciliação de contas correntes de terceiros – 35 horas;
- Análise das práticas de controlo interno no departamento de contabilidade – 30 horas;
- Análise das práticas de controlo interno de outros departamentos – 15 horas;
- Análise do Manual de Controlo Interno da ARCOL – 15 horas;

- Apoio aos auditores no âmbito de processos relacionados com a Certificação Legal de Contas – 25 horas.

As 250 horas dos atos declarativos e outras obrigações fiscais foram utilizadas da seguinte forma:

- Tarefas relacionadas com o IVA – 60 horas;
- Tarefas relacionadas com a Declaração Recapitulativa – 15 horas;
- Tarefas relacionadas com as Retenções na Fonte – 20 horas;
- Tarefas relacionadas com o IRC – 40 horas;
- Tarefas relacionadas com o Ficheiro SAF-T (PT) – 20 horas;
- Tarefas relacionadas com a IES – 15 horas;
- Tarefas relacionadas com a DMR – 35 horas;
- Tarefas relacionadas com Inquéritos – 45 horas.

As 160 horas do encerramento de contas, preparação das demonstrações financeiras e do dossier fiscal, foram utilizadas da seguinte forma:

- Reconciliação bancária de final de exercício e conciliação de algumas contas de terceiro a pedido do ROC – 30 horas;
- Conferência dos financiamentos – 10 horas;
- Apuramento final do CMVMC – 5 horas;
- Análise das provisões, das depreciações e das perdas por imparidade – 15 horas;
- Análise dos acréscimos e diferimentos – 15 horas;
- Cálculo e lançamento da estimativa de IRC – 15 horas;
- Apuramento do resultado contabilístico e preparação das demonstrações financeiras – 55 horas;
- Análise dos elementos que constituem o dossier fiscal – 15 horas.

As 80 horas do reporte para a gestão foram utilizadas da seguinte forma:

- Construção de mapas com a informação dos principais rácios (ROI, EBITDA, Autonomia Financeira, Solvabilidade, Liquidez, entre outros) – 40 horas.
- Mapas de controlo do custo dos transportes – 40 horas.

As 30 horas da resolução de questões da organização foram utilizadas principalmente através de contactos com fornecedores e contabilistas de outras empresas, contudo existiram também contactos com instituições como o Instituto Nacional de Estatística e a Agência Portuguesa do Ambiente, devido à realização de inquéritos.

As últimas 30 horas do estágio relativas à conduta ética e deontológica da OCC foram utilizadas na consulta do Código Deontológico da OCC.

## Apêndice II – Questões da Entrevista do Auditor Externo

5. Acha que ambas as auditorias devem coordenar os seus esforços na execução de uma auditoria externa? Porquê?
6. Qual ou quais as principais áreas em que a cooperação entre ambas as auditorias se verifica?
7. Na ARCOL acha que se verifica esta cooperação? Como?
8. Quais os principais benefícios da cooperação entre as auditorias (para as auditorias e para as empresas)?
  - a. Para as auditorias:
    - i. Eliminação da duplicação de funções e economia de tempo e recursos.
    - ii. Similaridade de procedimentos.
    - iii. Ganho de conhecimento.
    - iv. Reconhecimento do trabalho de auditoria interna.
  - b. Para as empresas:
    - i. Redução do atraso do relatório da auditoria externa.
    - ii. Melhoria do conflito entre fiabilidade e tempestividade.
    - iii. Redução do Risco
      1. Melhoria da qualidade do Relato Financeiro
      2. Prevenção ou deteção de fraudes
      3. Melhor alcance da auditoria
    - iv. Redução dos honorários da auditoria externa?
9. Como considera a comunicação existente entre as auditorias (é regular? São utilizados vários canais de comunicação?)?
10. Acha que uma relação mais estreita entre ambas as auditorias, onde se pudesse aproveitar melhor os benefícios da cooperação entre ambas, evitaria erros anteriores? Como?
11. Acha que a relação entre as auditorias pode ser melhor aproveitada na ARCOL? Em que área?
12. Acha que a administração da ARCOL apoia esta relação entre a auditoria interna e externa?

### **Apêndice III – Questões da Entrevista do Auditor Interno**

1. Acha que ambas as auditorias devem coordenar os seus esforços na execução de uma auditoria externa? Porquê?
2. Qual ou quais as principais áreas em que a cooperação entre ambas as auditorias se verifica?
3. Na ARCOL acha que se verifica esta cooperação? Como?
4. Quais os principais benefícios da cooperação entre as auditorias (para as auditorias e para as empresas)?
  - a. Para as auditorias:
    - i. Eliminação da duplicação de funções e economia de tempo e recursos.
    - ii. Similaridade de procedimentos.
    - iii. Ganho de conhecimento.
    - iv. Reconhecimento do trabalho de auditoria interna.
  - b. Para as empresas:
    - i. Redução do atraso do relatório da auditoria externa.
    - ii. Melhoria do conflito entre fiabilidade e tempestividade.
    - iii. Redução do Risco
      1. Melhoria da qualidade do Relato Financeiro
      2. Prevenção ou deteção de fraudes
      3. Melhor alcance da auditoria
    - iv. Redução dos honorários da auditoria externa?
5. Como considera a comunicação existente entre as auditorias (é regular? São utilizados vários canais de comunicação?)?
6. Acha que uma relação mais estreita entre ambas as auditorias, onde se pudesse aproveitar melhor os benefícios da cooperação entre ambas, evitaria erros anteriores? Como?
7. Acha que a relação entre as auditorias pode ser melhor aproveitada na ARCOL? Em que área?
8. Acha que a administração da ARCOL apoia esta relação entre a auditoria interna e externa?

#### **Apêndice IV – Questões da Entrevista do Administrador**

1. Considera necessário promover a cooperação entre as auditorias na ARCOL? Que tipo de benefícios espera que a ARCOL receba desta cooperação?
2. Existe algum conflito entre os recursos (tempo e pessoas) disponíveis da auditoria interna e o que a auditoria externa solicita?
3. Qual/quais são as áreas de foco da cooperação entre as auditorias? Acha que esta cooperação deve ser alargada a outras áreas?
4. À sensivelmente três anos o AE mudou e eu gostava de perceber se esta alteração teve alguma coisa haver com a pouca cooperação com a AI? E se esta alteração se deveu principalmente à redução do risco ou à redução dos honorários?