



Universidade de Aveiro
Ano 2020

**Liliana Raquel
Fernandes da
Silva**

**Análise comparativa dos procedimentos de controlo
interno nas compras entre duas entidades – setor
empresarial e setor público**



Universidade de Aveiro
Ano 2020

**Liliana Raquel
Fernandes da
Silva**

Análise comparativa dos procedimentos de controlo interno nas compras entre duas entidades – setor empresarial e setor público

Relatório de Estágio apresentado à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade – Ramo Auditoria, realizado sob a orientação científica da Professora Doutora Maria da Anunciação Fernandes de Bastos, Professora Adjunta da Universidade de Aveiro.

dedicatória

Aos meus pais por todo o apoio.

O Júri

Presidente

Professora Doutora Carla Manuela Teixeira de Carvalho
Professora Adjunta, Universidade de Aveiro

Vogal Arguente Principal

Professora Doutora Sara Alexandra Eira Serra
Professora Adjunta, Instituto Superior Politécnico do Cávado e do Ave

Vogal Orientador

Professora Doutora Maria Anunciação Fernandes de Bastos
Professora Adjunta, Universidade de Aveiro

agradecimentos

Para a realização deste trabalho contei com a ajuda de muitas pessoas o que me permitiu terminar este percurso.

Em primeiro lugar, à minha família, em especial aos meus pais, Jorge e Isabel, por todo o incentivo e apoio incondicional durante todo o meu percurso académico e por todo o esforço que fizeram para que este se tornasse possível.

Ao Dr. Paulo Ferreira por me ter acolhido na sua empresa, pela oportunidade de aprendizagem que me proporcionou, por todo o conhecimento que me transmitiu e confiança que depositou em mim. A todos os colaboradores da SROC pela disponibilidade com que me receberam, em especial ao Flávio, pela paciência, motivação e conselhos.

À minha orientadora, Professora Anunciação Bastos, pelos conselhos e críticas construtivas na elaboração do presente relatório.

E por fim, a todos os que, direta ou indiretamente, me apoiaram ao longo do Mestrado, a cumprir esta etapa da minha formação académica, o meu muito obrigada.

palavras-chave

Controlo Interno, Sistema de Controlo Interno, Setor das Compras

resumo

O presente relatório foi elaborado na sequência do estágio curricular realizado na área de Auditoria Financeira, na sede em Coimbra da “M. Silva, P. Caiado, P. Ferreira & Associados, SROC, Lda.” no âmbito da componente não letiva do Mestrado em Contabilidade – Ramo de Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro.

Nenhuma entidade, independentemente do setor em que se insira e por mais pequena que seja a sua dimensão, pode exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um sistema de controlo interno, por muito rudimentar que este seja. O presente trabalho tem como objetivo apresentar e comparar o sistema de controlo interno no setor das compras de duas entidades, uma delas pertencente ao setor empresarial e a outra ao setor público.

Observámos que a diferença entre o controlo interno na área das compras das duas entidades analisadas reside nos procedimentos necessários para efetuar uma despesa e ao nível da contratação de fornecedores de bens e serviços. As divergências são essencialmente na burocracia associada aos procedimentos a seguir na contratação pública por parte da entidade do setor público, que advém do facto de estarmos na presença de entidades que utilizam recursos de são de todos, e que por isso têm procedimentos mais exigentes para garantir a transparência.

keywords

Internal Control, Internal Control System, Purchasing Sector

abstract

This report was prepared following the curricular internship carried out in the area of Financial Auditing, at the “M. Silva, P. Caiado, P. Ferreira & Associados, SROC, Lda” within the scope of the master’s in accounting of the Higher Institute of Accounting and Administration of the University of Aveiro.

No entity, regardless of the sector in which it operates and no matter how small its size, can exercise its operational activity without having implemented an internal control system (ICS), however rudimentary it may be. This paper aims to present and compare the internal control system in the purchasing sector of two entities, one belonging to the business sector and the other to the public sector.

We observed that the difference between internal control in the purchasing area of the two entities analyzed lies in the procedures necessary to make an expense and in terms of contracting suppliers of goods and services. The divergences are essentially in the bureaucracy associated with the procedures to be followed in public procurement by the public sector entity, which stems from the fact that we are in the presence of entities that use resources from everyone, and therefore have more demanding procedures to guarantee transparency.

Índice

Índice	i
Índice de Tabelas	iii
Índice de Figuras	iv
Índice de Gráficos.....	v
Lista de Siglas.....	vi
1. Introdução	1
2. Relato do Estágio	3
2.1. Apresentação e Caracterização da Entidade Acolhedora.....	3
2.2. Atividades Propostas.....	8
2.3. Atividades Realizadas	10
2.3.1. Ciclo: Clientes, Vendas e Prestação de Serviços.....	10
2.3.1.1. Circularização de Clientes	10
2.3.1.2. Perdas por Imparidade em Clientes	11
2.3.1.3. Vendas e Serviços Prestados	12
2.3.1.3.1. Corte de Operações.....	14
2.3.2. Inventários	14
2.3.2.1. Assistência às Contagens Físicas.....	15
2.3.2.2. Valorização do Inventário	15
2.3.3. Ciclo: Fornecedores, Fornecimentos e Serviços Externos e Pessoal	16
2.3.3.1. Fornecedores.....	16
2.3.3.1.1. Circularização de Fornecedores	17
2.3.3.2. Fornecimentos e Serviços Externos	18
2.3.3.2.1. Corte de Operações.....	18
2.3.3.3. Gastos com Pessoal.....	19
2.3.4. Meios Financeiros Líquidos	20
2.3.5. Financiamentos Obtidos	21
2.3.6. Estado e Outros Entes Públicos	22
2.3.7. Ativos Fixos Tangíveis	23
2.3.8. Ativos Intangíveis.....	23
2.3.9. Capital Próprio	24
2.3.10. Auditoria à Declaração Modelo 22.....	24
2.3.11. Relatórios de Auditoria.....	25
2.4. Considerações Finais Sobre o Estágio.....	27
3. Estudo Empírico.....	29

3.1. Enquadramento Teórico.....	29
3.1.1. A Auditoria Financeira.....	29
3.1.2. Controlo Interno	30
3.1.3. O Controlo Interno nas Compras.....	35
3.1.3.1. O Setor Empresarial	37
3.1.3.2. O Setor Público.....	40
3.2. Objetivos do Estudo	46
3.3. Metodologia.....	46
3.4. Descrição dos Procedimentos de Controlo Interno nas Compras.....	46
3.4.1. O Setor Empresarial	47
3.4.2. O Setor Público.....	49
3.5. Resultados e Discussão	51
4. Conclusão.....	55
5. Referências Bibliográficas	57

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Resumo do Plano de Estágio: Procedimentos de Auditoria no contexto real. ..	9
Tabela 2 - Matriz de Controlo da área das compras e contas a pagar	36
Tabela 3 - Valor do contrato consoante o tipo de procedimento.	43
Tabela 4 - Comparação do SCI entre a ESP e a ESE, S.A.....	52

Índice de Figuras

Figura 1 - Organigrama da Delegação de Coimbra.....	5
Figura 2 - Processo da transação compras com as secções envolvidas e documentos de suporte	38
Figura 3 - Processo de Receção dos bens e respetivas secções e documentos associados	39
Figura 4 - Processo de Conferência da fatura.....	40

Índice de Gráficos

Gráfico 1 - Distribuição geográfica dos clientes da delegação de Coimbra	6
Gráfico 2 - Distribuição dos clientes da delegação de Coimbra por setor de atividade.....	7

Lista de Siglas

ASD - Auditing Software Distributor

AT – Autoridade Tributária

CCP – Código dos Contratos Públicos

CLC – Certificação Legal das Contas

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CSC - Código das Sociedades Comerciais

FSE – Fornecimentos e Serviços Externos

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

NIB - Número de Identificação Bancária

NISS – Número de Identificação de Segurança Social

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

POCAL – Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais

RCF/RFU – Relatório do Conselho Fiscal/Relatório do Fiscal Único

RCRA – Relatório de Conclusões e Recomendações de Auditoria

ROC – Revisor Oficial de Contas

SCI – Sistema de Controlo Interno

SNC–AP – Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas

SROC – Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

1. Introdução

Segundo Costa (2014) de forma geral pode-se afirmar que todo e qualquer tipo de informação deve ser credível de forma a que as pessoas a quem se destina possam retirar conclusões idóneas. Este princípio acaba por se considerar um objetivo para a generalidade da informação, com maior importância para a informação financeira produzida pelas empresas, uma vez que serão vários os seus destinatários.

Atualmente pode-se considerar que existem várias pessoas envolvidas na elaboração das demonstrações financeiras, desde quem as prepara, as audita e analisa, contudo, é para quem as utiliza, e que não está envolvido no processo, que as mesmas têm uma especial importância, uma vez que a informação terá impacto nas decisões que irão tomar. A existência de auditoria financeira contribuiu não só para diminuição do risco de obter uma informação distorcida, como também reduz a probabilidade de ocorrerem acontecimentos inesperados que alterem o resultado das decisões dos investidores, o que potencia o investimento (Taborda, 2015).

Por sua vez, o controlo interno, segundo o Tribunal de Contas (1999), é uma forma de organização que pressupõe a existência de um plano e de sistemas coordenados destinados a prevenir a ocorrência de erros e irregularidades ou minimizar as suas consequências e maximizar o desempenho da entidade. Assim sendo, nenhuma empresa ou entidade, por mais pequena que seja a sua dimensão, pode exercer a sua atividade operacional sem ter implementado um sistema de controlo interno (SCI), por muito rudimentar que este seja.

O presente relatório foi elaborado na sequência do estágio curricular realizado na área de Auditoria Financeira no âmbito da componente não letiva do Mestrado em Contabilidade – Ramo de Auditoria do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro. Esta modalidade foi escolhida para a componente não letiva do mestrado na medida em que a estagiária pretendia um primeiro contacto profissional nesta área.

O estágio foi realizado na sede em Coimbra da “M. Silva, P. Caiado, P. Ferreira & Associados, SROC, Lda.” durante o período compreendido entre 9 de setembro de 2019 e 2 de março de 2020.

Este relatório encontra-se dividido em duas partes, que se complementam, com o objetivo de relatar, por um lado, as atividades desenvolvidas durante o estágio, e, por outro,

apresentar um pequeno estudo que teve como base o trabalho desenvolvido durante o estágio.

Seguidamente, é apresentada e caracterizada a entidade acolhedora do estágio, nomeadamente, uma breve evolução histórica, a sua estrutura organizacional, as atividades por ela desenvolvidas, as ferramentas informáticas que utiliza, e termina-se esta parte com a apresentação do plano de estágio e a descrição das tarefas desenvolvidas durante os seis meses de duração do mesmo, nas mais diversas áreas do processo de auditoria em que a estagiária participou.

Na terceira parte aborda-se, teoricamente, o controlo interno relacionado com o setor das compras, para, posteriormente, se apresentar um pequeno estudo comparativo do controlo interno em duas entidades de setores de atividade diferente: uma entidade do setor empresarial e outra do setor público.

Por fim, apresentam-se as principais conclusões que resultam da realização deste trabalho.

2. Relato do Estágio

Neste ponto apresentam-se as principais atividades desenvolvidas pela Estagiária durante o estágio curricular. Primeiramente, faz-se um breve enquadramento da entidade acolhedora dando a conhecer a sua história, os seus recursos humanos, as atividades que desenvolve, passando pela caracterização da sua carteira de clientes e pela identificação dos softwares específicos utilizados pela mesma. Numa segunda fase, apresenta-se o plano de estágio, seguido da descrição das principais atividades realizadas pela estagiária durante os seis meses de duração do mesmo. Por fim, faz-se uma reflexão crítica das atividades realizadas, bem como sugestões de melhoria.

2.1. Apresentação e Caracterização da Entidade Acolhedora

A “M. Silva, P. Caiado, P. Ferreira & Associados, SROC, Lda.” é uma Sociedade de Revisores Oficiais de Contas (SROC), com sede em Coimbra, que tem como objetivo principal prestar serviços de Revisão Oficial de Contas e Auditoria dentro dos princípios da integridade, da independência e da competência.

Com um mundo cada vez mais globalizado e em constante evolução, os cinco sócios procuram uma constante atualização de conhecimentos, para que, de acordo com a ética e deontologia profissional, possam desempenhar as funções que lhe são confiadas com rigor, credibilidade e seriedade.

Breve Evolução Histórica

A sociedade iniciou há mais de 30 anos a sua atividade com o nome “Pedro Matos Silva & Garcia Júnior SROC”, com sede em Coimbra. Estes dois sócios já tinham vários anos de experiência profissional como economistas e como Revisores Oficiais de Contas.

Em novembro de 1990, a sociedade procedeu ao incremento de um novo sócio, passando a denominar-se por “Pedro Matos Silva, Garcia Júnior & Pires Caiado SROC, Lda.”. Passados seis anos, em janeiro de 1996, a sociedade voltou a aumentar o seu número de sócios com a entrada de dois novos elementos. Nessa mesma altura adotou a designação de: “P. Matos Silva, Garcia Jr., P. Caiado & Associados, SROC, Lda.”. Esta denominação, pese embora tenha tido em 2016 um pequeno ajuste para “P. Matos Silva, Garcia Jr., P. Caiado & Associado, SROC, Lda.”, só em 2020 teve uma alteração relevante. Atualmente,

a sociedade tem 5 sócios, e tem a seguinte denominação: “M. Silva, P. Caiado, P. Ferreira & Associados, SROC, Lda.”.

A sociedade foi inscrita na Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC) com o n.º 44 por deliberação, em 23 de fevereiro de 1987, da Comissão Encarregada da Inscrição. A mesma está registada há 25 anos como SROC na Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM). Logo no ano da sua constituição a sociedade exerceu atividade de Revisão Legal de Contas em 12 empresas, duas das quais já de grande dimensão (Petrogal, EP e Tranquilidade Seguros, EP). Contudo, a maior parte dos seus clientes inserem-se no segmento das pequenas e médias empresas.

Atualmente, a sociedade tem cerca de 120 clientes, em diferentes setores de atividade. O volume de trabalho existente implicou a criação de infraestruturas compatíveis e a modernização dos meios que usa no desenvolvimento do seu trabalho.

Meios Físicos e Humanos

No que diz respeito aos meios físicos a “M. Silva, P. Caiado, P. Ferreira & Associados, SROC, Lda.” tem três escritórios. Dois em Lisboa (Luciano Cordeiro e Amoreiras) e um em Coimbra (Galerias Topázio).

Quanto aos meios humanos, para além dos seus sócios, todos eles Revisores Oficiais de Contas, a sociedade dispõe de uma equipa de profissionais na sua maioria nas seguintes áreas de estudo: economia, gestão, contabilidade e finanças.

A sociedade incentiva ainda a que todos os elementos frequentem com regularidade ações e/ou cursos de formação promovidos pelas diversas entidades oficiais reguladoras e privadas (OROC, OCC¹, APOTEC², entre outras), mantendo assim uma constante atualização da evolução da legislação e das melhores práticas utilizadas no desenvolvimento de auditorias financeiras e de Revisão Oficial de Contas.

Para trabalhos mais específicos e onde seja necessário a complementaridade de áreas dos conhecimentos não existentes no quadro da entidade, a sociedade procura criar parceiras com engenheiros, advogados e outros profissionais, no sentido de ter os melhores parceiros e de prestar um melhor serviço ao seu cliente.

¹ Ordem dos Contabilistas Certificados.

² Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade.

O escritório de Coimbra, onde o estágio foi realizado, fica situado na Sala 502 das Galerias Topázio e é constituído por dois Revisores Oficiais de Contas (sócios), um Técnico de Auditoria e um Estagiário, conforme Figura 1.

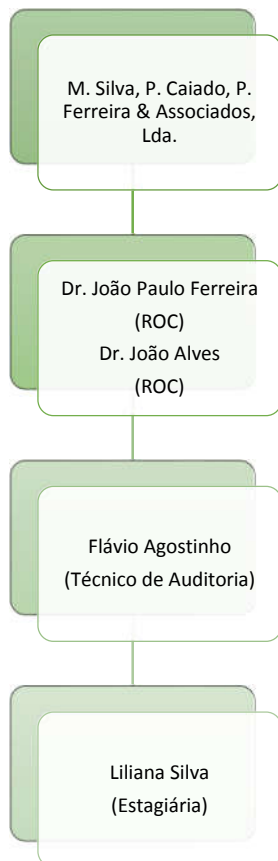


Figura 1 - Organograma da sede em Coimbra. Fonte: Elaboração Própria

Serviços Prestados pela Sociedade

➤ Revisão Legal das Contas e Auditoria

A revisão legal das contas decorre de disposições legais, de acordo com as quais, as empresas ou entidades têm de contratar os serviços de competência exclusiva de um Revisor Oficial de Contas (ROC) ou SROC. A auditoria decorre de uma disposição legal, estatutária ou contratual e pode ou não ser recorrente, dependendo sempre de uma solicitação expressa da entidade adjudicante.

A sociedade aplica uma abordagem de auditoria uniforme e personalizada, fortemente direcionada para os riscos específicos de cada negócio e que está em constante evolução.

Para a sociedade, a auditoria baseia-se num processo contínuo que assume uma interação continuada entre as suas equipas e o cliente. Acreditam que se as situações detetadas no processo de auditoria forem comunicadas de forma atempada e eficiente trazem valor acrescentado ao seu cliente. Tendo em conta a dimensão média dos seus clientes, é política da sociedade realizar pontos de situação periódicos com os órgãos de gestão das entidades clientes e no final apresentar-lhe um relatório caracterizando o trabalho realizado, as conclusões e sugestões de melhoria a considerar.

➤ **Outros Serviços**

Além da atividade de Revisão Oficial de Contas e Auditoria a “M. Silva, P. Caiado, P. Ferreira & Associados, SROC, Lda.” presta também outros tipos de serviços, nomeadamente, de apoio na fusão e cisão, transformação e liquidação de sociedades, em relatórios de entradas em espécie para realização de capital, de revisão limitada, de fiscalização de sociedades na certificação de despesas no âmbito de projetos comparticipados pela União Europeia e nas certificações para efeitos de recuperação do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

Empresas Clientes da SROC

A carteira de clientes da “M. Silva, P. Caiado, P. Ferreira & Associados, SROC, Lda.” é diversa. Os clientes são dos mais variados setores (público, empresarial e cooperativo), de diversas dimensões e localização.

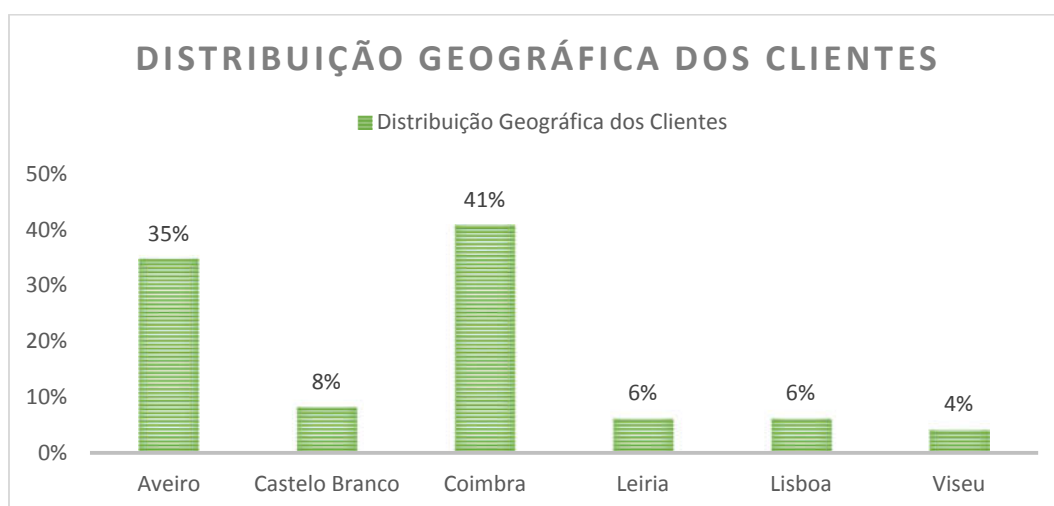


Gráfico 1 - Distribuição geográfica dos clientes da sede em Coimbra. Fonte: Elaboração Própria

No que diz respeito à distribuição geográfica dos clientes da “M. Silva, P. Caiado, P. Ferreira & Associados, SROC, Lda.”, apenas foi analisada o escritório de Coimbra, e como

se pode observar pelo Gráfico 1, eles são essencialmente da zona centro de Portugal, com destaque para o distrito de Aveiro e Coimbra, que representam, em conjunto, 76% da totalidade de clientes.



Gráfico 2 - Distribuição dos clientes da sede em Coimbra por setor de atividade. Fonte: Elaboração Própria.

Fazendo uma análise por setor de atividade podemos observar, no Gráfico 2, que o setor de atividade predominante nos clientes da delegação de Coimbra é o setor terciário, com mais de 70% do total de empresas. A atividade da maioria destas entidades é o comércio de produtos, desde produtos químicos, a tabaco, entre outros. Na prestação de serviços, primam os serviços de saúde, imobiliários e de educação.

Já fazendo esta análise mais aprofundada no setor secundário, sobressaem as faianças, porcelanas, construção civil, componentes e acessórios para veículos automóveis, entre outros.

Ferramentas Informáticas

Para Mansour (2016) as tecnologias da informação são indispensáveis para o auditor perceber o processo da atividade desenvolvida pelo cliente que está a auditar, bem como para trabalhar com o novo ambiente, maioritariamente desmaterializado, e perceber como a sofisticação das tecnologias da informação influencia a natureza dos procedimentos de auditoria. Além disso, existem vários procedimentos de análise em auditoria que são muito complexos e que exigem muito tempo do auditor se forem efetuados manualmente.

Deste modo, são várias as ferramentas informáticas utilizadas no trabalho diário da “M. Silva, P. Caiado, P. Ferreira & Associados, SROC, Lda.”. Para além das mais comuns, como “Microsoft Word” e “Excel”, a sociedade utiliza o software “Auditing Software Distributor” (ASD) e o “Analisador SAFT-T”.

O ASD é uma “solução desenvolvida para a gestão completa da auditoria, de acordo com as ISA’s³, com base nos riscos e requisitos de Controlo de Qualidade ISQC1. O software está desenhado para facilitar a prática da auditoria, iniciando com as atividades prévias, passando pela planificação com base nos riscos, pela execução do trabalho de auditoria, onde analisa e obtém as evidências oportunas, e, por último, pela finalização e emissão do relatório da auditoria onde se faz a revisão e conclusão do trabalho.” (ASD, n.d.)

No que diz respeito ao “Analisador SAF-T”, este é um software da CentralGest que permite visualizar, validar e analisar os dados dos Ficheiros SAF-T PT (quer da contabilidade, quer da faturação), gerados a partir dos respetivos programas. Além disso, permite também aceder a alguns elementos do eFatura através das credenciais facultadas, por exemplo, faturas, faturas recibo comunicadas pelos fornecedores.

2.2. Atividades Propostas

O plano de estágio intitulado de “Procedimentos de Auditoria em Contexto Real” foi elaborado pela Universidade de Aveiro e engloba as diversas fases de trabalho e que culmina com a apresentação do presente relatório.

Na Tabela 1 encontram-se descritas as oito fases de trabalho e respetivas componentes de avaliação.

³ International Standards on Auditing.

Fases de Trabalho / Componentes de avaliação	Descrição das Fases de Trabalho / Componentes de Avaliação
Fase 1 – Testes de Conformidade	Elaboração de testes de conformidade, análise documental e relatórios de acompanhamento trimestrais
Fase 2 – Acompanhar a fase de testes às contagens dos inventários	Saída aos clientes para acompanhamento das contagens físicas dos inventários e realização dos testes respetivos.
Fase 3 – Tratamento das confirmações de saldos de terceiros através da circularização	Recolha de balancetes de terceiros, seleção de amostras, pedido ao cliente para preparação das cartas e controlo e tratamento posterior das respostas
Fase 4 – Realização de revisão analítica	Tratamento de balancetes do ano, realizando comparações entre valores e rácios. Investigação de situações anómalas.
Fase 5 – Realização de testes substantivos às diferentes áreas das demonstrações financeiras	Realização de testes substantivos para confirmação de saldos e testas as transações.
Fase 6 – Elaboração das conclusões e recomendações	Após o trabalho de cada área resumir o mesmo e extrair as respetivas conclusões e recomendações, se for o caso.
Fase 7	Redação da CLC ⁴ , RCRA ⁵ e RCF/RFU ⁶
Fase 8 – Auditoria à declaração modelo 22	Com base no trabalho de estimativa do imposto sobre o rendimento, verificar o preenchimento da declaração modelo 22.
Relatório Final	No final do estágio o estudante apresentará o respetivo Relatório de Estágio demonstrativo do conhecimento adquirido na atividade da Entidade Acolhedora em que esteve inserido, da capacidade de apresentação e análise crítica.

Tabela 1 - Resumo do Plano de Estágio: Procedimentos de Auditoria no contexto real. Fonte: Acordo de Estágio

⁴ Certificação Legal das Contas.

⁵ Relatório de Conclusões e Recomendações de Auditoria.

⁶ Relatório do Conselho Fiscal/Relatório do Fiscal Único.

2.3. Atividades Realizadas

Nos termos da ISA 500⁷ “o objetivo do auditor é conceber e executar procedimentos de auditoria de tal forma que possa obter prova de auditoria suficiente e apropriada para o habilitar a extrair conclusões razoáveis na base das quais forma a sua opinião”, sendo o objetivo dessa recolha, testar as diferentes asserções.

Neste ponto serão descritas as mais diversas atividades que foram realizadas pela estagiária durante os seis meses em que decorreu o estágio curricular na “M. Silva, P. Caiado, P. Ferreira & Associados, SROC, Lda.”, adiante designada por SROC. Estas atividades vão desde os procedimentos substantivos, ao processo de circularização, acompanhamento de contagens físicas e visitas a entidades clientes, sempre com o objetivo de validar as asserções subjacentes a cada área específica.

2.3.1. Ciclo: Clientes, Vendas e Prestação de Serviços

Segundo Inácio (2014) este ciclo inclui as operações de venda de mercadorias e produtos acabados, as prestações de serviços, bem como todas as dívidas resultantes destas operações. Deste modo, estamos a falar do processo de reconhecimento dos principais rendimentos de uma empresa, bem como os seus principais recebimentos.

Os principais objetivos de auditoria neste ciclo passam, entre outros, por verificar se os gastos e rendimentos relacionados com o ciclo respeitam ao período de exame; por verificar o corte de operações; por testar se as imparidades para dívidas a receber estão de acordo com os riscos estimados pela empresa; e por verificar a autenticidade das faturas de venda.

2.3.1.1. Circularização de Clientes

De acordo com a ISA 500⁸, a fiabilidade da prova de auditoria é influenciada pela sua fonte e natureza, dependendo das circunstâncias individuais em que é obtida. Isto é, a prova é mais fiável quando obtida de fontes independentes externas à entidade, ou quando é obtida diretamente pelo auditor e existe em forma documental, sejam em papel, formato eletrónico, ou outro meio.

⁷ Consultado em Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2015).

⁸ Consultado em Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2015)

Num primeiro momento foi solicitado às entidades clientes da SROC o SAF-T da contabilidade reportado a 31 de dezembro de 2019, para se poder fazer a seleção dos clientes a circularizar. Todavia, nem todas as entidades clientes têm a gestão das contas de terceiros dentro da própria contabilidade, sendo que nesse caso foi solicitado o balancete de clientes reportado também a 31 de dezembro de 2019.

O critério geralmente utilizado é selecionar os clientes que apresentam individualmente saldos mais significados, contudo, deverão ser também selecionados outros saldos de forma aleatória, saldos credores, e clientes com saldo nulo, mas com valores em acumulados relevantes. O total de saldos selecionados deve traduzir uma amostra representativa do total da rubrica dos clientes. Para que fique tudo devidamente documentado, foi elaborado um papel de trabalho onde se enumeraram os critérios para a seleção das entidades, bem como a lista final dos clientes a circularizar com os respectivos saldos.

Na carta enviada aos clientes circularizados foi necessário decompor o saldo circularizado, como forma de incentivo à obtenção de resposta. Posteriormente, aquando da receção das respostas, foi verificada a sua autenticidade, a sua concordância com os registos da empresa ou, no caso de serem discordantes, a necessidade de efetuar a conciliação no sentido de perceber as diferenças (geradas, normalmente, por pagamentos registados em data diferente ou por mercadorias em trânsito). Contudo, nos casos em que não houve resposta insistiu-se uma segunda e uma terceira vez e, quando estas tentativas não tiveram sucesso, efetuaram-se procedimentos alternativos, como a análise das faturas em aberto (por liquidar) e a análise do processo completo da venda. Neste último caso verificou-se, nomeadamente, se a ordem de compra tinha sido assinada pelo cliente, se a guia de remessa estava de acordo com a ordem de compra, se existia o documento que provava a receção da mercadoria por parte do cliente bem como se tinha ocorrido o pagamento das faturas em aberto no período posterior à data de circularização.

2.3.1.2. Perdas por Imparidade em Clientes

A problemática referente à imparidade de ativos ou de uma unidade geradora de caixa encontra-se prevista na NCRF 12⁹, tratando-se do excedente da quantia escriturada em relação à sua quantia recuperável, ou seja, no caso de dívidas de clientes, existe

⁹ Consultado em SNC - Sistema de Normalização Contabilística (2015)

imparidade sempre que a quantia escriturada dessas dívidas for superior à sua quantia recuperável.

Em relação às perdas por imparidade em clientes, foi necessário analisar a antiguidade dos saldos de clientes, no sentido de perceber se existia uma adequabilidade da imparidade de clientes. Por conseguinte, verificou-se se a empresa constituiu perdas por imparidade com base no critério fiscal. Porém, raramente o saldo da conta de perdas por imparidade acumuladas calculado de acordo com o critério fiscal coincidirá com o valor adequado para cobrir perdas potenciais resultantes de clientes de cobrança duvidosa.

Para isso procedeu-se à análise das contas correntes dos clientes, de modo a conseguir decompor o saldo, com o objetivo de perceber a antiguidade do mesmo e com isso analisar a possibilidade de incobrabilidade. Para esta análise foi tida em conta não só a antiguidade das faturas, mas também se continuavam a existir pagamentos, assim como a informação sobre o cliente na Rigorbiz¹⁰, que é uma plataforma onde se pode consultar a informação completa e integrada das empresas portuguesas, onde entre outras, se pode avaliar riscos, e consultar também processos judiciais que estejam em curso para as empresas clientes. Além disso para esta questão em particular de análise de imparidades de clientes, podemos verificar se o cliente tem uma atividade considerada ativa, se está em processo de insolvência ou sem indícios de atividade.

Além disso, no processo de circularização das entidades a auditar pela SROC, são também circularizados os seus consultores jurídicos, com a respetiva minuta adequada, que tem o objetivo de ter conhecimento e prova externa de todos os processos movidos pela entidade. No caso da análise da rubrica de clientes, a sua resposta auxilia na confirmação de processos movidos contra os mesmos.

2.3.1.3. Vendas e Serviços Prestados

As vendas e prestação de serviços são, por norma, a maior fonte de rendimentos das entidades e encontra-se ligado à rubrica de dívidas a receber na qual são reconhecidos os direitos que advêm de tais vendas e prestação de serviços.

Para validar as vendas e os serviços prestados, foi necessário recorrer ao SAF-T de faturação, que foram disponibilizados pelas entidades clientes da SROC. A partir desse ficheiro e com um programa informático para analisar o SAF-T, neste caso, o utilizado pela

¹⁰ <https://www.rigorbiz.pt/>.

entidade acolhedora é o “Analisador de SAF-T”, retirou-se o valor a débito e a crédito da faturação de todos os meses, chegando-se às vendas líquidas. O objetivo deste procedimento é confrontar o valor encontrado com o que a entidade tem registado na contabilidade, normalmente, nas contas 71 e 72 (vendas e prestações de serviços, respetivamente).

Neste mesmo programa consegue-se também analisar os erros no SAF-T. Estes erros podem ser de diversas naturezas. Os erros mais comuns são: (a) a data de gravação do documento de faturação exceder 6 dias após a venda - por norma este erro está associado ao facto de a diferença absoluta entre o campo "Data de gravação do documento" e o campo "Data do documento de venda" ser igual ou superior a 6; (b) a numeração do documento de faturação não ser consecutiva; e (c) erros de consistência - por norma associados ao facto de o NIF do cliente não ter os 9 dígitos. Todos estes erros exigem procedimentos por parte do auditor para avaliar se podem constituir indícios de fraude. Efetuou-se esta análise, deixando evidência da mesma no papel de trabalho, sendo reportado de seguida ao auditor responsável, que procedeu à sua análise detalhada e concluiu o processo.

A anulação de faturas e notas de crédito foram também objeto de análise e, com recurso ao mesmo programa, acedeu-se aos documentos que foram anulados pela entidade, com especial atenção para os do início de 2020.

Por fim, realizou-se ainda uma verificação documental das faturas lançadas, sendo este procedimento feito por amostragem através do software ASD. O objetivo foi testar as seguintes asserções: a ocorrência, a existência, o corte, a classificação, e o rigor, ou seja, verificar que as vendas ocorreram, que estão registadas na totalidade, no período correto, que estão corretamente classificadas e que o registo das mesmas se refere a bens enviados, faturados e registados corretamente. Deste modo, através do número do documento no software ASD, verificou-se se a fatura existia, e também se havia nota de encomenda e guia de remessa que suportaram a ocorrência da venda que deu origem à fatura. Além disso, foi também tido em conta o valor, a data, e a conta em que a fatura está registada.

2.3.1.4. Corte de Operações

O objetivo deste teste é obter uma segurança razoável de que as vendas e os respectivos débitos e créditos são contabilizados no período em que essas transações ocorreram, e as saídas do inventário e o custo das mercadorias vendidas e das matérias consumidas foram também reconhecidos.

Deste modo analisaram-se as vendas mais relevantes no final do período de 2019 e no início do período de 2020, das diversas entidades analisadas. Obteve-se prova de que a mercadoria foi expedida, através da CMR¹¹, guia de remessa ou guia de transporte, e, desta forma, foi possível verificar se a mercadoria foi faturada no ano em que foi expedida. Testou-se também as notas de crédito do ano, tanto as emitidas no final do ano como no período subsequente. Para fazer esta análise, efetuou-se um de dois procedimentos: uma análise ao SAF-T de faturação do ano seguinte e, nos casos em que tal não foi possível, verificaram-se as pastas físicas, aquando da visita à entidade, que contem essa mesma documentação.

2.3.2. Inventários

O ciclo dos inventários inclui todos os bens adquiridos com a finalidade de serem incorporados na produção (como as matérias-primas, subsidiárias de consumo), ou os que sejam para venda sem qualquer incorporação de valor pela empresa (como as mercadorias), todos os bens resultantes do processo de produção da própria empresa (como os produtos acabados ou em vias de fabrico), assim como todos os bens de consumo corrente que requeiram armazenamento.

Os principais objetivos de auditoria a verificar nos inventários são, entre outros: (a) verificar se estes são propriedade da empresa e coincidem com os que figuram na empresa ou estão em poder de terceiros; (b) se os bens existem fisicamente; (c) se os bens estão corretamente valorizados estando contabilizadas todas as perdas por imparidade necessárias; (d) se o valor dos bens com pouca rotação, obsoletos ou defeituosos foi reduzido ao valor líquido de realização; e, (e) se os critérios de valorização são consistentes.

¹¹ Convenção relativa a contrato de transporte internacional de mercadorias por rodovia

2.3.2.1. Assistência às Contagens Físicas

Com o objetivo de validar a existência física dos inventários, um procedimento comum no trabalho de auditoria é assistir às contagens físicas dos inventários nos clientes em que esta rúbrica tem relevância nas demonstrações financeiras. Pode-se assistir às contagens integrais, ou seja, acompanha-se todo o processo de contagem do cliente, ou pode ser através de uma amostra, em que apenas se contam alguns artigos específicos. Neste último, parte-se da amostra tentando encontrar o artigo, mas também o processo inverso, ou seja, a partir da referência do artigo verificar se ele se encontra na lista do inventário. No âmbito do estágio curricular foi possível à estagiária assistir às contagens físicas dos inventários em 7 entidades clientes da SROC, em ambos os moldes acima apresentados.

Através dessa contagem consegue-se, além de validar a existência do artigo, validar se as quantidades estão corretas, mas também o seu estado, ou seja, a probabilidade de ser vendido ou não. Algum dos sinais de que o bem tem pouca rotação, ou que está até obsoleto, é, por exemplo, a existência de pó, que demonstra que ninguém mexe nele há algum tempo. Contudo, cabe ao auditor avaliar e observar todos os procedimentos que a empresa utiliza, como a adequada qualificação do pessoal para realizar a contagem, o método de contagem e a documentação utilizada para anotar as contagens.

Posteriormente, verificou-se a consistência entre as contagens e os inventários finais, no sentido de perceber se o que foi considerado no inventário final foi efetivamente o que foi contado.

2.3.2.2. Valorização do Inventário

Foi necessário analisar a valorização do inventário dos clientes, com o objetivo não só de perceber se o critério que a entidade diz utilizar para calcular o valor unitário dos produtos está a ser cumprido, mas também para avaliar se o inventário reflete os custos reais e se foram aplicados os métodos de valorização do inventário de forma consistente ao longo dos períodos. Assim, selecionou-se uma amostra de bens e tentou comprovar-se a sua valorização através, por exemplo, do valor a que o bem é vendido, ou comprado, dependendo do critério utilizado. Em ambos os critérios, os valores foram recolhidos de documentos de suporte, como faturas, tanto de venda como de compra, e no caso das vendas também do SAF-T de faturação.

2.3.3. Ciclo: Fornecedores, Fornecimentos e Serviços Externos e Pessoal

Segundo Inácio (2014), este ciclo relaciona-se com todas as compras de bens e serviços da empresa, incluindo bens de inventários e fornecimentos diversos, sendo estes últimos, por norma, imputados à conta de “Fornecimentos e Serviços Externos” (FSE). Neste ciclo incluem-se, também, os procedimentos associados com os gastos com pessoal, bem como com as dívidas resultantes das operações de compras e das operações com o pessoal. Deste modo é um ciclo muito importante, na medida em que é o que gera as obrigações correntes da empresa.

Os objetivos de auditoria para este ciclo passam por verificar, entre outros: (a) se todos os passivos originados por operações correntes se encontram contabilizados de acordo com as normas e se são legítimos; (b) se as dívidas a pagar a fornecedores e outros credores são autênticas e se estão suportadas por mercadorias recebidas, serviços utilizados ou quaisquer outras operações efetuadas pela empresa; e, (c) se nas compras foram incorporados todos os gastos devidos, bem como se as mesmas são autênticas, se estão suportadas por documentos e se foram autorizadas por pessoas com competência para tal.

2.3.3.1. Fornecedores

De modo a tentar perceber se as faturas de compras registadas na contabilidade dos clientes da SROC são as mesmas que foram comunicadas pelo fornecedor à Autoridade Tributária (AT), realizou-se a sua validação comparando os registos da contabilidade dos clientes com os dados da plataforma e-Fatura (tanto faturas como notas de crédito emitidas). Para tal, procedeu-se à análise de uma amostra significativa do total da conta “Fornecedores”, neste caso, fornecedores nacionais, já que são os únicos presentes na plataforma e-Fatura.

Perante discrepâncias detetadas entre as faturas de compras registadas na contabilidade dos clientes e os dados da plataforma e-Fatura, procurou-se identificar quais os documentos que justificam essa diferença e as razões para tal acontecer.

Outro procedimento substantivo utilizado foi comparar o valor de todas as compras, tanto de bens como de serviços, deduzindo as importações, com o valor total de faturas comunicadas pelos fornecedores nacionais à AT.

2.3.3.2. Circularização de Fornecedores

No que diz respeito à circularização dos fornecedores, o objetivo é confirmar se todos os passivos resultantes das transações correntes (ou não) existentes ou incorridos à, ou até à data a que se referem as demonstrações financeiras, estão refletidos e expressos no balanço pelos seus valores apropriados, e assim validar as asserções de existência, ocorrência, direitos, rigor, valorização, corte e plenitude.

Nesse sentido foi solicitado às entidades clientes da SROC um balancete de fornecedores e/ou o SAF-T, ambos reportados a 31 de dezembro de 2019. Uma vez que tal como mencionado no ponto “2.3.1.1 Circularização de Clientes” nem todos os clientes da SROC tem a gestão de terceiros no software de contabilidade, fazendo com que no SAF-T se encontre apenas o valor da conta agregada.

O principal critério para a seleção da amostra foi a identificação dos fornecedores com valores mais elevados a crédito, isto porque a probabilidade de existirem passivos não contabilizados é maior nos fornecedores habituais, logo deverão ser selecionados os que ao longo do ano apresentam um valor mais elevado no respetivo balancete. Contudo, para além de serem selecionados fornecedores com maiores saldos, foram selecionados outros de forma aleatória, e por isso com igual probabilidade de serem escolhidos.

De referir, ainda, que sempre que se identificam partes relacionadas, as mesmas são selecionadas para circularização.

No que diz respeito às cartas enviadas aos fornecedores, ao contrário dos clientes, por norma, não se inclui o saldo na mesma. Por conseguinte, não foi necessário aguardar pelo fecho de contas para se efetuar a circularização, mesmo que ela se reporte à data do balanço. No caso de a resposta ser concordante com o saldo apresentado na carta enviada, o auditor verifica apenas se a resposta está assinada, no caso de resposta discordante, é necessário efetuar a conciliação, no sentido de perceber as diferenças, que poderão ser mercadorias em trânsito ou pagamentos em trânsito.

Nos casos em que não se recebeu resposta, mesmo depois de uma segunda e terceira tentativa, realizaram-se procedimentos substantivos, nomeadamente: (a) verificar se as faturas registadas posteriormente à data de confirmação dizem respeito a mercadorias recebidas (ou serviços prestados pelo fornecedor) após essa data ou se, pelo contrário, está-se perante passivos não registados no período apropriado; (b) verificar para as faturas

mais relevantes contabilizadas no período o processo completo de compra (seleção do fornecedor, nota de encomenda, guia de entrada, guia de remessa, fatura, pagamento) e todo o processo de autorização e conferência; e (c) verificar pagamentos no ano seguinte das faturas em aberto (revisão de pagamentos posteriores).

2.3.3.3. Fornecimentos e Serviços Externos

A análise dos gastos com FSE é, em certa medida, realizada com base nas alterações face ao ano anterior, isto é, analisaram-se as contas com maiores discrepâncias, tanto a nível de valor, como percentual. A revisão analítica é assim o procedimento inicial utilizado, tendo como objetivo encontrar explicações para as grandes diferenças de valor.

Foi realizada uma verificação documental, feita através de uma amostra aleatória realizada através do software ASD, onde procurou-se comprovar as faturas, analisando a sua exatidão e verificando se as quantidades, preços e condições estão de acordo com as notas de encomenda e guias de receção, bem como validar algumas asserções, como o corte, valorização e a contabilização.

Para a validação dos gastos em serviços, procedeu-se à análise dos valores mais relevantes e efetuou-se, sempre que possível, inspeção física dos elementos que suportam os gastos e/ou contratos existentes (rendas, seguros, conservação, ferramentas, etc.), comprovando a adequada descrição de suporte documental (subcontratos, honorários, trabalhos especializados, publicidade), analisando ainda os pagamentos a não residentes e o cumprimento das obrigações relacionadas, e também os aspetos fiscais das despesas de representação, deslocações e estadas, ofertas, controlo de combustíveis, ajudas de custo e quilómetros.

2.3.3.4. Corte de Operações

A realização do teste ao corte de operações tem por objetivo obter uma segurança razoável de que as compras efetuadas e os pagamentos efetuados até à data de encerramento foram contabilizados no período correto.

Assim, procedeu-se à análise das compras mais relevantes no final do período de 2019 e no início do período de 2020, com o objetivo de obter prova de que os serviços adquiridos foram prestados no período em que efetivamente tal aconteceu. Contudo, tendo em conta a natureza do serviço, que não tem guia de entrada em armazém, procura-se na fatura

uma validação por parte da empresa que ateste que aquele serviço foi prestado, analisando-se, ainda, se esse gasto foi corretamente imputado ao período ao qual diz respeito.

Também nos FSE se fez o teste às notas de crédito emitidas no início de 2020, com o objetivo de perceber se foram anuladas faturas de 2019. Teoricamente, não se anula um serviço, visto que o mesmo não pode ser devolvido como acontece com uma mercadoria, contudo, pode-se estar perante “operações simuladas”, ou seja, o serviço não existiu realmente, a fatura apenas serviu para aumentar os gastos da entidade e por sua vez diminuir o resultado antes de imposto.

2.3.3.5. Gastos com Pessoal

Os colaboradores são um recurso essencial para a funcionamento de qualquer empresa pelo que, em muitos casos, as despesas com o pessoal têm um peso substancial nos gastos.

Esta rubrica regista as operações relacionadas com o pessoal e com os órgãos sociais, sendo as remunerações a pagar a operação mais regular e comum registada nesta conta.

Um dos procedimentos realizados foi o cruzamento entre o cadastro do pessoal e a contabilidade. Neste sentido, procedeu-se ao recálculo do valor do salário base e das contribuições para a segurança social tendo em conta a taxa praticada, no sentido de perceber se os valores presentes na contabilidade estavam ou não corretos.

Concretamente, em empresas onde o peso dos gastos com pessoal era representativo, realizou-se uma análise mais detalhada, que passou por cruzar a informação do cadastro com as remunerações processadas, com o objetivo de cruzar valores pagos, o Número de Identificação de Segurança Social (NISS) e o Número de Identificação Bancária (NIB). Com este procedimento pretendeu-se perceber se os valores pagos eram os corretos, se não existiam erros nos NISS, e se o pagamento era feito para o NIB correto. Em suma, foram realizados testes ao controlo interno referente à área do pessoal.

Reviu-se, ainda, a estimativa de férias e subsídios de férias pelo trabalho prestado em 2019, a processar e pagar no período seguinte (2020). Os valores usados para o cálculo dessa estimativa foram os retirados do cadastro do pessoal. Na análise às diferenças, teve-se em conta a atualização dos valores salariais, bem como eventuais despedimentos

tendo-se comparado, ainda, a estimativa do ano anterior, tentando perceber as diferenças entre elas, caso existissem e fossem significativas.

2.3.4. Meios Financeiros Líquidos

Este ciclo inclui, entre outros, o dinheiro existente na empresa (tesouraria, fundo fixo de caixa e outros) e depósitos bancários. É um ciclo transversal, isto porque se relaciona com todos os outros, pelo que a sua auditoria deve ser sempre cruzada com os restantes ciclos, consoante as operações a que respeitam e esta característica permite que através do fluxo financeiro sejam detetadas determinadas falhas. (Inácio, 2014)

Para proceder à validação da rubrica de depósitos à ordem, teve-se em atenção as seguintes informações: (a) a Base de Dados de Contas do Banco de Portugal, que é uma plataforma onde estão registadas todas as contas bancárias de que a entidade é, ou foi, detentora nos diversos bancos; (b) as conciliações bancárias e os extratos bancários que foram disponibilizados pelas entidades; (c) as respostas aos pedidos de circularização feito aos bancos; e, (d) a listagem de utilizadores de cheque que oferecem risco.

Tal como nas restantes áreas a prova externa é fundamental no trabalho do auditor, e no que diz respeito às instituições bancárias não é diferente. Por conseguinte, foram circularizadas todas as instituições bancárias com referência a 31 de dezembro de 2019. Tratando-se de um serviço que tem de ser pago pela empresa ao banco, em algumas situações, atendendo à pequena dimensão dos clientes, circularizaram-se apenas os bancos mais representativos, numa base rotativa, tendo sido utilizada como prova de auditoria para as demais entidades a informação disponível no serviço de *homebanking* e/ou os extratos bancários.

Compararam-se, ainda, os saldos das diversas contas bancárias da entidade com o saldo das respetivas conciliações bancárias e, no caso de os valores não coincidirem, tentou-se perceber se, entretanto, esse movimento já tinha sido regularizado (através de extratos subsequentes, neste caso, de 2020).

Com o acesso à Base de Dados de Contas do Banco de Portugal analisou-se, por um lado, se todas as contas registadas na contabilidade eram efetivamente as únicas que a empresa tinha em seu nome, e se não existia mais nenhuma não identificada, ou, por outro lado, se estaria a considerar uma conta bancária que não lhe pertencia.

Analisaram-se, ainda, eventuais registos existentes em nome da entidade na listagem de utilizadores de cheque que oferecem risco, informação disponibilizada também pelo Banco de Portugal.

Por fim, e em relação aos valores na conta “Caixa” das entidades, o mesmo foi validado pela folha de caixa, disponibilizada pela empresa.

2.3.5. Financiamentos Obtidos

Os financiamentos obtidos evidenciam as contas a pagar que provêm de financiamentos, dos quais podemos destacar os empréstimos bancários, descobertos bancários, locações, desconto de saques e financiamentos de participantes de capital.

Para analisar os financiamentos obtidos pela entidade recorreu-se à resposta do pedido de circularização que foi enviado aos bancos, mencionado no ponto anterior (“2.3.4 Meios Financeiros Líquidos”) para a confirmação dos depósitos à ordem, e também às circulares enviadas a todas as locadoras com as quais a empresa tinha contratos em vigor a 31 de dezembro de 2019.

Adicionalmente, analisou-se também o mapa de responsabilidade de crédito emitido pelo Banco de Portugal, intitulado de Central de Responsabilidades de Crédito, onde constam todos os financiamentos que a entidade tem a seu encargo (relatado pelas diferentes instituições bancárias), e o seu saldo na data em que se emite o documento.

O objetivo na validação destes saldos passou por perceber se todos os financiamentos estão registados na contabilidade, assim como verificar se a entidade não estava a suportar um encargo que legalmente não lhe dizia respeito. Por outro lado, permitiu também confirmar que todas as prestações estavam a ser debitadas conforme o previsto.

Assim, cruzou-se o valor presente para cada um dos empréstimos reconhecidos na contabilidade com o valor da circular do banco e da Central de Responsabilidades de Crédito. No caso das locações, e quando os contratos não foram realizados com os bancos, teve-se em conta, para além dos dois documentos mencionados, as respostas às circulares enviadas às locadoras.

Procedeu-se, também, a uma separação entre os financiamentos correntes (que se vencem num prazo de um ano) e os financiamentos não correntes (que vencem num prazo superior a um ano). Esta separação foi feita com base no plano de empréstimo de cada

um dos contratos de financiamento, tendo em vista a apresentação dos financiamentos de acordo com a sua maturidade à data do balanço.

2.3.6. Estado e Outros Entes Públicos

A área de Estado e Outros Entes Públicos inclui, entre outros, os impostos sobre o rendimento, as retenções de impostos sobre o rendimento, o imposto sobre o valor acrescentado, e as contribuições para a segurança social.

O objetivo é validar a informação que se encontra disponível na contabilidade (na conta 24) com a informação registada por diferentes organismos, nomeadamente, a AT e a Segurança Social. Para aceder a esta informação os clientes, por norma, fornecem à SROC um acesso à AT, através de um utilizador de consulta. Este acesso facilita muito o trabalho do auditor pois dá-lhe acesso à informação obtida de forma fiável. Sempre que o cliente não disponibilizou à SROC esse utilizador de consulta, facultou-lhe os respetivos documentos ou, aquando da visita da SROC ao cliente, os mesmos foram verificados.

Recorreu-se, ainda, à Declaração Mensal de Remunerações para validar o valor da conta “Trabalho dependente”, ou seja, a retenção de IRS¹². Para validar o valor relativo ao trabalho independente, analisou-se o pagamento das Retenções de IRS. Relativamente ao IVA¹³ a pagar, cruzou-se a informação que se encontrava na contabilidade com a existente na Declaração Periódica do IVA. Já para analisar os pagamentos especiais por conta recorreu-se aos Pagamentos Antecipados de IRS, informação disponível no portal da AT. Como referido, toda esta informação pôde ser confirmada no portal das finanças. Além de se validar os saldos destas contas, foi necessário também confirmar o seu pagamento subsequente, no sentido de verificar que não existiam dívidas à AT. Estes pagamentos foram validados tanto através do SAF-T de 2020 como aquando da visita ao cliente, através da verificação documental.

Por fim, verificou-se ainda se a situação dos clientes com a AT e a Segurança Social estava regularizada, tendo esta verificação sido feita com base nas declarações de dívida e não dívida respetivas.

¹² Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

¹³ Imposto Sobre o Valor Acrescentado

2.3.7. Ativos Fixos Tangíveis

De acordo com Inácio (2014) este ciclo relaciona-se com todas as compras de Ativos Fixos Tangíveis da empresa, isto é, abrange as aquisições de bens a serem detidos com continuidade ou permanência e que não se destinem a ser vendidos ou transformados no decurso normal das operações da empresa, quer sejam de sua propriedade, quer sejam em regime de locação financeira.

Inicialmente, analisou-se a lista de veículos e imóveis registrados na AT com o que estava registrado na contabilidade dos clientes da SROC, de modo a garantir que não existiam bens nas finanças que não estavam registrados e vice-versa. No caso dos imóveis verificou-se também a caderneta predial. Desta forma, valida-se a asserção direitos, uma vez que se verifica a titularidade deste tipo de bens. Estas divergências ocorrem, muitas vezes, devido a abates ou alinação ou a novas aquisições.

Efetou-se, ainda, o cruzamento entre o que estava nos mapas de depreciações dos Ativos Fixos Tangíveis com o que estava na contabilidade, nomeadamente, no que diz respeito ao valor de aquisição, às depreciações do período e acumuladas e ao valor líquido. Posteriormente, testou-se a aritmética dos mapas de modo a comprovar se os valores neles inscritos estavam corretos e se existia consistência e adequação das taxas utilizadas no ano que se estava a auditar (de acordo com Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro). Não foram verificadas as dos anos anteriores porque essas já tinham sido auditadas.

2.3.8. Ativos Intangíveis

Segundo Lopes (2019) é necessário particularizar os Ativos Intangíveis, uma vez que existe necessidade de demonstrar que o valor de uma empresa não reside apenas no que é atualmente divulgado no relato financeiro de uma organização, mas também de impulsionadores de valor que pela sua dificuldade de identificação e consequente mensuração, têm passado à margem da corrente contabilística-financeira, ou seja, este tipo de ativo traduz um potencial de retorno futuro, contudo, não possui substância física ou financeira.

A análise realizada aos Ativos Intangíveis foi muito semelhante à dos Ativos Fixos Tangíveis. Assim, foi realizado o cruzamento entre os mapas de amortizações e o que efetivamente estava registrado na contabilidade, tanto ao nível do valor de aquisição,

amortizações do período e acumuladas, de modo a perceber se o valor líquido era efetivamente o correto. Posteriormente, analisou-se a consistência das taxas de amortização acumuladas das aquisições do ano de acordo com Decreto Regulamentar n.º 25/2009 de 14 de setembro, e recalcularam-se as amortizações com o objetivo de validar a aritmética dos mapas.

2.3.9. Capital Próprio

Segundo Lopes (2019, p. 203) “A classe de Capital, Reservas e Resultados Transitados, traduz o valor do património líquido da entidade, ou seja, corresponde ao valor atribuído aos detentores de capital.”

O capital próprio é a rubrica que se valida com base na informação fornecida pelo cliente. Por exemplo, o capital subscrito valida-se com base na certidão permanente, sendo no início de cada trabalho solicitado o código de certidão permanente atualizado, com o objetivo de, por um lado, comprovar a informação e, por outro, analisar possíveis alterações estatutárias.

Para a análise das reservas foi necessário não só ter em conta a ata de aprovação do Relatório & Contas do ano anterior (2018), para validar se a aplicação dos resultados desse ano estava corretamente refletida na contabilidade.

2.3.10. Auditoria à Declaração Modelo 22

Na fase final dos trabalhos é, por norma, analisada a declaração Modelo 22, que tem de ser entregue pela entidade cliente da SROC à AT.

A principal tarefa realizada pela estagiária nesta área foi a análise da Previsa, previamente preenchida pelo cliente, que é uma ferramenta de trabalho que visa apurar o IRC e os pagamentos antecipados que lhe estão associados. Trata-se de um ficheiro em Excel, disponibilizado pela sociedade “Jorge Silva, Neto, Ribeiro & Pinho, SROC, Lda.”¹⁴ em que se preenche os mais diversos campos referentes a gastos e rendimentos da entidade, sendo uma forma de verificar a estimativa de IRC¹⁵ realizada pelo cliente. Durante esta

¹⁴ http://jorgesilvaroc.pt/previsa/index_m.html

¹⁵ Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

verificação, foram encontrados lapsos no seu preenchimento, que foram comunicados aos clientes, que procederam às devidas correções.

2.3.11. Relatórios de Auditoria

Apesar de no plano de atividades para a realização do estágio incluir, na fase 7, a redação da CLC, RCRA e RCF/RFU, não foi possível à estagiária, devido a questões de calendário, participar na redação desses documentos durante o período do estágio curricular.

Contudo, após o término do estágio curricular, foi dada à estagiária a oportunidade de iniciar um estágio profissional na SROC. Desta forma, foi possível continuar a desenvolver um conjunto de tarefas, nomeadamente, as que constavam na fase 7 do plano de estágio pelo que, e atendendo à importância da mesma, apresenta-se, de seguida, a descrição das principais atividades realizadas.

Após a preparação das demonstrações financeiras pelas entidades clientes da SROC, esta valida a informação para se certificar que a informação que irá ser disponibilizada aos *stakeholders* é a que foi, previamente, auditada. De entre as mais variadas validações sobre o Relatório e Contas, destaca-se a análise da consistência dos textos apresentados com a realidade do cliente e a respetiva informação financeira tendo ainda sido analisada a proposta de aplicação dos resultados.

Nos termos do n.º 1 do artigo 218.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), é obrigatória a constituição de uma reserva legal, sendo que nos termos do n.º 1 do artigo 295.º do CSC, esta deve ser numa “percentagem não inferior à vigésima parte dos lucros da sociedade é destinada à constituição da reserva legal e, sendo caso disso, à sua reintegração, até que aquela represente a quinta parte do capital social”. Ou seja, se o resultado líquido do período da entidade for positivo, terá, obrigatoriamente, de ser aplicado 5% deste resultado em reservas legais, até que estas atinjam 20% do capital social da entidade na sua globalidade. Estas reservas apenas podem ser utilizadas, nos termos do artigo 296.º do CSC, para “a) cobrir a parte do prejuízo acusado no balanço do exercício que não possa ser coberto pela utilização de outras reservas; b) para cobrir a parte dos prejuízos transitados do exercício anterior que não possa ser coberto pelo lucro do exercício nem pela utilização de outras reservas; c) para incorporação no capital”.

No caso de haver resultados transitados negativos de períodos anteriores, o remanescente do resultado líquido positivo do período terá de ser aplicado na sua cobertura. Caso contrário, pode ser aplicado em reservas livres, distribuição de lucros, entre outros.

Com base nestas informações, validou-se se a proposta de aplicação dos resultados apresentada pelos clientes da SROC estava correta, e nos casos em que tal não se verificava, foram feitas sugestões de alteração.

O culminar dos trabalhos de auditoria ocorre com a emissão dos relatórios de auditoria, em que objetivo do auditor é o de expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras estão apresentadas de forma apropriada em todos os aspetos materiais. Nos termos do artigo 45º da Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro que aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas, a CLC, no caso da revisão legal e o Relatório de Auditoria na situação de auditoria estatutária ou voluntária, são os documentos onde o ROC/SROC expressa a sua opinião sobre as demonstrações financeiras. No caso das sociedades anónimas, que adotam na sua estrutura de fiscalização a figura do Fiscal Único, é também emitido um Relatório e Parecer do Fiscal Único, para cumprimento das disposições do CSC.

Ao longo deste processo foi criado um sumário de erros, com todos as distorções detetadas e não corrigidas pelos clientes. Nesta fase, e atendendo à materialidade, previamente calculada, verificou-se se os erros deveriam, ou não, ser incluídos na CLC. Sempre que os erros detetados ultrapassaram a materialidade global definida os mesmos foram incluídos na CLC, como reservas, que podem ser por desacordo ou limitação de âmbito.

Foi também emitida uma Carta de Representação, também conhecida por Declaração do Órgão de Gestão, documento elaborado pela SROC (com a colaboração da estagiária) e assinado pelo órgão de gestão da entidade cliente da SROC. Segundo a ISA 580¹⁶, o ROC deve requerer a referida declaração ao órgão de gestão, devendo constar da mesma que o respetivo órgão confirma e se responsabiliza pelas informações prestadas, ficando desta forma documentadas um conjunto de informações prestadas pelos órgãos de gestão durante a realização do trabalho.

¹⁶ Consultado em Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2015).

2.4. Considerações Finais Sobre o Estágio

Um dos grandes desafios para as empresas atualmente é estarem constantemente atentas às mudanças e, por conseguinte, procurarem sempre fazer mais e melhor!

Durante os seis meses de estágio na “M. Silva, P. Caiado, P. Ferreira e Associados, SROC, Lda.”, a estagiária esteve em pleno contacto com todos os colaboradores e métodos de trabalho.

De positivo salienta-se o bom ambiente no local de trabalho e a proximidade entre os colegas, essencial para o bom funcionamento das atividades, bem como a excelente localização do escritório na cidade de Coimbra.

O estágio contribuiu de forma muito positiva não só para a aquisição e consolidação de conhecimentos, por parte da estagiária, mas também para o seu crescimento pessoal enquanto membro de uma equipa de trabalho, estando diariamente em interação com todos os colaboradores da SROC, e tendo possibilidade de interagir com os seus diversos clientes. Este estágio traduziu, ainda, o seu primeiro contacto com a área profissional, permitindo adquirir não só experiência, mas também novos conhecimentos sobre os procedimentos realizados e a interação com diferentes softwares de auditoria (desconhecidos até então) que serão uma mais valia para a sua vida profissional. Na mesma medida, o estágio contribuiu de forma positiva para a SROC, visto que a estagiária colaborou nos principais trabalhos de auditoria de 2019, desde o primeiro dia, o que possibilitou também visitas e conhecimento dos clientes. Acresce-se, ainda, que a informação recolhida para o ponto 2.1 Apresentação e Caracterização da Entidade Acolhedora do presente relatório irá integrar (em parte) a informação a disponibilizar no site da entidade (em remodelação).

Contudo, não foi apenas de pontos positivos que se fez o trabalho. Com a crescente informatização da informação sentiu-se, em algumas situações, que não existia uma definição clara do local de arquivo da documentação de âmbito específico em formato digital, o que em alguns momentos dificultou o trabalho. Será, pois, importante criar um plano de arquivo da informação digital que efetivamente seja cumprido, não obstante se reconhecer que é difícil criar um plano que abranja todas as situações que possam existir.

Outra sugestão de melhoria passa pelo planeamento tempestivo das visitas aos clientes. Constatou-se, algumas vezes, que não só as visitas eram marcadas com muito pouca

antecedência, assim como a definição da equipa que iria participar na mesma. Alguns desses atrasos justificam-se pela falta de tempestividade na receção dos elementos por parte dos clientes, o que dificulta o planeamento dos trabalhos. A sugestão passa por solicitar aos clientes o envio dos elementos de forma atempada, explicando-lhes as consequências que terá o não cumprimento dos prazos definidos.

Refletindo sobre os seis meses de estágio e as mais diversas atividades realizadas no âmbito do mesmo, constatou-se que os procedimentos adotados pela SROC vão de encontro ao que foi transmitido nas unidades curriculares letivas que decorreram no primeiro ano de mestrado, e ao que está preconizado na literatura existente.

3. Estudo Empírico

Durante o estágio, as atividades realizadas mencionadas no capítulo anterior foram realizadas tanto para entidades do setor empresarial como para entidades do setor público, tendo sido analisados os procedimentos de controlo interno em diversas áreas. De entre as áreas estudadas, a que suscitou mais interesse em aprofundar foi a das compras, não só por ter sido a mais recorrente ao longo do estágio, mas também porque se trabalhou na auditoria a várias entidades do setor público, tendo estas de obedecer a um conjunto de procedimentos específicos nesta área (e novos para a estagiária).

Por conseguinte, neste capítulo apresenta-se, após um enquadramento teórico acerca do controlo interno, um pequeno estudo empírico sobre os procedimentos de controlo interno na área das compras de duas entidades – uma pertencente ao setor empresarial, uma sociedade anónima e outra ao setor público, mais precisamente à Administração Local (autarquia local).

3.1. Enquadramento Teórico

Neste ponto far-se-á um enquadramento teórico dos temas abordados no decorrer do estudo empírico. Numa primeira fase, uma breve referência à auditoria financeira, tema inerente a todo o relatório, sendo de seguida abordado os conceitos e objetivos do controlo interno e respetivo sistema de controlo interno, na última parte abordar-se-á os procedimentos de controlo interno no setor das compras.

3.1.1. A Auditoria Financeira

Não existe na literatura uma definição única para auditoria financeira. Almeida (2014) define auditoria financeira como:

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

Já para Alves (2015, p. 58) auditoria financeira é a “acumulação e avaliação de prova acerca de informação, por uma pessoa competente e independente, para determinar e relatar sobre o grau de correspondência entre essa informação e os critérios estabelecidos para a sua elaboração”.

Para ambos os autores, a auditoria é um processo, realizado por um profissional competente e independente, de acordo com normas, que tem como finalidade emitir opinião sobre a informação financeira de uma empresa ou entidade.

Segundo Costa (2014, p.49) “a auditoria financeira tem como objeto as asserções subjacentes às demonstrações financeiras e como objetivo a expressão de uma opinião sobre estas por parte de um profissional independente”.

3.1.2. Controlo Interno

Segundo Moeller (2015), o controlo interno compreende o plano da organização e todos os procedimentos existentes numa organização, isto é, o sistema de controlo interno (SCI), com vista a salvaguardar os seus ativos, controlar a fiabilidade e a exatidão dos dados contabilísticos, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão às políticas determinadas pela Direção.

Já no Glossário de Termos do Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados, compilado pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2015), o controlo interno é um:

“processo concebido, implementado e mantido pelos encarregados da governação, gerência e outro pessoal para proporcionar segurança razoável acerca da consecução dos objetivos de uma entidade com respeito à fiabilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e cumprimento das leis e regulamentos aplicáveis.” (p.20)

O controlo interno tem um papel importante na forma como o órgão de gestão aborda a sua responsabilidade de desenvolver, implementar e manter um bom SCI, que garanta que os ativos e as transações estão assegurados, bem como as informações geradas sejam fiáveis aquando da tomada de decisão (Almeida, 2014). Deste modo, o controlo interno

acaba por ter diversos papéis na auditoria de uma empresa. Por exemplo, para a auditoria interna o controlo interno é um dos principais objetos de avaliação. Porém, para a auditoria financeira apesar de não ser o seu principal alvo de avaliação, este assume grande importância devido ao facto da sua qualidade determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria.

Uma das mais conhecidas definições de SCI é apresentada pela IFAC¹⁷ (IFAC apud Marçal & Marques, 2011) em que o considera como o plano da organização e de todos os métodos ou procedimentos adotados pela administração de uma entidade para auxiliar e atingir o objetivo de gestão, e que tal como mencionado acima, se encontra compreendido no controlo interno.

Deste modo, os objetivos do controlo interno e de SCI são muito semelhantes. Para *The Institute of Internal Auditors* (IIA) (2016) os objetivos do controlo interno visam: (a) o alcance dos objetivos estratégicos da organização; (b) a confiança e a integridade da informação; (c) a conformidade com as políticas, planos, procedimentos, leis e regulamentos; (d) a salvaguarda dos ativos; e, (e) a eficiência das operações de forma a atingir os objetivos estabelecidos. No mesmo sentido, a nível nacional, para o Tribunal de Contas (1999) é objetivo do controlo interno: (a) a salvaguarda dos ativos; (b) o registo e atualização do imobilizado da entidade; (c) a legalidade e regularidade das operações; (d) a integralidade e exatidão dos registos contabilísticos; (e) a execução das políticas e planos superiormente definidos; (f) a eficácia da gestão e a qualidade da informação; e, (g) a imagem fiel das demonstrações financeiras.

O Tribunal de Contas (1999) também definiu os objetivos para o SCI, que vão de encontro ao que já foi mencionado, uma vez que este sistema é parte do controlo interno, e por sua vez auxilia a alcançar os objetivos do mesmo. Para este organismo os objetivos do SCI são: (a) identificar os tipos de operações mais relevantes; (b) quais os principais fluxos de processamento das operações das áreas chave do controlo; (c) fazer uma descrição fiel e pormenorizada dos procedimentos de modo a conhecer os pontos fortes e fracos do controlo; (d) determinar o grau de confiança, avaliando a segurança e a fiabilidade da informação, e a sua eficácia na prevenção e deteção de erros e irregularidades; e, (e) determinar a profundidade de eventuais testes de auditoria.

¹⁷ International Federation of Accountants.

Segundo Neves (2008) e Moeller (2015) um dos aspetos relevantes do SCI é que tem um efeito dissuasor face a possíveis ações que possam prejudicar a empresa, pois este, mesmo que básico, deve conter não só um sensor ou elemento de deteção para conseguir detetar o que está a acontecer, mas também um elemento de seleção que permita comparar aquilo que está a acontecer com o padrão, assim como um elemento controlador que induza uma alteração nas atitudes resultante da comparação entre o padrão e a realização, um elemento de comunicação utilizado para fazer circular informação entre os órgãos controlados e um elemento de seleção. Deste modo, se houver um controlo rigoroso das diversas operações a probabilidade de ocorrência de erro ou fraude é inferior, pois em conjunto são talvez a maior limitação do sistema de controlo interno. Por mais sofisticado que seja o SCI, a sua eficiência será sempre colocada em causa, se em posições de maior responsabilidade não estiverem pessoas competentes e moralmente íntegras. Contudo, o facto de existir um bom SCI e de este ser atuante, não significa que a empresa esteja completamente imune a situações tão diversas como a ocorrência de erros, irregularidades, fraudes, entre outras.

Além dos conceitos e objetivos referidos também é importante destacar os componentes do controlo interno. Segundo o relatório do COSO¹⁸, presente ao nível nacional no Apêndice 1 da ISA 315¹⁹, esses componentes da estrutura do controlo interno incluem o ambiente de controlo, a avaliação do risco, a atividade de controlo, o sistema de informação e comunicação, e a monitorização.

O ambiente de controlo está relacionado com todas as áreas da organização e influencia o modo como o controlo interno é visto pelos trabalhadores, sendo um pilar base que sustenta as outras componentes do controlo interno. O facto de as organizações enfrentarem riscos tanto internos como externos, muitos derivados das constantes mudanças no ambiente económico, industrial, legal e operacional, que acabam por ser uma ameaça à concretização dos seus objetivos, obrigam as organizações a estarem atentas, e daí que a avaliação do risco seja importante.

A atividade de controlo engloba todas as políticas e procedimentos encetados pelo órgão de gestão com o objetivo de mitigar os riscos internos e externos, e assim aumentar a probabilidade de atingir os objetivos da organização, sendo também aplicada às

¹⁸ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.

¹⁹ Consultado em Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2015).

demonstrações financeiras com o objetivo de prevenir, detetar e corrigir erros e fraudes que as possam distorcer.

O sistema de informação e comunicação abarca o hardware, o software, os procedimentos e as bases de dados. Um sistema de informação relevante para o processo de relato financeiro inclui o sistema contabilístico e os procedimentos, manuais ou computadorizados, que permitam iniciar, autorizar, contabilizar e comunicar as transações da organização e manter os ativos devidamente salvaguardados.

Por fim, a monitorização dos controlos consiste numa supervisão regular dos mesmos, isto é, num processo que avalia o desempenho do controlo interno ao longo do tempo, sendo importante para o órgão de gestão e também para os funcionários. No primeiro caso, por ser uma forma de atingir uma segurança razoável de que objetivos da organização são alcançados, deve o órgão de gestão monitorizar os controlos determinando se estão a operar de forma eficiente, ou se necessitam de ser reajustados em função de novos riscos que tenham sido identificados. No caso dos funcionários é importante para estes saberem que o cumprimento dos controlos é monitorizado e o seu não cumprimento é detetado.

Contudo, o facto de o controlo interno existir e de este ser implementado, a verdade é que, como já foi referido acima, não significa que a empresa esteja imune aos diversos fatores que o limitam. Costa (2014) refere alguns deles, como o não interesse por parte do órgão de gestão na manutenção de um bom SCI, isto porque, muitas vezes, o próprio não se sente motivado a implementá-lo de forma integral, pois não pretende que seja atingido um dos objetivos do mesmo (como a confiança e a integridade da informação). Este risco está presente em todas as auditorias e é muito difícil mitigá-lo. Nos termos da ISA 240²⁰ este é considerado o risco de derrogação de controlos por parte da gerência/administração.

A dimensão da empresa é também um fator limitador do controlo interno. Isto porque é mais difícil implementar um bom SCI numa pequena empresa do que numa grande empresa, uma vez que a segregação de funções é mais fácil de atingir no segundo caso. Por exemplo, as grandes organizações têm mais capacidade de implementar as componentes de controlo interno, tal como foram descritas acima, do que as organizações de pequena dimensão, que utilizam abordagens alternativas para produzir os mesmos efeitos.

²⁰ Consultada em Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (2015).

Outro fator que limita o controle interno é a relação entre o custo/benefício da implementação do mesmo, já que esta implementação implica custos que serão maiores quanto mais robusto for o SCI. Contudo, o custo da implementação do SCI não será superior ao benefício que se espera obter dele, ou seja, segundo Costa (2014), poderá ser preferível correr o risco de não existirem determinadas medidas de controle interno, se as vantagens delas resultantes não se justificarem.

Atendendo a que uma empresa é feita pelas pessoas que nela trabalham não se pode esquecer a existência de erros humanos, conluio e fraudes. Contudo, se os colaboradores da empresa não forem razoavelmente competentes e moralmente íntegros, o SCI, por mais sofisticado que seja, será falível. A competência dos mesmos pode ser afetada pela negligência, pela falta de cuidado e distração, ou pela não compreensão das instruções dadas. A falta de integridade, por seu turno, pode conduzir ao conluio, tanto interno como externo e, conseqüentemente, à prática de atos fraudulentos, que por norma são mais difíceis de detetar se os intervenientes se encontrarem em posições hierárquicas superiores. Todavia, pode-se dizer que um bom SCI atua como dissuasor da ocorrência de irregularidades e fraudes.

Embora haja uma tendência para o SCI ser mais sofisticado nas entidades de maior dimensão, para Costa (2014), nenhuma entidade, por mais pequena que seja, pode exercer a sua atividade sem ter implementado um SCI, ainda que menos formal ou sistematizado. Segundo Neves (2008), é impossível criar uma empresa que não disponha de controlos, pois estes permitem a sustentabilidade das operações e informações inerentes, e a sua existência é vital para o desenrolar de todas operações da empresa, para a sua sobrevivência e crescimento.

Assim, é possível concluir que o controle interno existente numa organização assume especial relevância para a imagem da mesma, transmitindo um nível razoável de segurança quer quanto à sua gestão, quer aos seus investidores, ou potenciais investidores, como também às entidades supervisoras. Uma vez cumpridos os objetivos acima referidos, a organização acaba por potenciar todo um conjunto de fatores que se traduzirão em diminuição dos gastos e aumento do réditto.

3.1.3. O Controlo Interno nas Compras

De acordo com Inácio (2014) um dos principais objetivos no controlo nas compras é o de garantir que estas são devidamente autorizadas, que os bens daí resultantes estão de acordo com a atividade da entidade, que as obrigações que geram são as necessárias, adequadas e que são autorizadas pelas pessoas com competências para tal.

Um objetivo importante neste ciclo é garantir que a transação de compras é reconhecida no período a que respeita e pelo valor correto, de forma a que as demonstrações financeiras traduzam adequadamente os inventários existentes e que todas as dívidas sejam adequadamente reconhecidas. Contudo, não são apenas as demonstrações financeiras que são relevantes na hora de criar e implementar as medidas de controlo interno, mas o próprio funcionamento da entidade. Isto porque é necessário criar medidas que permitam a aquisição dos bens que são necessários ao funcionamento da entidade, e também nas condições que mais satisfaçam os interesses da própria entidade.

No geral, são muitas as medidas de controlo interno nesta área, como os documentos serem pré-numerados e adequadamente arquivados; todas as operações internas serem devidamente autorizadas por quem tem competências para tal; haver uma adequada identificação do fornecedor, quantidade, preços e prazos de entrega nas ordens de compra; um adequado registo e conferência das faturas, comprovando a sua exatidão, e confrontando com os pedidos de compra, notas de encomenda e guias de receção, entre outras.

Segundo Inácio (2014) para otimizar o controlo neste ciclo existem vários procedimentos a implementar, isto partindo do pressuposto que existem as secções de gestão de stocks/armazém, compras, receção de bens, pessoal, financeira e administrativa. Existem várias etapas a considerar como o processamento da compra, a receção dos bens e a conferência da fatura do fornecedor que iremos aprofundar de seguida.

Alves (2015) apresenta uma matriz de controlo da área das compras e contas a pagar (Tabela 2), em que expõe o risco associado, a medida de controlo que deve ser implementada para mitigar esse risco, a asserção que o auditor valida ao ver se essa medida existe e é cumprida, o tipo de controlo que lhe está associado (se é de prevenção ou de deteção), bem como o nível de criticidade.

Risco	Controlo	Asserção	Tipo	Criticidade
Aquisição de bens/serviços não necessários /desadequados	Aprovação do pedido de compra		Preventivo	Média
Aquisição de bens/serviços em condições não adequadas, não orçamentados e/ou sem cumprimento das regras	Aprovação da compra (cabimento; autorização por pessoa competente)	Valorização	Preventivo	Alta
Bens fornecidos não corresponderem aos bens comprados	Receção dos bens com conferência quantitativa e qualitativa	Existência	Preventivo	Alta
Bens faturados e valor da fatura não corresponderem aos bens adquiridos e entregues, qualitativamente e quantitativamente	Conferência da fatura pela contabilidade (pela OC ²¹ , GR ²² , GEA ²³)	Existência Valorização	Detetivo	Alta
Compras não serem adequadamente registadas	Receção da fatura pela contabilidade; circularização de fornecedores; conferência do diário	Valorização Plenitude	Preventivo	Alta
Custos Desadequados	Comparar custos com os valores orçamentados e com os períodos anteriores	Valorização Ocorrência	Detetivo	Alta

Tabela 2 - Matriz de Controlo da área das compras e contas a pagar. Fonte: Alves (2015, p. 136).

²¹ Ordem de Compra.

²² Guia de Remessa.

²³ Guia de Entrada em Armazém.

3.1.3.1. O Setor Empresarial

Como foi mencionado no ponto 3.1.2., qualquer entidade, independentemente do seu tamanho, deverá ter um SCI por mais rudimentar que este seja. É necessário assegurar a segregação de funções, algo essencial no SCI em geral, mas, neste ciclo, tem um papel ainda mais importante, uma vez que existem alguns riscos inerentes que esta segregação de funções pode evitar, como a tentação por parte dos funcionários de efetuarem compras ou pagamentos não autorizados, ou de se apropriarem de bens indevidos. A possibilidade de existirem problemas na contratação de fornecedores é também um processo crítico, pois a ausência de controlos de autorização adequados e devidamente segregados poderão favorecer o surgimento de fraudes.

➤ Processamento da Compra

Para Inácio (2014) cada entidade deve determinar o nível de stocks consoante a sua necessidade. Deste modo, uma empresa comercial deve determinar os stocks com base nas previsões de vendas elaboradas pelo departamento comercial. Já uma empresa industrial, deverá ter em conta não só as previsões de vendas como as necessidades e os tempos de produção. Em ambos os casos, quando os stocks chegam aos níveis mínimos é feito um pedido de compra pela gestão de stocks à secção de compras. Este pedido gera um documento interno que deve ser prévia e sequencialmente numerado e que deve conter todas as especificações do artigo.

Assim, com base nessas informações a secção das compras irá pesquisar o fornecedor, sendo que a sua escolha deverá recair sobre aquele que melhores condições oferecer no momento (o preço, qualidade, tempo de entrega, entre outros), sendo emitida uma nota de encomenda, que deve também mencionar todas as especificidades do artigo, bem como as condições de compra. Esta nota de encomenda deve ainda ser aprovada tanto pelo responsável pela secção das compras bem como pelo Diretor Financeiro, para este poder incluir o pagamento no plano de tesouraria. A Figura 2 ilustra o processo descrito anteriormente, passando por todas as secções e documentos de suporte envolvidos.

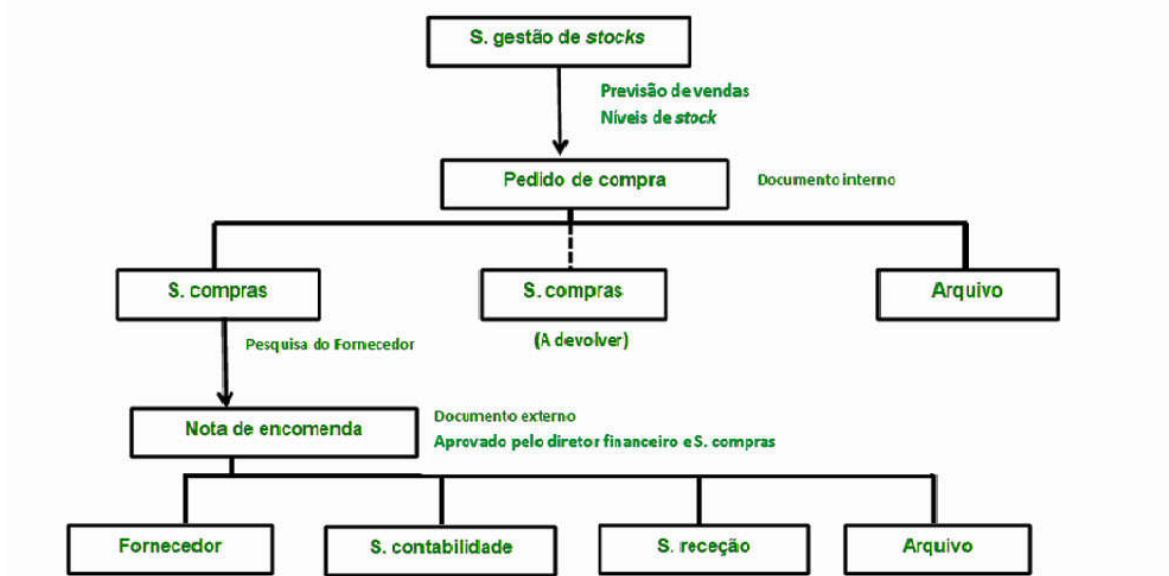


Figura 2 - Processo da transação compras com as secções envolvidas e documentos de suporte. Fonte: (Inácio, 2014, p. 105).

➤ Receção dos Bens

Os bens devem ser rececionados na secção de receção que deve estar autonomizada do armazém, mas quando estão dentro do mesmo edifício, devem estar fisicamente separados, e com os acessos condicionados apenas ao pessoal da receção. Assim, o responsável por esta secção, na posse da nota de encomenda e da guia de remessa (ou outro documento que acompanha os bens), manda proceder à contagem dos bens. Se houver coincidência entre os dois documentos, assinará, se existir o talão destacável da guia e segue-se o controlo qualitativo na secção de controlo de qualidade, quando tal não acontecer, deverá informar de imediato a secção das compras, para que a informação chegue ao fornecedor, e segue também para o controlo de qualidade. (Inácio, 2014)

Quando o armazém e a secção de receção estão fisicamente distanciados, é necessário dar entrada dos bens em armazém e emitir a respetiva guia.

A Figura 3, representa o processo anteriormente descrito, do processo de receção dos bens e respetivas secções e documentos associados.

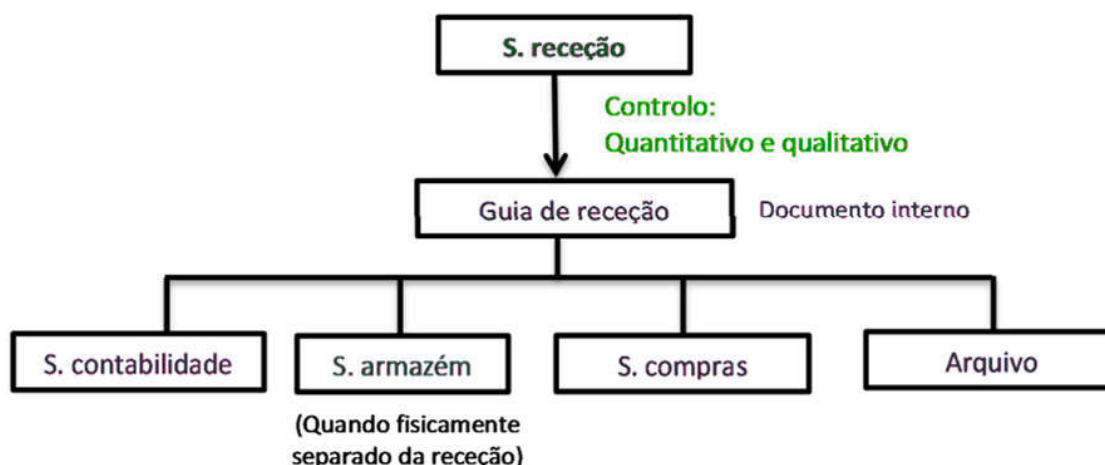


Figura 3 - Processo de Recepção dos bens e respetivas secções e documentos associados. Fonte: Inácio (2014, p. 107).

➤ A Conferência da Fatura do Fornecedor

Quando a fatura chega à contabilidade, já este departamento deve estar na posse de todos os documentos necessários à sua conferência e deverão ser arquivados conjuntamente como forma de comprovar todo o processo de compra. O procedimento de conferência da fatura é importante porque é o documento que titula a transação e também dá o suporte ao registo contabilístico. Este procedimento inclui, ainda, a verificação do conteúdo e dos cálculos efetuados, pressupondo que todo o processo de compra é efetuado com base nos documentos de suporte. Ou seja, a nota de encomenda, que permite aferir se o faturado foi efetivamente o encomendado e nas condições acordadas; a guia de remessa do fornecedor, que comprova que o que foi faturado foi o que o fornecedor diz ter enviado; a guia de recepção, que por seu turno comprova que o faturado corresponde ao que foi recebido; e, por fim, a guia de entrada em armazém, que permite confirmar que o que foi faturado corresponde ao que entrou no armazém. (Inácio, 2014)

Deverá, ainda, ser colocado um carimbo a confirmar a conferência da fatura, ou pelo menos devem ser deixadas evidências dessa conferência. É também importante que a fatura seja contabilizada no mês a que corresponde a compra, e ter também em atenção a data que dá entrada em armazém, independentemente do tipo de inventário que se utilize, evitando assim desfasamentos na informação e diminuindo problemas no que diz respeito ao corte das operações.

A Figura 4 evidencia este processo de conferência da fatura do fornecedor.



Figura 4 - Processo de Conferência da fatura. Fonte: Inácio (2014, p. 109).

3.1.3.2. O Setor Público

Qualquer entidade, independentemente do setor a que pertença (empresarial ou público), deve possuir um SCI. Contudo, em relação ao setor público, tendo em conta que os recursos são escassos e de todos, é necessário cumprir um conjunto de normas específicas que regulam as aquisições de bens e serviços no setor público, com o objetivo de tornar o processo transparente, racional e escrutinável, e que importa sintetizar.

Através do Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de junho, o Governo instituiu o SCI na administração financeira do Estado, onde se realça a importância dada pelo Governo à função controlo, procurando promover a difusão de uma “cultura de controlo” em todos os níveis da administração financeira do Estado.

Foi dado um grande passo no sentido de aumentar o controlo na Administração Pública, com a institucionalização da Inspeção Geral da Administração Pública (IGAP), através do Decreto-Lei n.º 220/98, de 17 de julho, isto através da inspeção de alto nível, com atribuições e competências de controlo estratégico, e com o pressuposto de que ao controlar a gestão de recursos humanos e a modernização administrativa, se está a controlar uma grande fatia do Orçamento do Estado (Marques & Almeida, 2004).

A generalidade dos subsistemas contabilísticos obriga à aprovação de um SCI. O Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, que instituiu o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (POCAL) contempla, no seu ponto 2.9, os requisitos que o controlo interno a adotar pelas autarquias locais deve obedecer. Contudo, apesar do POCAL já ter

sido revogado com a publicação do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro, que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), o ponto 2.9 daquele Decreto-Lei n.º 54-A/99 (relativo ao controlo interno a adotar pelas autarquias locais) continua ainda em vigor, conforme o estabelecido na alínea b) do artigo 17.º do Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11 de setembro.

Assim, os auditores do setor público, na medida em que as respetivas entidades têm sistemas de controlo interno implementados, deverão proceder à avaliação da eficácia e eficiência do mesmo, com o objetivo de definir a abordagem de auditoria baseada essencialmente em testes aos controlos e não em abordagens substantivas como acontece em pequenas organizações onde não existem SCI robustos nem controlos implementados.

➤ **Despesa Pública e os seus Procedimentos**

Atendendo a que uma parte significativa das compras de uma autarquia local respeitam a satisfação de necessidades públicas, importa perceber o conceito de despesa pública e quais os procedimentos de contratação a que esta deve obedecer.

Segundo Franco (2015) a despesa pública é considerada todo o dispêndio de bens e serviços por parte dos entes públicos para criarem ou adquirirem bens e prestarem serviços suscetíveis de satisfazer as necessidades públicas. Esta despesa pública pode ser de dois tipos, atendendo à natureza económica das operações. As despesas correntes são as que revelam um carácter permanente e que afetam o património não duradouro da entidade, determinando a redução dos ativos líquidos. Incluem-se nestas todas as despesas com bens e serviços de consumo corrente, objeto de uso final, incluindo juros e atribuição de subsídios para utilização imediata, como por exemplo, despesas com pessoal. Já as despesas não correntes são todas as que alteram o património duradouro do Estado traduzindo assim o seu enriquecimento e contribuindo para a formação de capital fixo e para o bem-estar coletivo, como por exemplo, os investimentos.

Essa despesa pública é programada através da elaboração de um orçamento da Instituição Pública, onde a previsão e quantificação de receitas e despesas, pelas várias classificações e também por programas, é apresentada, e sendo o orçamento aprovado, toda a fase de despesa, terá como base esse mesmo orçamento.

Em termos procedimentais a contratação da despesa pública, no que se relaciona com a aquisição de bens e serviços e empreitadas, é regida pelo Código dos Contratos Públicos

(CCP) que prevê e regula no n.º 1 do artigo 16.º os tipos de procedimentos para a formação de contratos públicos, referindo que:

“para a formação de contratos cujo objeto abranja prestações que estão ou sejam suscetíveis de estar submetidas à concorrência de mercado, as entidades adjudicantes devem adotar um dos seguintes tipos de procedimentos: a) Ajuste direto; b) Consulta prévia; c) Concurso público; d) Concurso limitado por prévia qualificação; e) Procedimento de negociação; f) Diálogo concorrencial; g) Parceria para a inovação.”

Assim, o que difere na escolha do procedimento é o valor do contrato, ou seja, pelo valor máximo do benefício económico que, em função do procedimento adotado, pode ser obtido pelo adjudicatário com a execução de todas as prestações que constituem o objeto contratual (n.ºs 1 e 2 do artigo 17.º do CCP). Além disso, nos termos do n.º 2 do artigo 113.º do CCP, não pode ser convidado um fornecedor a quem nos últimos três períodos tenham sido feitas adjudicações do mesmo tipo de montante superior aos limites para Ajuste Direto e Consulta Prévia, apresentados na Tabela 3, onde expomos, com base nos artigos 19.º e 20.º do CCP, o valor de contrato para os diferentes tipos de procedimentos, tendo em conta o tipo de contrato mais comum (a aquisição de bens e serviços e as empreitadas).

Contudo, para além dos valores dos contratos expostos na Tabela 3, existe a obrigatoriedade do visto ou declaração de conformidade do Tribunal de Contas para atos, contratos e demais instrumentos de despesa superiores a 950.000€, para que os mesmos produzam efeitos (artigo 45.º da LOTPC²⁴).

²⁴ Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas.

Tipo de Procedimento	Tipo de Contrato	Valor de Contrato
Ajuste Direto Simplificado	Aquisição de bens e serviços	inferior a 5.000€
	Empreitadas	inferior a 10.000€
Ajuste Direto	Aquisição de bens e serviços	inferior a 20.000€
	Empreitadas	inferior a 30.000€
Consulta Prévia	Aquisição de bens e serviços	inferior a 75.000€
	Empreitadas	inferior a 150.000€
Concurso público	Aquisição de bens e serviços	Até ao limiar comunitário aplicável
	Empreitadas	

Tabela 3 - Valor do contrato consoante o tipo de procedimento. Elaboração Própria com base no Código dos Contratos Públicos.

No caso dos concursos públicos, estes apresentam uma especificidade adicional, que se prende com a sua divulgação. Os mesmos devem ser divulgados em plataformas próprias de contratação pública, sendo que as mais utilizadas em Portugal são a acinGov e a VORTAL.

Existe ainda outra modalidade de procedimento de contratação – os acordos quadro – que, de acordo com o site da Entidade de Serviços Partilhados da Administração Pública (“eSPap | Compras Públicas,” n.d.) “pré-qualificam os fornecedores para o fornecimento de bens e/ou a prestação de serviços à Administração Pública e estabelecem as condições e requisitos que estes são obrigados a cumprir, em termos de preços máximos/descontos mínimos, níveis mínimos e qualidade de serviço, entre outros aspetos” que têm como objetivo potenciar as sinergias e economias de escala resultantes de um processo de centralização de procedimentos aquisitivos. Ou seja, basicamente existe uma listagem de fornecedores aos quais a Administração Pública pode recorrer quando houver necessidade

de efetuar uma compra, sem ter de recorrer aos procedimentos descritos acima. Estes acordos quadro podem ser consultados Catálogo Nacional de Compras Públicas (CNCP).

Após a adjudicação do fornecimento, observados os procedimentos referidos anteriormente, a secção de Contabilidade procede ao compromisso do encargo resultante da aquisição, de acordo com a repartição de encargos definida, e posteriormente é publicado o procedimento na plataforma Basegov²⁵.

➤ **Requisição da Compra**

No caso dos organismos públicos, e como anteriormente se referiu, as aquisições de bens e serviços envolvem formalismos rígidos e regulados por lei que, dependendo do montante, impõem a realização de um contrato público.

O processo de compra inicia-se na secção de Aprovisionamento e Património, com base nos pedidos dos serviços utilizadores efetuados através de uma requisição interna, ou nota de encomenda emitida pelo armazém e, sempre que possível, com uma estimativa do seu custo (Marçal & Marques, 2011).

Nos termos do ponto 2.9.10.2.1. do POCAL, enunciado no Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, “as compras são feitas pelos responsáveis do sector designado para a realização de compras, com base em requisição externa ou contrato, após verificação do cumprimento das normas legais aplicáveis, nomeadamente, em matéria de assunção de compromissos, de concurso e de contratos.”

Por norma, salvo situações excepcionais, todas as aquisições devem primeiro ser cabimentadas pela secção de Contabilidade, ou seja, o cabimento supõe a verificação de verba disponível no orçamento. Assim, o facto de ter sido carregado no início do período económico um orçamento de despesa, aquando da criação destes dois documentos (requisição interna e cabimento), é incluída a despesa na rubrica associada ao tipo de gasto, e o próprio programa informático valida se a entidade tem verba para a despesa ou não. Esta cabimentação tem de ser feita de acordo com a repartição de encargos definida, isto é, caso o encargo com a aquisição dos bens se prolongue para além do ano económico em curso, a despesa deve ser cabimentada para todos esses anos. Posteriormente terão de ser autorizadas por quem tem competência para autorizar a realização da despesa.

²⁵ <http://www.base.gov.pt/>

De seguida é necessário verificar se existe fundo disponível para comprometer a despesa, dando origem ao compromisso, que é uma obrigação contratual de efetuar pagamentos a terceiros em contrapartida do fornecimento de bens e serviços ou da satisfação de outras condições. Este fundo disponível, ou seja, o valor total dos compromissos que a instituição pode assumir num determinado mês, é igual à soma do saldo de tesouraria no início do ano, com as receitas cobradas no ano, com as receitas que se prevê cobrar nos três meses seguintes, menos os compromissos já assumidos.

➤ **Receção e Pagamentos dos Bens**

Neste caso não existem diferenças no processo face ao descrito para o setor empresarial no ponto 0. Nos termos do ponto 2.9.10.2.2. do POCAL, enunciado no Decreto-Lei n.º 54-A/99, de 22 de fevereiro, “a entrega de bens é feita no sector designado para o efeito, obrigatoriamente distinto do sector referido na alínea anterior, onde se procede à conferência física, qualitativa e quantitativa, e confronta-se com a respetiva guia de remessa, onde é apostado um carimbo de «Conferido» e «Recebido», se for o caso”. Ou seja, a entrega dos bens é feita no armazém ou serviço utilizador onde se procede à conferência física e qualitativa, confrontando as respetivas guias de remessa/fatura com a requisição externa, na qual é colocado um carimbo sendo rubricado e datado pela pessoa que recebeu e conferiu.

Posteriormente, existe a conferência da fatura com os respetivos documentos que lhe deram origem, a requisição externa e a guia de remessa, que atendendo ao vencimento presente na fatura dará origem a uma ordem de pagamento, tal como está enunciado no ponto 2.9.10.2.4. do POCAL, no Decreto Lei n.º 54-A/99 de 22 de fevereiro, “na contabilidade são conferidas as faturas com a guia de remessa e a requisição externa, após o que são emitidas as ordens de pagamento e enviadas cópias dos documentos ao sector responsável pelo aprovisionamento”.

No caso das empreitadas, ou quando os serviços implicam o pagamento de cauções, nos termos dos artigos 88.º e 89.º do CCP, o pagamento da fatura não é feito na totalidade, ou seja, é retido no máximo 10% do preço contratual, dependendo de diversos fatores, enumerados no artigo 89.º do CCP. O valor máximo de 10% da fatura ficará então cativo na entidade até que os bens, serviços, ou empreitadas, se encontrem concluídos e que não tenham defeitos e, no prazo de 30 dias após o cumprimento de todas as obrigações, é liberada a caução, nos termos do artigo 295.º do CCP.

3.2. Objetivos do Estudo

Atendendo ao enquadramento teórico efetuado anteriormente, este trabalho tem como objetivo apresentar e comparar o SCI no setor das compras de duas entidades, uma delas pertencente ao setor empresarial e a outra ao setor público. Detalhadamente, este objetivo geral decompõe-se nos seguintes objetivos específicos:

- Descrever o SCI implementado no setor das compras de cada uma das entidades;
- Comparar os SCI das duas entidades;
- Identificar os pontos fracos que contribuem para o risco de controlo no setor das compras nas duas entidades.

3.3. Metodologia

Para a recolha de dados, foram escolhidas duas entidades, uma do setor empresarial e outra do setor público. A escolha destas entidades teve em conta, no caso da empresa do setor empresarial, a sua dimensão, uma vez que, como mencionado anteriormente, uma empresa de maior dimensão tem maior capacidade de implementar procedimentos de controlo interno do que uma de menor dimensão. No caso da entidade pública, a escolha da mesma prendeu-se pelo interesse que esta despertou na estagiária aquando da realização dos trabalhos durante o estágio.

A recolha da informação sobre o controlo interno de ambas as entidades realizou-se através de comunicação com os auditores responsáveis pelo trabalho nestas entidades, e dos papéis de trabalho das mesmas, aos quais a estagiária teve acesso durante o decorrer do estágio, e nos quais participou ativamente.

3.4. Descrição dos Procedimentos de Controlo Interno nas Compras

Neste ponto irá proceder-se, numa primeira fase, a uma caracterização das entidades objeto do estudo e sobre as quais se irão analisar os procedimentos de controlo interno no setor nas compras. A identidade das mesmas será mantida em anonimato, sendo por isso a entidade do setor empresarial designada de “ESE, S.A.”, e a entidade do setor público denominada de “ESP”. A par desta caracterização será efetuada uma breve descrição do controlo interno nas compras para cada uma das entidades escolhidas.

3.4.1. O Setor Empresarial

➤ Caracterização da ESE, S.A.

A ESE, S.A. é uma entidade do setor secundário, associada à fabricação de artigos de uso doméstico de faiança, porcelana e grés fino. A produção está localizada no centro do país e possui uma vasta área.

Com mais de 20 anos no mercado, é uma das empresas mais modernas do sector no espaço da União Europeia. Os seus equipamentos, provenientes da mais avançada tecnologia alemã e a seleção rigorosa das melhores matérias-primas, tanto nacionais como estrangeiras, elevam o índice de qualidade do produto, já reconhecido pelo mercado. Da mesma forma, as parcerias que estabelece com diversos centros de investigação e as sinergias que cria entre estes e o seu departamento de qualidade elevam-na a um patamar superior de desenvolvimento e inovação. O seu ADN é inovar, ser proactiva e flexível na criação de produtos e serviços que excedam as expectativas, e a sua visão passa por liderar o mercado no segmento da hotelaria e, simultaneamente, ser uma referência como empresa socialmente responsável e inovadora.

Ao nível do seu mercado, tem uma forte presença no estrangeiro, que tem um peso de 75% nas suas vendas, na sua maioria exporta para a União Europeia, Estados Unidos da América, Japão, Coreia do Sul, entre outros, marcando presença nos quatro continentes.

➤ Procedimentos De Controlo Interno

No caso específico da ESE, S.A., no que diz respeito ao processamento da compra esta segue o descrito no ponto 3.1.3.1. acima.

Uma vez que é uma empresa industrial a previsão dos níveis de stock é elaborada consoante os tempos de produção, e, a partir desse momento o processo relativo a essas compras fica a cargo do setor de gestão de stock. Assim, quando é necessário efetuar uma compra, este setor faz chegar à secção de compras um pedido de compra com a indicação não só das quantidades, mas com todas as especificações do artigo a adquirir.

Este pedido de compra é emitido com três exemplares. O original e o duplicado são enviados para a secção das compras, sendo este último (duplicado) devolvido ao setor de gestão de stock quando a compra for lançada, e, por fim, o triplicado fica no arquivo do setor de gestão de stock.

Tendo em sua posse a requisição, a secção de compras faz a encomenda ao fornecedor habitual, uma vez que preferem manter relação os fornecedores com quem têm uma relação de confiança, pois mantêm uma lista com os fornecedores que tem como base fatores de qualidade.

Aquando da receção dos bens enviados pelos fornecedores a ESE, SA, segue os procedimentos descritos anteriormente no Controlo Interno nas Compras – O Setor Empresarial. Têm-se em conta o aspeto quantitativo e o qualitativo. Deste modo, quando a encomenda chega à empresa, o responsável pela sua receção solicita ao transportador a guia de remessa que acompanha a encomenda, no sentido de verificar a conformidade dos mesmos.

É necessário garantir que a encomenda vem nas quantidades corretas, sendo então feita a sua contagem por funcionários que desconhecem a quantidade encomenda, com o intuito de evitar rececionar os bens sem efetuar a sua contagem. No que diz respeito ao aspeto qualitativo da encomenda, fica ao cargo da secção de controlo de qualidade da ESE, S.A. efetuar essa avaliação.

No que diz respeito à receção dos bens os procedimentos executados pela ESE, S.A. são muito semelhantes ao descrito na literatura. Após a receção, é emitida uma guia de receção, que faz referência aos números da ordem de compra e da guia de remessa do fornecedor e discrimina os artigos e as quantidades contadas.

A fatura do fornecedor chega à contabilidade, normalmente, pelo correio, estando já a contabilidade em poder de todos os documentos para realizar a conferência da mesma, ou seja, o duplicado da ordem de compra, a guia de remessa do fornecedor, a guia de receção e a guia de entrada em armazém que são emitidos na própria entidade.

Este procedimento de conferência da fatura inclui, não só a confirmação de que o que está a ser faturado é o que foi encomendado e, efetivamente, recebido, mas também a verificação do respeito das condições previamente acordadas assim como a verificação aritmética dos cálculos da fatura, deixando evidência dessa mesma conferência no documento. Posteriormente, efetua-se o pagamento ao fornecedor.

3.4.2. O Setor Público

➤ Caracterização da Entidade

A ESP insere-se no subsetor da administração local, integrando a definição de autarquia local. Tendo em conta a estrutura económico-financeira do setor público, a ESP insere-se no setor público administrativo, uma vez que as atividades desenvolvidas não visam o lucro, mas antes prestar à sociedade um serviço tendencialmente gratuito. Desse modo, esta entidade obedece ao normativo do setor público, seguindo o SNC-AP.

O objetivo da ESP é servir a comunidade local e zelar pela prossecução dos objetivos e pelo cumprimento das missões. As políticas e medidas propostas têm como objetivo permitir um bom financiamento do serviço público e reforçar e preservar a confiança da população.

A gestão económico financeira orienta-se pelos orçamentos anuais, pelos planos de atividades municipais e, ainda, pelo plano plurianual de investimentos. Deste modo, a ESP tem autonomia financeira no sentido em que dispõe de património e gere livremente as verbas que lhe são atribuídas no âmbito do Orçamento do Estado. Ela tem autonomia para realizar compras de bens e serviços, contudo, como anteriormente analisado, as mesmas têm de seguir o Código dos Contratos Públicos, podendo em casos específicos ser ainda necessário obter o visto do Tribunal de Contas, para que possam ser realizadas.

Ao nível da despesa, as rubricas da ESP com maior peso são os gastos com pessoal e os fornecimentos e serviços externos. Dentro destes destacam-se os gastos com conservação e reparação, energia e subcontratação de serviços.

Ao nível do investimento, têm essencialmente sido obras públicas, como estradas e edifícios.

➤ Procedimentos De Controlo Interno

Quando a ESP encontra uma necessidade a satisfazer, cria uma requisição interna, que por sua vez dá origem a um cabimento. De seguida, é necessário verificar se tem verba disponível, com base no orçamento, para efetuar a despesa em específico. É também necessário que a despesa seja previamente autorizada pelo responsável, que neste caso será o Presidente ou, em alguns casos, o Vice-Presidente. Posteriormente, a ESP verifica

se tem fundo disponível para poder comprometer a despesa, e caso seja um compromisso plurianual, o mesmo terá de ser autorizado pelo Presidente.

Como foi referido acima, no ponto 3.1.3.2. do Enquadramento Teórico – O Setor Público, no caso da ESP a consulta dos potenciais fornecedores tem de obedecer às regras de contratação pública em função do valor da despesa e do tipo de despesa, ou seja, se é uma aquisição de bens e serviços ou se diz respeito a empreitadas, dando assim origem a diferentes procedimentos de contratação.

À exceção dos concursos públicos e dos acordos quadro, são indicados, em geral, pelo responsável afeto à área relacionada com aquisição, quais os fornecedores/entidades a contactar para apresentação de proposta para a satisfação da necessidade em causa. No caso de se tratar de um concurso público o mesmo é publicado na plataforma de contratação pública que a ESP utiliza para gerir as candidaturas.

No caso de procedimentos com mais que um potencial fornecedor é necessário constituir um júri, nomeado pelo órgão executivo atendendo a princípios de independência e não interesse para analisar as propostas, que para cada processo será diferente. Aquando da data de termino do processo de apresentação de propostas, o mesmo reúne para analisar as mesmas. Estes observam os critérios de seleção, bem como as especificidades que poderão levar a rejeitar as propostas.

No fim do processo é elaborada, pelo júri, uma ata ou relatório, que descreve todo o processo, como entidades envolvidas, breve descrição das propostas apresentadas, fatores de exclusão (quando aplicáveis), ordenação das entidades elegíveis, e, por fim, a proposta que foi escolhida. Esta ata ou relatório passará ainda pelo escrutínio do Presidente que homologará a decisão garantindo assim o cumprimento de regras de transparência e equidade.

Após a seleção do fornecedor é publicado o resultado do procedimento na plataforma Basegov e assinado um contrato entre as partes, considerando-se nesta fase o compromisso assumido, uma vez que é executada uma ação formal pela ESP com o fornecedor.

Em relação a cada prestação de serviços, fornecimento de bens ou empreitadas, a ESP tem um responsável pelo contrato, com o objetivo de garantir que o mesmo é cumprido. Desse modo, quando é rececionada uma fatura do fornecedor é necessário garantir que

os bens ou serviços que estão a ser adquiridos estão de acordo com o contrato assinado, e que o fornecimento dos mesmos foi efetivamente realizado, sendo deixada evidência da sua conferência, através da assinatura do funcionário que a realizou. No caso das empreitadas, quando são faturadas, têm em anexo o auto de medição assinado por ambas as partes, que ateste que os valores debitados correspondem à obra física executada.

O caderno de encargos, por norma, estabelece o prazo para o pagamento das faturas, sendo que este tende a ser cumprido. Deste modo, as faturas são pagas mediante uma ordem de pagamento, que é autorizada pelo tesoureiro da entidade. No momento do pagamento é necessário verificar se existem em posse da entidade certidões de dívida e não dívida à AT e Segurança Social, válidas, pois, sem estes documentos não se pode proceder ao pagamento. A ausência destas certidões válidas foi uma situação recorrente que se verificou durante o processo de auditoria. Em alguns casos não existia menção na ordem de pagamento, no respetivo campo, à data de validade das mesmas e, noutros casos, à data da ordem de pagamento as certidões já se encontravam expiradas.

Em suma, no caso da ESP as compras são realizadas pela secção de Aprovisionamento e Património, com base numa requisição interna ou contrato, após verificação das normas legais aplicáveis, nomeadamente em matéria de compromissos, concurso e contratos.

3.5. Resultados e Discussão

Neste ponto pretende-se efetuar uma comparação entre o SCI na área das compras entre estas duas entidades: a ESE, S.A e a ESP, sobretudo os referentes ao processamento da compra, da receção dos bens e a conferência da fatura.

Na Tabela 4 apresenta-se a comparação, realizada através de 13 perguntas distintas, que sintetizam a descrição feita no capítulo anterior.

Número	Questão	Verifica-se	
		ESE, S.A.	ESP
1	A secção de compras está separada das secções de: <ul style="list-style-type: none"> • Contabilidade? • Receção? • Armazém? • Produção? 	Sim	Sim
2	É efetuado um pedido de compra à secção das compras, com a indicação de todas as especificações do artigo a adquirir?	Sim	Sim
3	A requisição interna dá origem a um cabimento?	Não	Sim
4	Após a confirmação do valor da despesa, verifica-se se existe fundo disponível para o seu comprometimento?	Não	Sim
5	Fazem-se consultas periódicas ao mercado a fim de se detetarem novos fornecedores que ofereçam melhores condições de preço, qualidade, prazo, descontos, etc.?	Não	Sim
6	Todas as compras são feitas através de ordens de compra aprovadas e devidamente suportadas em requisições ou mapas de produção?	Sim	Sim
7	Para as compras que excedam determinadas quantias obtêm-se vários orçamentos ou abrem-se concursos públicos?	Não	Sim
8	Existe algum relatório escrito, ainda que breve, das razões que levaram a optar por um fornecedor em detrimento de outros?	Não	Sim
9	Procede-se à receção quantitativa dos bens?	Sim	Sim
10	Procede-se à receção qualitativa dos bens?	Sim	Sim
11	Para cada um dos artigos rececionados, emite-se uma guia de receção ou entrada?	Sim	Sim
12	As faturas dos fornecedores são encaminhadas para a secção de contabilidade?	Sim	Sim
13	As faturas dos fornecedores são objeto de apropriada conferência com base em todos os documentos de suporte (ordem de compra, guia de remessa do fornecedor, guia de receção e guia de entrada de armazém)?	Sim	Sim

Tabela 4 - Comparação do SCI entre a ESP e a ESE, S.A. Fonte: Adaptado de Costa (2014).

Analisando a Tabela 4 percebe-se que são muitas as semelhanças entre as duas entidades. Em ambas temos uma segregação de funções, ou seja, a secção de compras está separada das demais, não havendo por isso colaboradores que acumulem funções

em diversos setores. É efetuado um pedido de compra, que fica devidamente registado, há uma contagem dos bens, aquando da sua receção, tanto a nível quantitativo como qualitativo, e é também realizada uma conferência da fatura enviada pelo fornecedor, comprovando que as condições acordadas foram efetivamente respeitadas, e que a aritmética se encontra correta. Deste modo, a Tabela 4 mostra que nestes pontos, ambas se pautam pelas mesmas normas, apesar de pertencerem a setores distintos.

Todavia, no que diz respeito ao processo de contratação do fornecedor, o mesmo não acontece. Enquanto a ESP efetua a consulta de potenciais fornecedores, porque as normas de contratação pública a isso obrigam, na ESE, S.A. isso não acontece, e legalmente a entidade também não é obrigada a fazê-lo. A ESE, S.A. tem por norma contratualizar com os seus fornecedores habituais, algo que constitui um ponto fraco no sistema de controlo interno desta. Uma das justificações encontradas para esta prática advém do facto de a grande maioria dos fornecedores da ESE, S.A. serem estrangeiros e, por isso, difícil de confrontar preços com outros dos mesmos mercados. Por outro lado, o facto desta entidade ter vindo a aumentar a sua produtividade, e de isso advir da qualidade e do preço matérias primas que adquirem, faz com que a mesma tenha alguma resistência na alteração de fornecedores. Todavia, a alteração deste procedimento por parte da ESE, S.A. iria permitir que a empresa estivesse mais a par das tendências de mercado, no que diz respeito aos diferentes tipos de matérias primas que adquire.

Um aspeto negativo da “estabilidade dos fornecedores”, pode advir do facto de eventualmente existirem “incentivos” por parte destes ao colaborador responsável pelas encomendas. Todavia, na ESE, S.A. a probabilidade de tal acontecer é muito reduzida, uma vez que há rotatividade dos colaboradores que efetuam as encomendas.

Contudo, este risco também existe na ESP, sendo um ponto fraco no seu controlo interno, pois mesmo sujeita às regras de contratação pública, por vezes, estas são exploradas pelos fornecedores através de ajustes diretos muito próximos do limite máximo possível (o que a prudência impunha seria a adoção de consultas prévias). Adicionalmente, a falta de identificação do beneficiário efetivo de cada entidade concorrente e a análise pouco pormenorizada da certidão permanente pode levar a que o mesmo fornecedor vá constituindo diferentes entidades para concorrer a consecutivos procedimentos, no sentido de contornar as exigências legais. Outro caso é quando um concurso público fica deserto, ou todos os candidatos são, por alguma razão, excluídos, sendo nestas situações permitido, nos termos das alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 24.º do CCP, adjudicar por um

valor mais alto e por ajuste direto. Apesar desta ser uma situação sempre analisada pelo auditor, a verdade é que muito raramente se chega a uma conclusão de fraude, pela dificuldade em provar a intenção da entidade adquirente.

Outra diferença entre os dois sistemas de controlo interno das duas entidades prende-se com as questões de verificação de orçamento que existe na ESP (cabimento e compromisso), onde se verifica a existência de verba para efetuar a despesa, sendo que apenas no compromisso se tem a certeza do valor que efetivamente se vai gastar. Na ESE, S.A. tal não acontece, primeiro porque não existe um orçamento formal com valores de despesa plafonadas. As compras são, por regra, efetuadas de acordo com as necessidades que derivam das encomendas por parte dos seus clientes, algo que não é previsível no início de cada período.

Em suma, as principais diferenças no controlo interno entre as duas entidades, são, por um lado a contratação de fornecedores, que na ESP é necessário seguir as regras de contratação pública, de modo a que a proposta escolhida seja a economicamente mais favorável e ao mesmo tempo que o processo seja transparente, enquanto na ESE, S.A. são contratados os fornecedores que a mesma considera os melhores. Por outro, diferem na existência de um orçamento formal a cumprir durante o ano económico, sendo que na ESP, o mesmo é obrigatório e cada vez que é encontrada uma necessidade tem que se verificar se existe verba no mesmo, enquanto a ESE, S.A. aquele não existe, uma vez que as compras são efetuadas conforme as necessidades da entidade.

4. Conclusão

O sistema de controlo interno é mais que a garantia da fiabilidade e adequação da informação financeira, visto que agrega um conjunto de procedimentos que visam, por um lado, responder aos riscos do negócio, e que por outro, garantir que os objetivos definidos pela gestão são cumpridos, prevenindo erros e fraudes.

Depois de reunir toda a informação sobre o controlo interno, o auditor terá uma perceção inicial da qualidade do sistema de controlo interno, desenvolvendo assim as tarefas de validação de controlos em áreas consideradas chave para que possa definir um nível de segurança para o sistema de controlo interno. A presença de um bom sistema de controlo interno permitirá ao auditor substituir, pelo menos em parte, os testes substantivos por testes de conformidade, e desse modo poupar algum tempo e trabalho, tendo sempre em consideração o nível de risco de auditoria definido inicialmente.

Ao observar o controlo interno de duas entidades de diferentes setores na área das compras, as diferenças encontradas foram ao nível da contratação de fornecedores, ao nível da existência de orçamento e da burocracia associada a todo o processo.

Ao nível da contratação de fornecedores a ESP tem que seguir as normas de contratação pública, cumprindo um conjunto de requisitos mais apertados à medida que o valor em causa é maior, e conduz à seleção da proposta economicamente mais favorável, o que não acontece na ESE, S.A..

Ao nível do orçamento, sendo a ESP uma entidade pública, aquele tem de ser escrupulosamente cumprido, havendo por isso um conjunto de procedimentos a cumprir para que sempre que é encontrada uma necessidade a satisfazer, seja necessário verificar se existe verba disponível no orçamento para que esta seja suprimida. O mesmo não acontece na ESE, S.A., pois sendo uma empresa industrial faz as suas aquisições consoante as necessidades de produção.

Por fim, de uma maneira geral, denota-se uma maior burocracia associada ao setor público. Esta advém do facto de estarmos na presença de entidades que utilizam recursos de são de todos, e que por isso têm procedimentos mais exigentes para garantir a transparência.

Este pequeno estudo tem algumas limitações. O facto de se ter analisado apenas duas entidades, uma de cada setor e apenas durante um período económico faz com que, por um lado, não seja possível a extrapolação para o setor como um todo, e, por outro, o facto

de não se apresentar uma visão dos procedimentos de controlo interno das entidades num período mais longo, de modo a perceber o impacto, a evolução dos mesmos e a forma como são cumpridos face a mudanças de administração, caso as mesmas existam.

5. Referências Bibliográficas

- Almeida, B. J. M. de. (2014). *Manual de Auditoria Financeira*. (João Costa, Ed.). Lisboa: Escolar Editora.
- Alves, J. J. dos S. (2015). *Princípios e Prática de Auditoria e Revisão de Contas*. Lisboa: EDições Sílabo.
- ASD. (n.d.). Auditor - ASD Audit. Retrieved March 7, 2020, from <https://www.asdaudit.pt/auditor/>
- Código dos Contratos Públicos, Diário da República n.º 20/2008, Série I de 2008-01-29 § (2008). Portugal: Procuradoria-Geral Distrital de Lisboa.
- Costa, C. B. da. (2014). *Auditoria Financeira: Teórica & Prática* (10th ed.). Lisboa: Rei dos Livros.
- Decreto-Lei 220/98, de 17 de junho do Presidência do Conselho de Ministros, Diário da República n.º 163/1998, Série I-A de 1998-07-17 § (1998). DRE. Retrieved from <https://dre.pt/pesquisa/-/search/424688/details/maximized?dreId=108628>
- Decreto-Lei n.º 166/98, de 25 de Junho do Ministério das Finanças, Diário da República n.º 144/1998, Série I-A de 1998-06-25 §. Portugal.
- Decreto-Lei n.º 192/2015 de 11 de setembro do Ministério Das Finanças, Diário da República n.º 178/2015, Série I de 2015-09-11 §. Retrieved from http://www.dgo.pt/legislacao/Documents/DecLei_192-2015_SNC-AP.pdf
- Decreto lei nº 54-A/99 de 22 de Fevereiro do Ministério do Equipamento do Planeamento e da Administração do Território, Diário da República n.º 44/1999, 1º Suplemento, Série I-A de 1999-02-22 § (1999). Retrieved from <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/514178/details/normal?q=Decreto+lei+nº+54-A%2F99+de+22+de+Fevereiro>
- eSPap | Compras Públicas. (n.d.). Retrieved September 22, 2020, from <https://www.espap.gov.pt/spcp/Paginas/spcp.aspx>
- Franco, A. de S. (2015). *Finanças Públicas e Direito Financeiro* (4ª Edição). Coimbra: Almedina.
- Inácio, H. C. (2014). *Controlo Interno - Enquadramento teórico e aplicação prática*. Lisboa: Escolar Editora.
- Lei de Organização e Processo do Tribunal de Contas (1997). Portugal: Diário da República n.º 196/1997, Série I-A. Retrieved from https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/138947076/202012152033/73852898/diploma/indice?p_p_state=maximized
- Lei n.º 140/2015 de 7 de setembro, Diário da República n.º 174/2015, Série I de 2015-09-

- 07 § (2015). Retrieved from <https://data.dre.pt/eli/lei/140/2015/09/07/p/dre/pt/html>
- Lopes, I. T. (2019). *Auditoria Financeira: do Controlo Interno ao Controlo Externo Independente*. Coimbra: Edições Almedina.
- Mansour, E. M. (2016). Factors Affecting the Adoption of Computer Assisted Audit Techniques in Audit Process: Findings from Jordan. *Business and Economic Research*, 6(1), 248. <https://doi.org/10.5296/ber.v6i1.8996>
- Marçal, N., & Marques, F. L. (2011). *Manual de Auditoria e Controlo Interno no Sector Público*. Lisboa: Edições Sílabo.
- Marques, M. da C. da C., & Almeida, J. J. M. de. (2004). Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(35), 84–95. <https://doi.org/10.1590/s1519-70772004000200007>
- Moeller, R. R. (2015). *Brink's Modern Internal Auditing* (8th ed.). New Jersey: John Wiley & Sons, Inc.
- Neves, J. F. (2008). A importância de um sistema de controlo interno. *Toc* 99, 60–61. <https://doi.org/10.1144/pygs.53.4.275>
- Nogueira Serens, M. (2020). *Código das Sociedades Comerciais* (36th ed.). Edições Almedina.
- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas. (2015). *Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados* (Vol. 1). Lisboa. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/2016/ManualNT20161.pdf>
- SNC - Sistema de Normalização Contabilística. (2015) (6ª). Porto Editora.
- Taborda, D. M. G. (2015). *Auditoria - Revisão Legal de Contas e Outras Funções do Revisor Oficial de Contas* (2ª). Lisboa: Edições Sílabo.
- The Institute of Internal Auditors. (2016). *International Professional Practices Framework*. Retrieved from <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>
- Tribunal de Contas. (1999). *Manual de Auditoria e de Procedimentos - Volume 1*.