

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

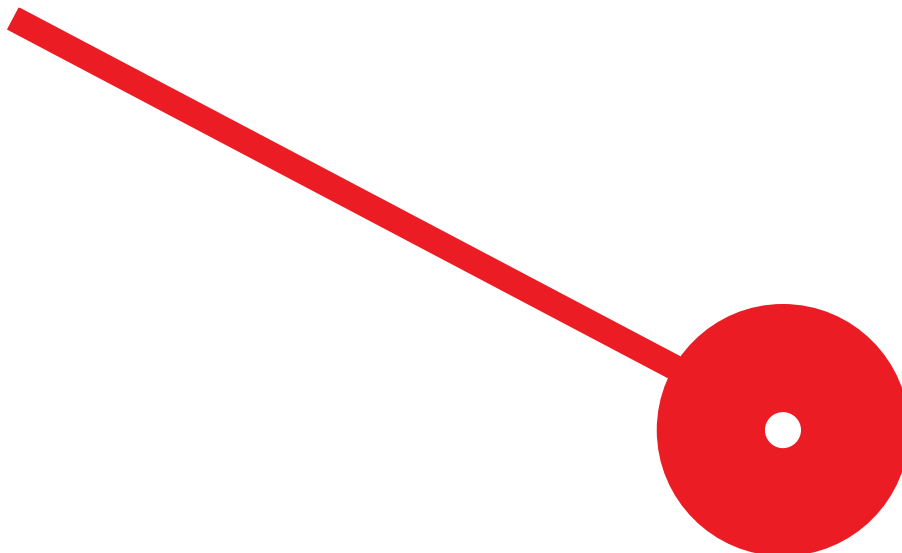
M MESTRADO
AUDITORIA

Influência da Auditoria no Risco de Inventários: Estudo de Caso - Estágio numa SROC

Beatriz Manuel Gonçalves Dias Lopes
Versão Final

Esta versão contém as críticas e as sugestões
dos elementos do júri
12/2024

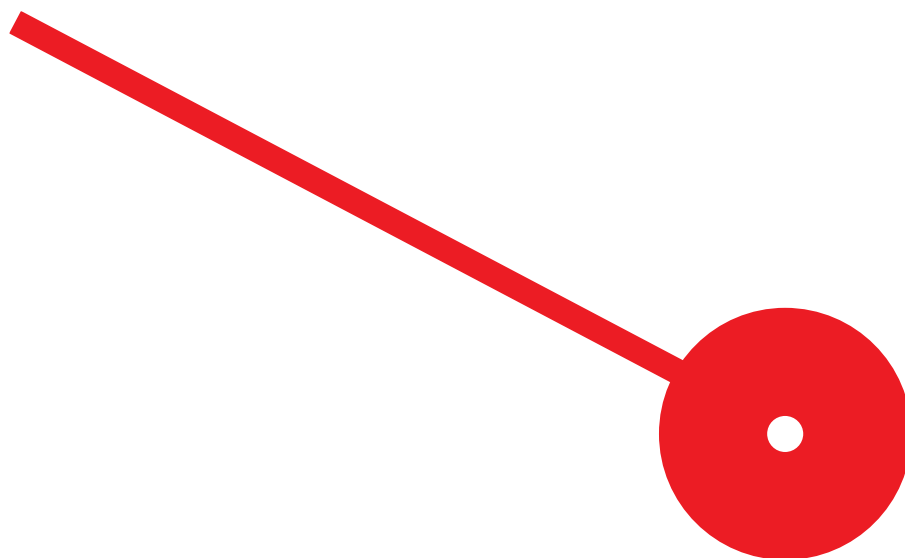
Beatriz Manuel Gonçalves Dias Lopes
Influência da Auditoria no Risco de Inventários: Estudo de
Caso - Estágio numa SROC
12/2024



Influência da Auditoria no
Risco de Inventários:
Estudo de Caso - Estágio
numa SROC

Beatriz Manuel Gonçalves Dias Lopes

**Relatório de Estágio apresentado ao Instituto
Superior de Contabilidade e Administração do Porto
para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob
orientação de Professora Doutora Alcina Portugal
Dias**



Resumo

A Auditoria Financeira desempenha um papel fundamental nas entidades que requerem estes serviços, podendo ser de carácter obrigatório ou facultativo, conforme as características das empresas. A Certificação Legal das Contas, emitida pelos Revisores Oficiais de Contas, tem como objetivo emitir uma imagem verdadeira, transparente e fidedigna das contas apresentadas no final de cada ano fiscal com a finalidade de apresentar a clientes, investidores, acionistas, entidades públicas, entre outros.

Uma das áreas a serem avaliadas pelos profissionais de auditoria é a rubrica de Inventários, tema que irá ter principal enfoque neste estudo, esta rubrica requer uma considerável atenção devido ao facto de ser bastante suscetível a erros, falhas ou fraudes.

Os Sistemas de Controlo Interno das entidades devem também concentrar medidas para a gestão de riscos desta mesma rubrica, fomentando diversos princípios e medidas que consigam mitigar ou eliminar as ameaças a que os Inventários estão expostos. O risco é bastante referido neste tema visto que é uma área de fácil distorção e manipulação de dados.

Previamente, a auditoria efetua uma análise ao Sistema de Controlo Interno da entidade para determinar a extensão dos respetivos procedimentos a realizar dependendo, assim, da eficiência e eficácia dos controlos existentes.

No decorrer do estágio foi possível a realização de diversos testes com a finalidade de avaliar as várias rubricas inclusive a rubrica de inventários, com a qual se possibilitou o contacto de diferentes formas, seja em presença nas contagens ou na execução de testes substantivos de modo a avaliar se os mesmos evidenciam uma imagem verdadeira e apropriada.

Palavras-chave: Auditoria; Risco; Controlo Interno; Inventários.

Abstract

Financial Audit being mandatory or optional and according to the characteristics of the companies plays a fundamental role in the entities which require these services. The Legal Accounts Certificate issued by the Statutory Auditors, aims to give a true, transparent and reliable opinion about the results presented at the end of each financial year. These which will be presented to clients, investors, shareholders, public entities, among others or v.i.z. all the stakeholders.

One of the relevant issues to be assessed by Audit is inventories, a topic that will be the main focus of this study. Its consideration requires special attention due to the fact of errors, failures or fraud.

The entities' Internal Control Systems should also focus on risk management measures as to this area, promoting various principles and measures to mitigate or eliminate the risks to which Inventories are exposed.

Preliminarily, the audit carries out an analysis of the entity's Internal Control System to determine the extent of the appropriate procedures to be carried out, depending on the efficiency and effectiveness of the existing controls.

Throughout the internship, I was able to carry out a variety of tests in order to assess and evaluate Inventories, either by taking part in their physical account or carrying out substantive tests to assess a true and fair value about its disclosure.

Keywords: Audit; Risk; Internal Control; Inventories.

Agradecimentos

O presente estágio constituiu uma verdadeira fonte de enriquecimento e experiência e escrever esta página é sinónimo da concretização de um sonho.

Para o remate final desta etapa letiva e para a estrutura do presente Relatório de Estágio contei com o apoio de diversas pessoas que me motivaram no sentido de alcançar o objetivo final que se apresenta e todas as minhas palavras nunca vão ser suficientes para expressar a minha gratidão.

Deixo o meu agradecimento à Dra. Teresa Soares, Dr. Rui Martins, Dr. Tiago Vale e Dr. João Trigo de Moraes e restante equipa por todo o conhecimento que me foi transmitido, pela partilha e transmissão de experiências, o apoio e a ajuda na integração da equipa bem como as sugestões no bom desempenho do trabalho desenvolvido.

A minha gratidão à Professora Doutora Alcina Portugal Dias por todo o apoio e disponibilidade que me prestou ao longo da realização do Mestrado e do respetivo trabalho final para conclusão do mesmo, por toda a simpatia e por toda a partilha de conhecimentos que me auxiliaram em todo o processo.

Para os meus Queridos Pais deixo o meu maior agradecimento por me terem conseguido proporcionar uma vida recheada de oportunidades, por todo o amor incondicional e força que me transmitem todos os dias, que sempre me lembraram que o difícil também é possível.

Um especial agradecimento à minha Avó, por todo o apoio, amor e suporte em todas as etapas, mas em especial nesta, por me fazer sempre acreditar em mim. A toda a minha família, a quem eu devo muito.

A todas as minhas amigas que sempre me incentivaram a nunca desistir, em especial à Ana Catarina e à Ana Margarida, que sempre me acompanharam e sempre fomos a força uma das outras.

Ao Víctor, que teve sempre a palavra de motivação em todos os momentos, por todo o incentivo e encorajamento que me conseguiu proporcionar, por todo o amor e carinho que dão força para continuar.

A todos os que me rodeiam e que fazem de mim uma sortuda, o mais profundo obrigada.

Lista de siglas e abreviaturas

AFT – Ativos Fixos Tangíveis

AT – Autoridade Tributária

CLC – Certificação Legal das Contas

CMVMC – Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas

CPV – Custo de Produção Vendida

DMR – Declaração Mensal de Remunerações

ERM – Enterprise Risk Management

FIFO – First In First Out

IES – Informação Empresarial Simplificada

IMI – Imposto Municipal de Imóveis

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

ISA – International Standards on Auditing

IUC – Imposto Único de Circulação

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LIFO – Last In First Out

NCRF – Normas Contabilísticas de Relato Financeiro

OROC – Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

OBS – Outros Bens e Serviços

PapC – Pagamentos Adicionais por Conta

PpC – Pagamentos por Conta

SAF-T – Standard Audit File for Tax purposes

SVTM – Santos Vaz, Trigo de Moraes

TSU – Taxa Social Única

Índice

Introdução	1
Capítulo I	2
1. Revisão de Literatura	2
1.1 <i>A auditoria e o controlo interno</i>	2
1.2 <i>A gestão do risco e a auditoria</i>	3
1.3 <i>Os inventários</i>	6
1.4 <i>Questões de Investigação</i>	14
Capítulo II	15
2. Metodologia	15
2.1 Análise Qualitativa	15
2.2 Análise Quantitativa	16
2.3 Metodologia utilizada	16
2.4 Construção das Asserções e Modelo de Análise	17
Capítulo III	18
Caso prático (Descrição do Estágio)	18
1. Descrição da entidade de acolhimento	18
2. Planeamento do estágio e conhecimento da entidade	20
3. Software ACD - ACD Auditor	21
4. Atividades realizadas	23
Conclusão	41
Limitações do estudo	44
Pistas para investigação futura	45
Referências Bibliográficas	46
Anexo	49

Índice de quadros

Quadro 1: 4 estratégias de mitigação de riscos de inventário	9
Quadro 2: Questões de Investigação	14
Quadro 3: Aserções em análise.....	17

Índice de figuras

Figura 1: Pasta Arquivo Geral (AG)	21
Figura 2: Pasta Arquivo Corrente (AC).....	22
Figura 3: Pasta Arquivo Permanente	23
Figura 4: Papel de Trabalho de um Registo	24
Figura 5: Lançamento contabilístico	24
Figura 6: Tickmarks	25
Figura 7: IVA Liquidado	32
Figura 8: Validação de bases tributáveis	32
Figura 9: IVA Dedutível	33
Figura 10: Validação de bases tributáveis	33
Figura 11: Recálculo do CMVMC	36
Figura 12: Recálculo dos Produtos e Trabalhos Acabados e em Curso	37

Introdução

Para término do Mestrado de Auditoria, foi-nos proposto a realização de uma Dissertação, um Relatório de Estágio ou um Trabalho de Projeto, sendo que a minha escolha foi a realização de um Relatório de Estágio.

A minha opção foi influenciada pela vontade de aprender e experienciar o mundo real da auditoria, devendo, para o efeito, conseguir aplicar e conciliar essa experiência com a investigação necessária para este projeto. A escolha do trabalho foi, devidamente, ponderada e efetuada, ao longo do estágio que teve início no dia 4 de setembro de 2023. Os diversos trabalhos realizados no decorrer do mesmo conduziram à minha decisão de apresentar e desenvolver o tema: Influência da Auditoria no Risco de Inventários.

Este trabalho vai consistir em duas partes diferentes em que, a primeira consiste na investigação do tema escolhido e a segunda se traduz na descrição das tarefas realizadas no decorrer do estágio.

A investigação vai incidir num Caso de Estudo de uma empresa de setor grossista não especializado de produtos alimentares, bebidas e tabaco, onde tive a possibilidade de presenciar os respetivos inventários e realizar inúmeras tarefas na mesma. O objetivo deste trabalho é conseguir perceber a influência que a auditoria tem na gestão de risco de inventários das empresas e de que forma pode haver melhoras nos processos.

Assim, este trabalho vai conter as seguintes partes: uma introdução, no Capítulo I a revisão da literatura que contempla a investigação realizada com base no tema definido e as questões de investigação sugeridas através da mesma, no Capítulo II a metodologia a ser aplicada no decorrer deste estudo e a construção das asserções e de um modelo de análise baseado nas questões de investigação previamente definidas, no Capítulo III a descrição do estágio realizado e por fim a Conclusão do estudo que integra as respostas às perguntas e asserções propostas no Capítulo I e II, as limitações que estiveram presentes ao longo do estudo e as propostas de investigação futura.

Capítulo I

1. Revisão de Literatura

1.1 A auditoria e o controlo interno

De acordo com Antunes (2021), a auditoria baseia-se na recolha e respetiva avaliação de informação (de carácter financeiro, contabilístico, operacional e legal) com a finalidade de verificar a sua conformidade com determinados critérios preestabelecidos. A auditoria financeira tem a responsabilidade de garantir que as demonstrações financeiras anuais das entidades são verdadeiras e fidedignas, transparecendo uma imagem correta e fiel da sua situação patrimonial e económico-financeira conforme o quadro contabilístico vigente de forma a credibilizar a informação financeira que é apresentada perante os acionistas, investidores, credores e mercado em geral.

Em consequência dos diversos escândalos financeiros a nível mundial, a auditoria e a implementação de sistemas de controlo interno têm um papel cada vez mais fundamental no sucesso dos negócios. Segundo Xie e Zhang (2022), a Auditoria Financeira é fundamental para o controlo governamental e para a monitorização dos riscos do sistema financeiro, conseguindo ajudar a manter a estabilidade do sistema financeiro de um país.

KPMG (2018) refere que um sistema de controlo interno eficaz consegue garantir, razoavelmente, que as políticas, processos, tarefas, comportamentos e outros aspetos, no seu conjunto, facilitem o funcionamento eficaz e eficiente certificando o cumprimento das respetivas leis e regulamentos. Ou seja, os controlos internos devem ter como fim manter os riscos a que a empresa está exposta dentro de níveis toleráveis definidos pelo conselho de administração, focando nas considerações de custo-benefício.

A gestão de riscos é uma temática especialmente relevante na formação de um sistema de controlo interno numa empresa, este processo deve ser abrangente e sistemático, de modo a garantir a constante avaliação de possíveis ameaças e a identificar possíveis consequências da sua ação no desenvolvimento de uma determinada empresa. As abordagens internacionais sobre a organização de um sistema de controlo interno focam-se mais na gestão de risco e na monitorização constante do mercado de forma a identificar potenciais ameaças ao negócio, bem como na possibilidade de implementar

soluções digitais inovadoras na gestão de risco e no desenvolvimento do controlo interno através de robotização de processos automatizados, inteligência artificial ou drones segundo Klius et al. (2020).

Conforme defende Meireles (2020), a realização de uma avaliação do Sistema de Controlo Interno por parte da auditoria externa é crucial permitindo, assim, uma redução da extensão dos procedimentos substantivos a realizar. No entanto, continuam a existir procedimentos a ser realizados pela auditoria para ser possível emitir uma opinião que provém de decisões sobre a adequação e a suficiência das provas e das interpretações de resultados obtidos através dos testes realizados.

1.2. A gestão do risco e a auditoria

Segundo Guliyeva (2020), a gestão do risco das entidades consiste numa visão geral do ambiente e das capacidades de negócio da empresa, mais especificamente para a investigação estratégica, com vista a determinar as áreas de operação que requerem maior atenção, com uma avaliação preliminar do grau de risco e a procura de métodos para o mitigar ou minimizar. Assim, identificar, analisar e avaliar os riscos é indispensável para se conseguir o cumprimento dos objetivos definidos na estratégia da empresa. As empresas tanto podem optar por abordagens informais ou por abordagens altamente estruturadas de gestão de riscos, consoante a complexidade das suas operações.

Os riscos podem trazer potenciais perigos e ameaças sendo que, estes têm de ser analisados de forma a perceber as suas causas e consequências para distinguir se devem ou não ser tratados. Se precisarem de ser tratados é necessária a implementação de estratégias de gestão de risco de modo a conseguir minimizar ou eliminar os mesmos.

As organizações põem em prática o processo de *ERM (Enterprise Risk Management)* que se traduz num processo de gestão de riscos que envolve os riscos financeiros, estratégicos, operacionais, de conformidade e de reputação de forma a obter um melhor desempenho e a criação de valor. Segundo Saeidi et al. (2020), ao criar um processo constante para gerir todos os riscos que se encontram numa empresa, acredita-se que a *ERM* reduz a falha de risco total de uma organização, aumenta a eficiência e o valor da empresa. Assim sendo, os sistemas de gestão de risco das empresas têm como objetivo determinar os riscos mais significativos para ser possível definir as estratégias

necessárias para assegurar a continuidade dos negócios e auxiliar na manutenção de vantagem competitiva em todas as situações.

A auditoria surge com o propósito de fornecer uma avaliação independente a fim de criar valor e aumentar a credibilidade da posição financeira das entidades, garantindo a transparência das suas demonstrações financeiras para os respetivos utilizadores.

Os profissionais de auditoria auxiliam no controlo dos riscos associados ao negócio e, desta forma, segundo Shafiee Sardasht & Rashedi (2018), a auditoria baseada no risco requer, em primeiro lugar, a identificação das áreas de alto risco que requerem um maior controlo.

O conceito de materialidade deve estar presente na fase de planeamento e da execução de auditoria, de modo a avaliar o efeito das distorções, para que seja possível ao auditor emitir uma opinião de forma correta. Há diversas formas de calcular a materialidade, servindo para estabelecer um valor limite geral para as rubricas.

Conforme é dito na ISA 320 – A materialidade no Planeamento e na Execução de uma Auditoria (OROC, 2018), aquando da definição da estratégia global de auditoria, o auditor deve definir a materialidade para as demonstrações financeiras como um todo e apenas se deve definir uma materialidade específica para outras classes de transações se se puder pensar que as respetivas distorções de quantias inferiores à materialidade definida possam influenciar as decisões económicas dos utentes das Demonstrações Financeiras. O auditor deve ainda definir a materialidade de execução com vista à avaliação dos riscos de distorção material e da determinação da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos adicionais de auditoria.

A materialidade global é calculada, por norma, através do Volume de Negócios (0,5% a 2%) ou do Resultado Antes de Impostos (5% a 8%), conforme a tipologia de negócio. Consoante este cálculo, é calculada a Materialidade de Execução que, por norma, varia entre 50% a 90% da Materialidade Global. E, por fim, pode ainda ser calculado um limite para distorções claramente insignificantes que pode variar entre 0% a 10% da Materialidade Global.

O objetivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção material devido a fraude ou a erro, ao nível das demonstrações financeiras e ao nível da asserção e, para isto, é necessário o conhecimento da organização bem como do seu ambiente e as

respetivas medidas de controlo interno para ser possível obter uma base que resulte na implementação de respostas aos riscos de distorção material avaliados, conforme refere a ISA 315 Revista - Identificar e Avaliar Os Riscos de Distorção Material Através Do Conhecimento Da Entidade e Do Seu Ambiente (OROC, 2018).

A maior preocupação do auditor é a deteção de distorções materiais, tal como é dito na ISA 315 Revista (OROC, 2018), apenas compete ao auditor avaliar os riscos de negócio que dão origem a riscos de distorção material. Assim sendo, a isto estão sempre associados os riscos de auditoria que se traduzem no risco de o auditor emitir a sua opinião de forma incorreta por ter existido falhas no processo de deteção de distorções materiais.

O risco de auditoria é composto por três componentes, são estes o risco inerente e o risco de controlo que se consideram os riscos de distorção material e ainda o risco de deteção. Os riscos de controlo e os riscos inerentes já estão associados à entidade independentemente de existir auditoria. Conforme refere (OROC, 2018, pp. 45-46):

- a) “O risco inerente, tal como refere é a suscetibilidade de uma asserção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação a uma distorção que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controlos relacionados;
- b) O risco de controlo é o risco de que a ocorrência de uma distorção relativa a uma classe de transações, saldo de conta ou divulgação e que possa ser material, individualmente ou agregada com outras distorções, não seja evitada ou detetada e corrigida em tempo oportuno pelo controlo interno da entidade;
- c) O risco de deteção é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria para um nível aceitavelmente baixo não detetem uma distorção que existe e que possa ser material, quer individualmente quer quando agregada a outras distorções.”

Os riscos de auditoria diferem conforme o ambiente, o setor, a cultura e os países e, sendo assim, a análise prévia da entidade tem de ser efetuada para a auditoria conseguir ser executada com sucesso.

No decorrer da auditoria, devem ser executados diversos procedimentos com a finalidade de obter prova suficiente e apropriada para emitir a opinião. Segundo a ISA 500 – Prova de Auditoria (OROC, 2018), estes procedimentos passam tanto por testes aos controlos como por testes substantivos. Enquanto os testes de detalhe se executam nas

situações em que são exigidos pelas ISA ou quando o auditor decide aplicá-los, já os procedimentos substantivos dividem-se em testes de detalhe e em procedimentos analíticos substantivos.

Os testes aos controlos surgem com o objetivo de medir a eficácia dos controlos na deteção ou prevenção de distorções materiais. Os procedimentos substantivos são importantes para a deteção das distorções materiais e devem-se aplicar a cada rubrica significativa, apenas se devem aplicar testes de detalhe se não forem aplicados testes aos controlos.

1.3 Os inventários

A rubrica de inventários é uma das mais importantes das organizações que os contêm por ter tanto valor e, para isso, é necessário a implementação de testes e de acompanhamento por parte da auditoria. Os bens com a finalidade de revenda, produtos acabados ou produtos em curso são os que constituem um inventário e, a gestão do mesmo consegue precisar a forma e a percentagem desses bens.

A gestão dos inventários pode influenciar qualquer demonstração financeira, por exemplo, um baixo nível de existências pode resultar em atraso de entregas, tal como um excesso de existências pode impactar negativamente o fluxo de caixa conforme referido por Thompson (2022).

Os Sistemas de Controlo Interno devem focar-se no controlo da rubrica de inventários podendo haver diversas formas de o fazer seja na receção ou na saída das mercadorias de forma a torná-lo eficaz.

De acordo com o defendido por Rosas (2015), aquando da entrada das mercadorias em armazém, devem ser emitidas guias de entrada ou, no caso de existir uma guia de receção, deve-se enviar uma cópia da mesma para o departamento de Compras, Contabilidade, Controlo de *stocks* e respetivo armazém. No caso das saídas de *stocks* devem, igualmente, ser acompanhadas por documentos internos, sejam estas requisições de produção ou ordens de expedição. A organização dos armazéns deve também ser uma prioridade do controlo interno em termos de ordenação, referenciação e proteção dos artigos.

Segundo An et al. (2023), a opinião do auditor sobre os inventários pode melhorar a eficiência da gestão dos inventários fornecendo informações sobre os riscos

significativos relacionados com as atividades subjacentes à gestão de inventários da entidade e, com a divulgação da opinião pode atrair investidores demonstrando uma supervisão externa que diminui riscos, criando, assim, fortes incentivos a qualquer correção que seja necessária por parte dos gestores. Desta forma, os auditores presenciam o controlo da gestão de inventário das empresas aumentando a sua eficiência e eficácia.

Conforme refere Akkas et al. (2019), os inventários podem transmitir ideia irreal do stock existente devido a diversas razões como deterioração, expiração, danos por parte de clientes ou funcionários, furto, eventos estes que podem não ser registados de forma contínua. Estas situações levam a perdas de vendas e, de forma a evitar perdas no negócio, devem ser realizadas as contagens de inventários para conseguir aproximar os stocks da realidade e perceber os acontecimentos que levaram à existência dos erros.

Segundo Tirta Winata (2022), quando uma organização não tem controlo nos seus stocks, os impactos que terá serão um inventário inadequado, diminuição da competitividade da entidade, perda de clientes e perda de receitas. Se a situação permanecer poderá afetar a continuidade de negócio da empresa.

Rosas (2015) refere que os inventários são um ativo de fácil manipulação resultando em situações em que é mais difícil obter medições precisas, levando a um maior risco inerente associado a esta rubrica, o que pode implicar um efeito material nos lucros da entidade. Assim sendo, o controlo dos inventários é um fator crucial para a sobrevivência da empresa a curto prazo visto que, qualquer erro de medição dos inventários é imediatamente observado.

As contagens são, geralmente, realizadas à data do balanço ou numa data dentro de um período razoável antes ou depois da data do balanço, onde o auditor está presente com a função de observar e realizar testes necessários, de maneira a conseguir tirar conclusões sobre a eficácia dos métodos utilizados pela empresa para perceber se os dados têm veracidade conforme é dito por Gross et al. (2020).

Os auditores devem definir os métodos a utilizar em cada inventário dependendo da avaliação do risco de cada empresa, podendo optar por assistir a contagens na totalidade ou apenas optar por recontagens dos artigos de maior valor ou de maior quantidade.

Segundo a ISA 501 – Prova de Auditoria – Considerações Específicas para Itens Seleccionados (OROC, 2018), as matérias relevantes no planeamento da assistência às contagens físicas são os riscos de distorção material e a natureza do controlo interno relacionado com os inventários, avaliação dos procedimentos e das instruções utilizadas, a existência ou não de um sistema de inventário permanente e a observação das localizações dos inventários avaliando a respetiva materialidade e os riscos de distorção material nas diferentes localizações. A auditoria tem a função de auxiliar na garantia de ausência de erros nos inventários que poderão originar, conseqüentemente, erros nas demonstrações financeiras, caso não sejam detetados.

A contabilidade possui um papel fundamental no apoio à gestão das entidades, na medida em que, implementa o sistema de inventário e as políticas de valorimetria adequadas. Existem duas possibilidades de sistema de inventário, o inventário permanente e o inventário intermitente/periódico. Cunha (2022) refere que o sistema de inventário permanente é obrigatório para as entidades desde 2016, tendo como exceção microempresas e setores de atividade específicos, este sistema leva à constante determinação do valor dos inventários mensalmente e efetuar os respetivos registos contabilísticos tendo, assim, a possibilidade de haver um maior controlo dos inventários. Já o sistema de inventário intermitente obriga apenas a refletir o valor dos inventários a 31 de dezembro, só sendo possível apurar o CMVMC através das contagens físicas pelo menos uma vez, no final do período económico.

Com o desenvolvimento tecnológico, existe cada vez mais eficácia e fiabilidade nos métodos de controlo de inventários, o que consegue evitar tantas contagens físicas dos artigos anualmente. As empresas apostam cada vez mais em transformar os seus processos de gestão de inventário, na era digital, de modo a desenvolverem métodos mais automatizados, daí grandes cadeias de lojas de retalho terem investido fortemente em softwares desenvolvidos de gestão e rastreio de ativos, conforme refere Gross et al. (2020). Com todos os novos processos existentes, torna-se cada vez mais importante o auditor assegurar-se da eficácia desses procedimentos, para conseguir certificar que os resultados obtidos pelos mesmos se assemelham aos resultados obtidos por contagens físicas, na totalidade.

Um dos riscos que também pode estar associado aos inventários é o risco operacional relacionado com o risco de entrega por parte dos fornecedores. Deve haver a preocupação na escolha de fornecedores para conseguir ter segurança na receção das

encomendas para ter uma salvaguarda nos retornos do investimento, referido por Akkaya (2021). Devendo-se, portanto, estar bem informado sobre a relação das vantagens concebidas pelas compras e despesas associadas aos respetivos fornecedores.

Michalski (n.d.) afirma que deve haver um método de gestão de carteiras para escolha de fornecedores tanto nos preços praticados como na otimização da entrega diminuindo, assim, o risco de entregas não previstas, sendo antecipada ou retardadamente, de modo a garantir a minimização dos custos totais dos investimentos em *stocks*.

A rotura das cadeias de abastecimento é um obstáculo para os inventários, sendo de extrema importância existirem estratégias para a mitigação deste risco tais como a estratégia de inventário, a estratégia mista e a estratégia de capacidade de reserva conforme Lücker et al. (2019).

Quadro 1: 4 estratégias de mitigação de riscos de inventário

Cadeia de abastecimento	Eficiente	Estratégia de inventário Baixos custos de manutenção de <i>stocks</i> Elevados custos fixos de capacidade de reserva	Aceitação passiva Elevados custos de manutenção de <i>stocks</i> Elevados custos fixos de capacidade de reserva
	Ágil	Estratégia mista Baixos custos de manutenção de <i>stocks</i> Baixos custos fixos de capacidade de reserva	Estratégia de flexibilidade do processo Elevados custos de manutenção de <i>stocks</i> Baixos custos fixos de capacidade de reserva
		Inovado	Funcional
Produtos			

Fonte: *International Journal of Production Research*

Deve ser escolhida a estratégia mais indicada para cada tipo de negócio, pois cada negócio tem uma diferente exposição aos riscos acima referidos, quer a nível de produto, quer a nível de cadeia de abastecimento.

He et al. (2019) apresentam também outra estratégia para combater o risco de rotura que se denomina de Estratégia de Duplo Abastecimento e consiste no abastecimento por fornecedor estrangeiro e fornecedor local sendo que, o fornecedor estrangeiro, embora seja mais barato, pode causar um maior risco de interrupção no abastecimento. Qualquer escassez será coberta através de encomendas de emergência a fornecedores locais e estas decisões devem ser tomadas com base na relação entre a incerteza da procura e o preço. A empresa deve calcular o seu nível ótimo de existências no início de cada período baseando-se na expectativa de procura e de preços futuros e, no caso de a procura do período exceder o expectável, deve ser encomendada uma quantidade adicional ao fornecedor local pelo facto de poder ser entregue com urgência, embora a um preço mais elevado.

Existem diversos métodos de cálculo de inventário, alguns destes são o Método FIFO (First In First Out), o método LIFO (Last In First Out) e o método do custo médio ponderado, os quais se passa a explicitar.

Conforme é referido por Luejai (2021), o método FIFO implica uma organização das mercadorias por ordem de chegada em que, a primeira a entrar é a primeira a sair. Assim, as mercadorias mais antigas têm prioridade na saída, controlando sempre as respetivas datas de expiração. Este método é um dos termos logísticos mais populares que integra a gestão logística das entidades.

Segundo a NCRF 18 – Inventários, o método do custo médio ponderado pressupõe que o custo de cada artigo é definido através do cálculo da média ponderada do custo dos artigos semelhantes no início e durante cada período. A média pode ser calculada numa base periódica ou à medida que cada encomenda adicional seja recebida, variando conforme as circunstâncias das entidades (SNC, 2015).

O método LIFO baseia-se no princípio de que os produtos mais recentes do inventário serão vendidos primeiro, porém, este método já não é permitido nos negócios pelas normas internacionais. Os negócios onde é permitido algumas particularidades deste método são as Empresas de Vinho do Porto e as Gasolineiras.

O Vinho do Porto é considerada uma exceção quanto à possibilidade de adoção de particularidades do método LIFO, tanto por serem produtos sujeitos a um longo processo de envelhecimento, como por via da regulamentação setorial pelo facto de condicionar a apresentação de um stock básico constituído por 2/3 do volume de vendas. É de notar que

este setor apresenta uma lenta rotação de stocks, limitações exigidas na respetiva comercialização e uma grande regulamentação do setor, o que resulta em elevados custos com a manutenção de um stock básico elevado conforme refere (Franco, 2010).

Segundo Thompson (2022), a gestão de stocks pode afetar as demonstrações financeiras de diversas formas:

1. Rendimentos

Um erro nos inventários poderá traduzir-se em efeitos sobre o Custo de Produção Vendida (CPV), os lucros e os rendimentos. Um inventário incorreto pode ter diversas causas, tais como quebras, não registar devoluções ou mercadorias antigas que podem ter de ser vendidas com descontos. Desta forma, é necessário um ajuste constante do inventário e não apenas anualmente, conseguindo-se, dessa forma, diminuir as grandes alterações no valor do inventário. Para evitar estes erros, as empresas podem utilizar uma conta de reservas de existências, onde as existências obsoletas e inutilizáveis são registadas como uma percentagem no valor das existências. Deste modo, na conta de balanço referente a existências consegue-se apresentar um valor exato.

2. Fluxos de caixa

Com a utilização do método FIFO, quando existe uma subida de preços e as existências também sobem, o CPV será mais baixo enquanto o resultado líquido se tornará mais elevado. Isto resulta num aumento do pagamento de impostos e num fluxo de caixa mais baixo para a entidade.

3. Balanço

Um inventário com erros pode influenciar o balanço, uma imagem do valor da empresa com base nos seus ativos e passivos. Um saldo de inventário incorreto traduz-se num valor incorreto dos ativos e do capital próprio, apenas não afeta diretamente o passivo.

4. Fundo de manei

O capital de exploração é definido como o ativo corrente menos o passivo corrente, ou seja, quando as existências aumentam, na demonstração de resultados, o capital de exploração também aumenta. Conclui-se, então, que é importante ter exatidão no inventário das demonstrações financeiras, podendo ajudar nas previsões financeiras.

Os utilizadores das demonstrações financeiras das entidades avaliam os inventários, através de métodos quantitativos ou qualitativos. A análise quantitativa inclui análises de rácio de inventário, com base nas demonstrações financeiras, através de inspeção às notas das mesmas para aferir sobre as metodologias de avaliação das existências e a sua consistência, verificação das metodologias utilizadas pelas empresas da concorrência e comparação com a empresa que se está a avaliar.

Existem diversos tipos de fraude nos inventários, com vista a sobreavaliar as existências, tais como, a fraude nas demonstrações financeiras, a fraude de credores com base em ativos, o encobrimento de roubos e de outras fraudes.

Candrayani & Sasanti (2024) defende que a fraude pode surgir devido ao fator oportunidade, que serve como impulsionador, no entanto, um controlo interno de inventário razoável consegue prevenir a fraude, funcionando também como uma ferramenta para atingir objetivos da empresa, de forma eficaz e eficiente, conseguindo evitar erros nos diários e nos registos. Um bom sistema de informação contabilística pode também prevenir a fraude, na medida em que se consegue controlar as atividades da empresa e, usado de forma correta pelos colaboradores, disponibiliza todas as transações e atividades que ocorrem sendo, assim, possível a monitorização de todas as atividades relacionadas com o inventário e a segurança do sistema, para armazenar dados da empresa.

Byington & Christensen (2003) referem que a fraude nas demonstrações financeiras surge quando as existências são aumentadas e o Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas é diminuído, com o objetivo de aumentar o valor das opções de compra de ações dos colaboradores, receber bónus relacionados com lucros, cumprir orçamentos internos, evitar falhar acordos de dívida ou cumprir o objetivo de lucros da empresa. Na fraude do credor, com base em ativos, o inventário é sobreavaliado para ser utilizado como garantia de empréstimo, sendo o objetivo desviar

ou roubar fundos do empréstimo. Na presença dos auditores, pode haver diversas formas de a entidade tentar falsificar as existências, como organizar as mercadorias de forma a parecer uma maior quantidade, deslocar o inventário quando ocorre a contagem física visto que, os auditores apenas realizam testes a amostras sem visitar todos os locais existentes, ou falsificar as contagens dos itens de inventário. Com todas estas possibilidades, o auditor tem de possuir julgamento profissional e ter atenção para não permitir falsificações nas demonstrações das entidades.

Segundo Blokhin (2023), para avaliar a gestão de inventários existem diversas formas de testar, são estas os dias de inventários pendentes, a rotação de inventário e o rácio de inventário/vendas, testes estes que são também efetuados pela auditoria de forma a haver um maior controlo. O teste aos dias de inventários pendentes avalia o número médio de dias que uma empresa detém o seu inventário antes da venda, calcula-se através da divisão do inventário pelo Custo das Mercadorias Vendidas multiplicando por 365 dias.

A rotação de inventários é o rácio entre as vendas e as existências e, sendo assim, deve ser considerado o impacto da variedade dos produtos nas vendas e nas existências. Ou seja, o aumento deste rácio pode indiciar que o investimento em inventário está a ter um crescimento superior ao total das vendas ou pode também indicar uma diminuição das vendas. A maior variedade de produtos impacta negativamente a rotação de inventários, no entanto, pode nem sempre ser observável, devido à variabilidade da procura, conforme é referido por Wan et al. (2019). A análise deste tema deve ser feita também em comparação com a concorrência das entidades e é necessária uma especial atenção a este tema para evitar a deterioração e a obsolescência dos produtos em stock.

Segundo Byington & Christensen (2003), o aumento da antiguidade de existências e o aumento da margem de lucro bruta podem ser indicativos de existências sobreavaliadas, bem como a diminuição do volume de negócios do inventário que indica as vendas do mesmo pode também ser indicativo de um inventário sobrestimado. Assim, o auditor deve sempre ter em conta estes métodos de sobreavaliação que possam implicar a falsificação das existências em armazém e a falsificação das quantidades de inventário físicas.

Blokhin (2023) refere, ainda, que a revisão das notas das demonstrações financeiras é uma tarefa fundamental para a avaliação da veracidade das demonstrações, visto que, pode haver manipulação dos rendimentos da entidade. Com esta revisão pode

ser possível a identificação de alguns sinais que revelem manipulação de resultados tais como alterações frequentes e injustificadas nos métodos de avaliação de inventário. Para esta análise devem ser comparadas as metodologias de avaliação com as das empresas concorrentes de modo a aferir sobre o empenho da gestão da empresa relativamente ao inventário.

1.4 Questões de Investigação

Após a recolha de informação de diversos autores ao longo da revisão de literatura elaborada surgiram estas questões de investigação presentes no Quadro 2 para as quais se pretende encontrar resposta através da realização do presente estágio e que serão tratadas no ponto seguinte que se refere à metodologia.

Quadro 2: Questões de Investigação

Questões de Investigação	Autores que as sugeriram
1. Será que a identificação dos riscos é suficiente para prevenir as fraudes?	(Saeidi et al., 2020) (Guliyeva, 2020)
2. O trabalho do auditor contempla o risco da organização?	(Shafiee & Rashedi, 2018)
3. A competência e conhecimento do auditor podem estar relacionadas com a identificação do risco das entidades auditadas?	(OROC, 2018)
4. A volatilidade e comercialização dos itens do inventário facilitam a sua movimentação menos própria?	(An et al., 2023) (OROC, 2018)
5. Para além das contagens que outros mecanismos devem existir para controlar inventários?	(Akkas et al., 2019) (Tirta, 2022)
6. As fraudes em inventários poderão ser conseguidas pela manipulação tecnológica dos equipamentos?	(Gross et al., 2020)

7. A Auditoria é crucial para o sucesso das práticas de gestão de risco de inventários?	(Xie & Zhang, 2022) (OROC, 2018)
---	-------------------------------------

Fonte: Elaboração própria

Capítulo II

2. Metodologia

Após a análise da revisão de literatura, os investigadores devem decidir a melhor forma de investigação para conseguir aprofundar os respetivos temas.

A decisão sobre as metodologias a serem utilizadas deve ser tomada com base nos objetivos definidos, de modo a ser possível responder ao problema de pesquisa. Existem dois tipos de técnicas de abordagem metodológica: análise quantitativa ou qualitativa.

2.1 Análise Qualitativa

A análise qualitativa utiliza diferentes métodos de recolha de informação tais como entrevistas e discussões em grupo, o que possibilita uma visão que não é possível obter apenas com dados quantitativos. Estes dados auxiliam na compreensão de fenómenos sociais, em contextos naturais, dando a devida ênfase a significados, experiências e opiniões de todos os participantes, conforme é dito por Kandel (2020).

Este tipo de análise transmite uma grande capacidade de resposta aos problemas de investigação, conseguindo ser mais flexível.

Na análise qualitativa, os dados podem ser recolhidos através de entrevistas, notas de campo, diários ou observações. Esta forma de investigação envolve um processo delicado na identificação das questões de investigação, recolha, análise, explicação, avaliação e interpretação de dados e, desta forma, é fundamental manter o seu rigor e qualidade conforme refere Nassaji (2020).

2.2 Análise Quantitativa

Segundo Taherdoost (2022), a investigação quantitativa é a metodologia que utiliza valores numéricos que derivam de análises para explicar e descrever os fenómenos que as observações podem refletir sobre os mesmos, de maneira a conseguir responder a questões da investigação.

O método quantitativo consegue facultar uma análise com exatidão e precisão, fornecendo gráficos e tabelas de dados construídos, através da investigação quantitativa, o que facilita a análise dos resultados. Esta análise deve ser feita através de uma amostra bastante significativa, de modo a proporcionar resultados mais fiáveis; pode ser realizada através de instrumentos, inquéritos, experiências, testes ou questionários, conforme declara Ahmad et al. (2019).

2.3 Metodologia utilizada

A metodologia escolhida para este Relatório de Estágio foi a metodologia mista que é uma combinação de ambas as análises referidas anteriormente, de forma a conseguir proporcionar uma melhor compreensão do estudo.

A análise qualitativa irá ter um maior enfoque, para ser possível responder às questões de investigação do caso de estudo. Esta análise irá consistir numa visão qualitativa ao longo da execução das tarefas no estágio, envolvendo a análise documental e outros procedimentos que permitam uma análise de dados.

A prática da análise qualitativa é constante ao longo do trabalho de auditoria, visto que é necessário existir a troca de ideias e o lançamento de questões entre a entidade a ser auditada e a equipa de auditoria para o esclarecimento de diversos temas em análise.

Segundo Busetto et al. (2020), as observações qualitativas podem ser de natureza participante ou não participante, dependendo se o observador faz ou não parte do contexto. Este método consegue diminuir a distância entre o investigador e o investigado, consegue ainda facultar a potencial descoberta de tópicos relevantes, dos quais o investigador ainda não se tinha apercebido e a obtenção de conhecimentos mais profundos sobre as dimensões reais do problema de investigação em causa.

Neste caso, a observação vai ser participante, visto que se vai abordar o que foi realizado em estágio, e tendo havido participação presencial nas contagens e outros procedimentos de inventários. Além disso, para o objeto de estudo desta investigação, é consideravelmente importante a observação de todo o meio envolvente dos locais onde se situam os artigos pertencentes ao inventário. Assim, consegue-se ter uma maior perceção dos riscos relacionados com o inventário e a opinião sobre a veracidade dos dados.

O método quantitativo vai ser também utilizado no decorrer do estágio, englobando os procedimentos de auditoria necessários para a execução das tarefas nas diversas empresas. Ao longo da fase de Prova de Auditoria são realizados diversos testes de forma a ser possível avaliar diversas rubricas.

No caso específico dos inventários, são realizadas as contagens dos artigos selecionados para, posteriormente, serem cruzados com os *stocks* disponibilizados pela entidade, com o objetivo de transparecer a quantidade real de *stock*. São ainda realizadas outras técnicas para testar à validade da rubrica.

2.4 Construção das Asserções e Modelo de Análise

Através das questões de investigação formuladas no final da Revisão de Literatura presentes no Quadro 2 vão ser definidas as Asserções de Análise descritas na Quadro 3, as quais constituem o objetivo das metodologias referidas anteriormente.

Quadro 3: Asserções em análise

1. Será que a identificação dos riscos é suficiente para prevenir as fraudes?

2. O trabalho do auditor contempla o risco da organização?

3. A competência e conhecimento do auditor podem estar relacionadas com a identificação do risco das entidades auditadas?

7. A Auditoria é crucial para o sucesso das práticas da gestão de risco de inventários?

4. A volatilidade e comercialização dos itens do inventário facilitam a sua movimentação menos própria?

5. Para além das contagens que outros mecanismos devem existir para controlar inventários?

6. As fraudes em inventários poderão ser conseguidas pela manipulação tecnológica dos equipamentos?

Asserção 1: O trabalho do auditor é crucial para a transparência da relevação contabilística dos inventários.

Asserção 2: O controlo dos inventários em termos de validação deve ser uma ação plena

Fonte: Elaboração própria

Ao longo da investigação pretende-se obter informação e respostas que vão de encontro às asserções definidas através das perguntas de investigação. Estas asserções constituem, portanto, o principal foco do trabalho, de modo a aferir quão relacionada está a auditoria com os inventários e os mecanismos de inspeção e validação associados aos mesmos. Sem dúvida que a A1 se interliga à A2, pelo que este será o modelo de análise a que o relatório de estágio irá dar resposta.

Capítulo III

Caso prático (Descrição do Estágio)

1. Descrição da entidade de acolhimento

A SVTM foi fundada em 1997, por dois revisores oficiais de contas, é uma sociedade por quotas, situada na cidade do Porto, constituída por uma base de clientes locais e nacionais.

Atualmente, a entidade tem cinco sócios, os quais possuem formação distinta, de forma a conseguir prestar serviços de excelência aos clientes, em diversas áreas. O constante empenho e dedicação de todos os colaboradores contribuiu para a construção e desenvolvimento da sociedade, fazendo-se notar o devido reconhecimento, por parte dos seus clientes, o que levou esta entidade a tornar-se numa das empresas de auditoria de média dimensão, líder em Portugal. A SVTM prima pelo seu contacto próximo dos clientes, possibilitando um maior conhecimento do negócio das empresas e aumentando a eficiência de todo o trabalho de auditoria.

A entidade distingue-se pelos seus valores de confiança, integridade e proximidade; prioriza o aperfeiçoamento contínuo no atendimento aos compromissos

assumidos, tanto em termos de padrões de qualidade como em termos de cumprimento de prazos. Para a concretização desta constante evolução e sucesso, existe sempre o empenho da equipa, a qual pretende dar continuidade à sua prestação, conquistando, assim, a confiança do mercado.

Embora exista uma aposta contínua na formação dos colaboradores da entidade com a oferta de áreas distintas, para aumentar o conhecimento dos mesmos, atualmente, todos frequentamos um curso de inglês para melhorar os conhecimentos linguísticos, para conseguirmos alargar a interação com clientes estrangeiros.

A SVTM detém uma carteira de cerca de 300 clientes pertencentes a diversos setores de atividade, incluindo entidades públicas, privadas e do setor não lucrativo, distribuídos de norte a sul do país e ainda nas regiões autónomas. Desta forma, existe a valiosa oportunidade de trabalhar com diversas áreas de negócio.

Desde 2018, a SVTM tornou-se membro da HLB, em Portugal. A HLB foi constituída em 1969, é uma rede global de empresas independentes de contabilidade, consultoria e auditoria. As suas prioridades são sempre a inovação, colaboração entre empresas e dedicação aos respetivos clientes para impulsionar o seu crescimento. Esta rede já conta com mais de 40 000 profissionais e está atualmente distribuída em 156 países e, desta forma, os seus membros estão estabelecidos localmente com raízes profundas nas suas comunidades locais conseguindo estar constantemente conectados com profissionais de todo o mundo.

A visão da HLB centra-se em ser uma marca desafiadora entre redes intermediárias, classificando-se em oitava posição, a nível internacional. A ambição está sempre presente e a vontade de querer sempre alcançar resultados superiores, apostar no crescimento e em fortalecer a posição de mercado aliado ao cumprimento do propósito que é causar um impacto positivo e sustentável nos clientes, nas pessoas e nas comunidades. No ano de 2023 a rede apresentou um crescimento de 23%, atingindo um volume de faturação de aproximadamente 5.5 mil milhões de euros.

A integração da SVTM nesta rede foi algo de muito vantajoso conseguindo, assim, ter uma constante partilha de conhecimento e de técnicas, aumentando o seu reconhecimento e, conseqüentemente, o seu crescimento.

2. Planeamento do estágio e conhecimento da entidade

Como referido anteriormente, o estágio curricular na HLB SVTM teve início no dia 4 de setembro de 2023 e, concluído o mesmo, foi dada continuidade às minhas funções incorporando, atualmente, a equipa da entidade. O processo de integração foi facilitado pela respetiva entidade de acolhimento, a qual preparou uma formação para a primeira semana de estágio, na qual diversos trabalhadores da empresa tiveram oportunidade de serem oradores, apresentando de variados temas importantes.

O objetivo da primeira semana de estágio foi explicar o âmbito do funcionamento da sociedade, apresentando os conhecimentos e as competências necessárias para a execução dos procedimentos. Inicialmente, foram abordados conceitos teóricos sobre auditoria e contabilidade, de forma a reavivar na memória o que seria mais essencial para, posteriormente, aplicar na prática. Após a abordagem da teoria seguiu-se a explicação dos procedimentos utilizados, na auditoria, com as respetivas demonstrações, dando-nos oportunidade de experimentar alguns.

Como término da primeira semana de integração, foi realizado um encontro com todos os trabalhadores da empresa, onde os cinco sócios tiveram oportunidade de nos dar a conhecer a história da empresa e alguns dos conceitos que consideraram mais importantes. Foi-nos apresentada a hierarquia dos colaboradores e a possibilidade de progressão de carreira que poderíamos vir a ter, no caso de permanecermos na mesma, após a conclusão do estágio.

A primeira semana foi crucial para a integração e formação dos estagiários, pelo facto de nos ter sido facultado um conhecimento inicial, tanto a nível prático como teórico acerca da empresa e do contacto com os colegas que nos iriam acompanhar, ao longo do nosso percurso.

A SVTM dispõe de um ficheiro em Excel que nos foi apresentado, que é partilhado com todos os colaboradores, que apresenta o calendário de todos os dias do ano de trabalho e que é, constantemente, atualizado com o planeamento de cada colaborador. Cada Revisor tem uma cor que o distingue e as empresas que lhes pertencem estão realçadas com a essa respetiva cor, deste modo são formadas as equipas para que cada colaborador tenha conhecimento, com antecedência, da empresa à qual está alocado e

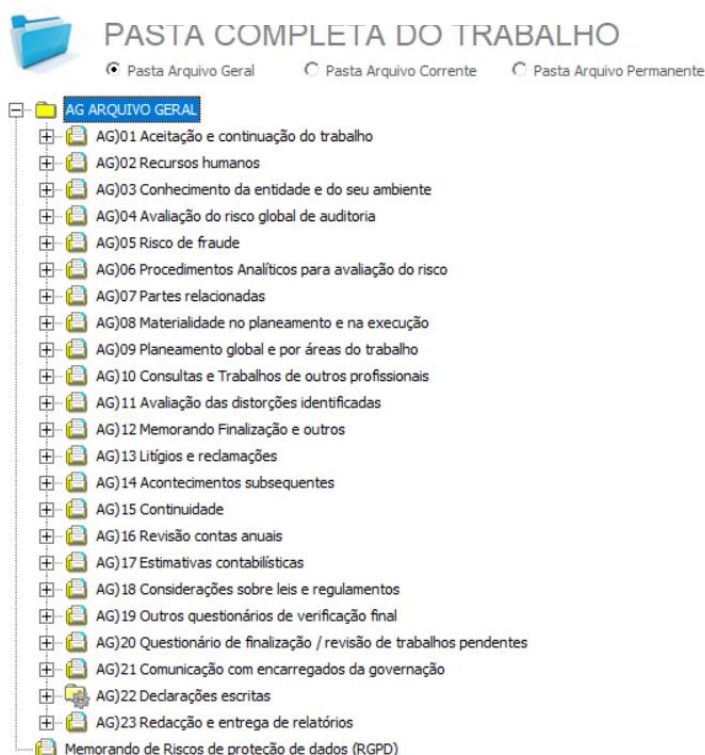
quais os colegas com que irá trabalhar. Existe uma rotatividade constante de equipas conforme as entidades marcadas, no planeamento da auditoria.

3. Software ACD - ACD Auditor

O Software utilizado pela empresa na execução da auditoria financeira é o ACD Auditor que dispõe de diversas ferramentas para garantir uma maior eficiência, o cumprimento das Normas Internacionais de Gestão da Qualidade, a acessibilidade a partir de qualquer lugar e a capacidade de se adaptar às necessidades específicas da empresa.

Esta plataforma dispõe da capacidade de armazenamento dos dossiês em formato digital. O ACD Auditor apresenta 3 designações diferentes para os tipos de arquivos: “Pasta Arquivo Geral”, “Pasta Arquivo Corrente” e “Pasta Arquivo Permanente”. No Arquivo Geral, apresenta-se um conjunto de papéis de trabalho, como por exemplo, o arquivo “AG)03 - Conhecimento da entidade e do seu ambiente” que contém “AG)03.1 Documentos e informações a preparar pelo cliente” e “AG)03.3 - Questionários para a identificação das fontes de risco”. Já o arquivo “AG)16 - Revisão Contas Anuais” apresenta desde as demonstrações financeiras e anexos até aos respetivos questionários.

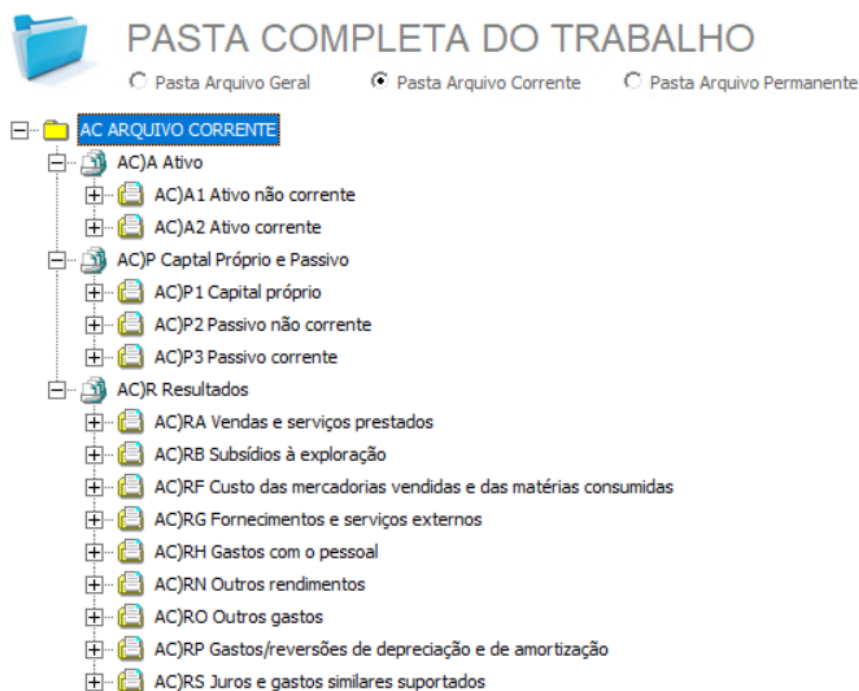
Figura 1: Pasta Arquivo Geral (AG)



Fonte: ACD Auditor

O “Arquivo Corrente” possui todos os documentos relativos ao trabalho desenvolvido, num período específico, separando-se nas rubricas constituintes do Balanço e da Demonstração de Resultados como apresenta a Figura 2, onde se inserem os documentos que suportam os testes realizados na execução da auditoria.

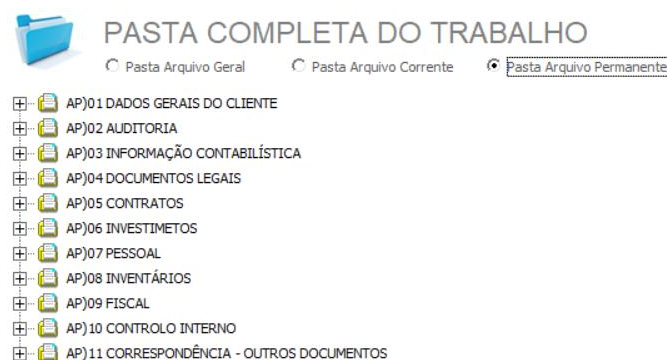
Figura 2: Pasta Arquivo Corrente (AC)



Fonte: ACD Auditor

Por fim, existe a pasta “Arquivo Permanente” que possui toda a informação que poderá ser de interesse futuro com os conhecimentos irrefutáveis sobre os respetivos clientes, que é objeto de uma revisão anual e consequente alteração, se necessário. Usando como exemplo a “AP)01 Dados Gerais do Cliente”, nesta pasta são arquivados todos os dados históricos das atividades principais do cliente e das relações existentes com o Estado. Já a “AP)02 Auditoria Informação Contabilística” contém os contratos de auditoria, os relatórios, planos de contas, declarações do órgão de gestão, entre outros.

Figura 3: Pasta Arquivo Permanente



Fonte: ACD Auditor

É neste software que é inserida toda a documentação realizada e recebida sobre os clientes. Dispõe de diversas ferramentas que facilitam a realização de alguns testes necessários e todos os outros que são realizados, através de outras fontes, são inseridos no software para serem guardados, nos respectivos arquivos.

4. Atividades realizadas

4.1. Análise documental

Aquando do recebimento do SAF-T dos clientes, consegue-se dar início à realização de alguns dos testes de auditoria. O SAF-T é um ficheiro em formato XML que contém os registos contabilísticos e de faturação, num formato legível, que é compatível com diversos programas utilizados sem afetar a estrutura de base de dados. Este ficheiro é descarregado no programa ACD, para ser possível a sua análise.

Inicialmente, procedi à análise documental da uma entidade à distância, sendo que alguns dos colegas se encontravam na empresa de forma presencial. Esta entidade já dispunha de documentos em formato digital, o que facilitou a respetiva análise e auxílio à distância.

A análise documental consiste na observação de diversos documentos referentes aos lançamentos contabilísticos do ano em análise. Porém, apenas é selecionada uma amostra dos documentos, onde a seleção é feita com base na Materialidade de Execução

calculada para o respetivo cliente no ano em questão. Assim, os documentos selecionados são observados e, posteriormente, comparadas com o seu registo na contabilidade, através da ferramenta apresentada nas figuras 4 e 5. É necessário efetuar um resumo da fatura onde se aborde os aspetos mais relevantes e, após o cruzamento com o lançamento na contabilidade, é aplicado um *Tickmark* como demonstra a figura 6, de forma a reportar a opinião, sobre a respetiva observação, à pessoa que reverá o trabalho e reportará as sugestões de correção aos clientes. Com este teste analisam-se as rubricas com mais movimentos do ano na respetiva entidade. Trata-se, então, de um teste substantivo que permite testar a existência em rubricas como Compras, FSE, entre outros.

Figura 4: Papel de Trabalho de um Registo

Fonte: ACD Auditor

Figura 5: Lançamento contabilístico

Σ	Nº	Lançto.	Registo	Cta. res.	Conta	Débito	Crédito	Data	Data entrada	Nº Doc
Γ	19236	4752	1	6221	6221106202	3.333,330	0,000	31/10/2023	02/02/2024	202310
Γ	19237	4752	2	2722	272232305121	0,000	3.333,330	31/10/2023	02/02/2024	202310
Γ	19238	4752	3	6251	62514311	1.114,610	0,000	31/10/2023	02/02/2024	202310
Γ	19239	4752	4	2722	272232305123	0,000	1.114,610	31/10/2023	02/02/2024	202310
4						0,00	0,00	0,00		

Fonte: ACD Auditor

a validar o Modelo 32, realiza-se o recálculo das depreciações do período e de períodos anteriores, utilizando a taxa respetiva para cada ativo e efetua-se o cruzamento com o mapa para confirmar os valores.

4.3. Inventários

Inventários são ativos detidos para venda, para produção e posterior venda ou na forma de materiais a serem aplicados na produção ou na prestação de serviços.

Esta rubrica requer um acompanhamento presencial da auditoria, no final do corrente exercício. Os auditores acompanham os inventários das entidades, na data mais próxima possível do final do ano (31/12/N). Este acompanhamento pode ser parcial, selecionando, previamente, uma amostra do inventário com base na materialidade definida e apenas efetuar as contagens a esses produtos como pode, igualmente, ser realizado através do acompanhamento das equipas da entidade. na realização das contagens, fazendo uma amostra aleatória à medida da execução dessa tarefa

No decorrer do estágio, foi-me possível a presença nas contagens de inventários nestas diferentes formas da sua execução. A decisão sobre a forma como serão efetuados estes testes é tomada conforme o risco dos inventários para cada entidade.

No caso da entidade em estudo, empresa com comércio grossista de produtos alimentares e bebidas, foi realizada a primeira contagem em outubro, de forma a haver um controlo prévio antes da época de Natal visto que, as aquisições de mercadoria para inventário são, significativamente, reforçadas e, sendo o inventário das áreas de maior risco para a mesma. A equipa de auditoria foi formada por quatro pessoas, distribuídas por diferentes equipas de contagem da própria entidade, de modo a abranger uma maior percentagem de inventário, no dia em que a loja e os armazéns são encerrados e a receção de mercadorias é cancelada, com esse propósito.

A metodologia utilizada, na primeira contagem, foi escolher algumas das referências com base na observação de artigos mais relevantes, sem consulta da lista de inventário para, posteriormente, compararmos as contagens com a listagem de inventário atualizada. Posteriormente à contagem de cada artigo, são colocadas etiquetas no mesmo com informação que os mesmos já foram contados, como método de controlo para não se repetir contagens dos mesmos artigos.

A segunda contagem foi realizada no primeiro dia útil do ano de 2024, de modo a haver a máxima aproximação possível da data de fim de ano, sendo esta uma empresa a dar prioridade no planeamento das nossas auditorias. A contagem foi, novamente, realizada por uma equipa de auditoria de quatro pessoas que se fizeram acompanhar de diferentes colaboradores da entidade, num dia normal de funcionamento da empresa. Nos casos em que se apuram diferenças nas contagens, é efetuada uma segunda contagem, para garantir que as diferenças não foram originadas por erro humano e que de facto existem.

Após a realização das contagens, é elaborado um relatório de contagens como é apresentado no anexo I. O objetivo deste teste é o cruzamento das contagens efetuadas pela entidade com as contagens efetuadas pela equipa de auditoria, para verificar se existem ou não diferenças. Com o cruzamento de ambas as contagens, consegue-se transmitir uma imagem mais verdadeira das contagens e, no caso de existirem diferenças entre as duas contagens, deve-se efetuar uma terceira contagem com pessoas diferentes das que tinham efetuado as duas primeiras, para serem apurados, com mais certezas, os valores corretos. No final, a listagem deverá ser cruzada com a listagem de inventário a 31/12/N.

O Teste aos Custos Unitários é também um procedimento da rubrica de inventários, o qual consiste em pedir faturas das últimas compras de mercadorias ou matérias-primas que foram selecionadas como mais relevantes, para verificar se o custo unitário apresentado nas mesmas cruza com o custo unitário registado em stock ou se é necessária alguma atualização. Dependendo do critério valorimétrico utilizado pela empresa, é efetuado o recálculo dos valores unitários por forma a validar o custo.

Existe ainda o teste do *Late Cut-Off* das compras, que consiste em selecionar algumas das últimas faturas de compras do ano de valor material, para verificar as guias de transporte associadas, de modo a analisar as respetivas datas e os *incoterms* associados no caso de serem compras efetuadas em mercados externos.

Conforme é explicado por Durdag & Delipinar (2021), os *incoterms* são regras que regulam a divisão de responsabilidades e custos entre as partes nas fases de transporte e de entrega das mercadorias, sendo o órgão responsável a Câmara de Comércio Internacional. As denominações dos *incoterms* são expressas, através de abreviaturas constituídas pelas iniciais das definições inglesas proporcionando, assim, uma linguagem

comum para todas as empresas a nível mundial, de forma a atuarem da mesma forma, na distribuição e no transporte das mercadorias. Assim, com base nas datas e nos *incoterms*, nas guias de transporte, deve-se testar se existe uma correta especialização de exercícios, ou seja, a que ano deve corresponder a contabilização da compra da mercadoria.

Por fim, o teste à rotação dos inventários resume-se a testar stocks sem movimento, no ano em análise e, no caso de existirem, perceber a última vez que o mesmo teve algum movimento. Deve ser definido de que forma irão ser tratados esses artigos parados, seja para venda, no caso de ainda ser possível e ainda se encontrarem em boas condições, elaborando estratégias para serem vendidos ou para o reconhecimento de perdas por imparidade de inventários ou abates.

4.4. Caixa e depósitos bancários

Esta rubrica apresenta as quantias e ativos monetários que se enquadram no conceito de caixa e seus equivalentes (depósitos bancários).

Nesta rubrica é possível validar a conta 11- Caixa, a conta 12- Depósitos bancários e a conta 13- Outros depósitos bancários. Recorrendo ao Banco de Portugal, podemos consultar o Mapa de Base de Dados de Contas que apresenta as contas de depósito, de pagamento, de crédito e de instrumentos financeiros e a sua respetiva instituição e titulares. Este mapa demonstra, então, quais as contas que se encontram em funcionamento e as que já foram encerradas como se demonstra no anexo II, de maneira a validar a sua existência na contabilidade.

O teste a esta rubrica inclui também a construção de um mapa com as contas já referidas, anteriormente, solicitando os extratos bancários à data no SAF-T da contabilidade, para se comparar os saldos de ambos. Caso os mesmos não coincidam deve-se identificar os itens de conciliação de modo a conseguir apurar a razão dessa diferença. As conciliações bancárias são, ainda, solicitadas às entidades para, no caso de existirem diferenças, garantir que as mesmas estão devidamente espelhadas nas conciliações. Por fim, pede-se também a folha de caixa, devidamente assinada, para ser possível a confirmação do saldo da conta 11.

4.5. Outras contas a receber

Nesta rubrica inserem-se as contas a receber que não têm lugar nas restantes rubricas de contas a receber.

Nesta rubrica, é realizado um teste à conta 272 – Devedores e credores por acréscimos, consultando os primeiros documentos do ano seguinte, seja de compras ou de serviços, de forma a apurar se existe algum gasto referente ao ano em análise, mas com data do ano seguinte, que tenha de ser reconhecido nesta conta. Verifica-se, ainda, se o gasto do IMI foi, igualmente, acrescido visto que é um gasto do ano, mas que apenas é pago no ano seguinte.

Para esta rubrica é ainda realizado o teste à Estimativa de Férias e Subsídio de Férias cujo teste é realizado com base nos recibos de vencimentos dos colaboradores, onde se consulta o vencimento base de cada colaborador, com base na respetiva taxa contributiva de Segurança Social que a entidade empregadora paga por cada colaborador. É realizado, então, o recálculo do acréscimo de Férias e Subsídio de Férias a reconhecer no ano, visto que, é também um gasto do ano, mas que apenas é pago no ano seguinte.

4.6. Diferimentos

Esta rubrica destina-se ao registo de despesas que apenas pertencem ao ano seguinte.

A análise da rubrica de diferimentos é realizada, no decorrer da análise documental, de forma a ter os respetivos documentos de suporte que estão associados aos diferimentos do ano de 2023. Assim, os mais relevantes são selecionados para serem vistos, de forma a ser possível a realização do teste aos diferimentos.

O teste em questão tem como objetivo validar os valores que são reconhecidos como gasto do ano e os valores que são reconhecidos como diferimentos, ou seja, valores estes que apenas fazem parte de gastos de períodos seguintes. Nos documentos respeitantes a estes lançamentos consta o período a que dizem respeito e, com o auxílio desta informação, efetuamos o recálculo do diferimento para ser possível verificar se, efetivamente, os valores são coincidentes.

4.7.Estado e Outros Entes Públicos

O início do estágio coincidiu com a época de preparação para os trabalhos de auditoria, tendo os estagiários começado a auxiliar em alguns dos procedimentos. Existem diversas rubricas para analisar e a primeira que tive a experiência de analisar foi “Estado e Outros Entes Públicos”.

A validação de impostos é um dos primeiros processos da execução de uma auditoria, a qual consiste em retirar as guias de impostos do Portal das Finanças de cada entidade auditada de todos os meses comunicados à AT até esse momento e compará-las com a contabilidade. A auditoria a esta rubrica visa testar os valores referentes às obrigações que a empresa apresenta, junta da Autoridade Tributária. Este procedimento permite-nos avaliar:

- Declarações Periódicas de IVA;
- Declarações Mensais de Remunerações;
- Declaração de Retenções na Fonte IRS/IRC e Imposto de Selo;
- Informação Empresarial Simplificada (IES);
- Declaração de Rendimentos sujeitos a IRC – Modelo 22;
- IUC;
- IMI.

Após retirar todas estas informações do Portal da AT, estas devem-se validar através de um *Template* já predefinido pela empresa, de forma a garantir que as obrigações relativas a pagamento de impostos estão a ser realizado de forma correta, cruzando a informação com os Movimentos Financeiros da AT para verificar se os valores foram efetivamente pagos ou recebidos. Por fim, os mesmos devem ser comparados com os valores registados na contabilidade.

Análise:

1. Conta 241 – Imposto sobre o rendimento

Através da Declaração de Rendimentos sujeitos a IRC (Modelo 22) do ano transato, efetuamos o recálculo dos PpC (Pagamentos por Conta) e dos PApC (Pagamentos Adicionais por Conta) para verificar as prestações devidas em 2023, estes

pagamentos são adiantamentos ao Estado do valor a pagar de IRC, no caso das empresas. Estes pagamentos são efetuados em três prestações sendo que, os PpC têm por base o Volume de Negócios, o Valor de Coleta de IRC e as Retenções na Fonte de IRC. Já os PApC, só existem se o Lucro Tributável for superior a 1.500.000,00 € e têm por base o Lucro Tributável e o Valor de Incidência. Esta rubrica é validada através do *Template* apresentado no Anexo III.

2. Conta 242 – Retenções de Imposto sobre o Rendimento

Na conta 242 são validadas as retenções de trabalho dependente, de trabalho independente, de prediais e outros efetuadas pelas entidades. De forma a verificar esta conta, são comparados os valores comunicados pela empresa à AT, nas Declarações Mensais de Remuneração (trabalho dependente) e nas guias de retenção na fonte (trabalho independente, predial e outros).

Os valores são preenchidos na primeira tabela, apresentada no Anexo IV, através da consulta das guias, anteriormente referidas, que transporta valores através de fórmulas para a segunda tabela, para ser possível a comparação dos valores com a contabilidade e respetivos pagamentos.

3. Conta 243 – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

Na conta 243 é validado o IVA, o que permite interligar diferentes áreas como o IVA liquidado e o IVA dedutível. Analisando o IVA liquidado, consegue-se confrontar as bases tributáveis com os valores registados nas contas de rendimentos e, por sua vez, do valor revelado na conta de clientes. Já na análise do IVA dedutível, examinam-se os valores das contas de existências, imobilizado, gastos e fornecedores. Analisa-se, ainda, as regularizações do IVA a favor do estado ou a favor da empresa. Este teste é feito com base na informação das declarações periódicas de IVA comunicadas à AT, transpondo os valores para o Papel de Trabalho presente no Anexo V.

Na Figura 7 são apresentados os valores do IVA liquidado comunicados por uma entidade nas suas Declarações Periódicas de IVA. Através dos valores de IVA liquidado, são determinadas as respetivas bases tributáveis, de modo a validar as mesmas com os valores registados na contabilidade.

Figura 7: IVA Liquidado

Mês	IVA Liquidado			
	6%	13%	23%	Aq. Intracom.
Janeiro	-142 892,89	-99 960,66	-1 229 990,14	-18 243,48
Fevereiro	-132 458,83	-104 455,60	-1 156 495,81	-19 073,50
Março	-154 929,69	-125 320,19	-1 351 278,34	-31 736,01
Abril	-84 862,91	-105 941,28	-1 137 833,12	-14 136,08
Maior	-48 271,02	-136 627,78	-1 345 882,83	-42 657,32
Junho	-48 594,54	-125 102,25	-1 250 788,43	-21 486,73
Julho	-49 820,01	-122 338,84	-1 284 305,77	-26 111,58
Agosto	-51 999,03	-130 540,22	-1 350 457,61	-17 270,70
Setembro	-46 275,73	-109 326,40	-1 278 981,39	-12 560,40
Outubro	-47 254,90	-113 904,41	-1 207 594,95	-33 511,75
Novembro	-43 135,04	-108 423,03	-1 185 651,21	-26 347,89
Dezembro	-39 518,69	-117 029,29	-1 167 846,36	-31 210,05
TOTAIS	-890 013,28	-1 398 969,95	-14 947 105,96	-294 345,49
BASE TRIBUTÁVEL	-14 833 554,67	-10 761 307,31	-64 987 417,22	-1 635 252,72
BASE TRIB. OP. ISENTAS	[X]	[Y]	[Z]	

Fonte: HLB SVTM

Na figura 8 encontram-se resumidos os valores apurados para a validação das bases tributáveis.

Figura 8: Validação de bases tributáveis

Valor das Vendas a Dezembro	<u>90 582 279,19</u>	[X] + [Y] + [Z]
	90 582 279,19	
Aquisições Intra	<u>1 635 252,72</u>	
TOTAL [A]	<u>92 217 531,91</u>	
Total da A/C 71 (sujeita)		
Total da A/C 72 + 73 + 78		
Total da A/C 6942 + 7942		
SERVIÇOS AO ABRIGO DP Artº 3 5 Nº 13		Serviços c/ Inversão do IVA
Total da A/C 31 + 42 + 62 (Intracom.)		
Total [B]	<u>0,00</u>	
DIFERENÇA	[C] = [A] - [B]	<u>-92 217 531,91</u>
		Liquidado

Fonte: HLB SVTM

Na figura 9 demonstram-se os valores do IVA dedutível, divididos em Existências, Imobilizado e Outros Bens e Serviços (OBS), comunicados por uma entidade

Figura 9: IVA Dedutível

Mês	IVA Dedutível				O.B.S.
	Imobilizado	Existências			
	18%	6%	13%	23%	
Janeiro	4 512,79	145 714,46	98 551,09	1 225 477,09	25 686,08
Fevereiro	12 198,26	134 085,89	88 403,99	1 112 330,38	20 842,60
Março	9 420,46	174 595,09	134 432,94	1 480 962,50	24 803,92
Abril	15 671,21	86 428,32	97 920,07	1 167 374,76	20 129,30
Maió	6 364,44	60 560,77	147 068,47	1 458 821,72	23 476,37
Junho	3 355,24	69 310,84	129 899,46	1 213 736,04	44 877,63
Julho	3 593,98	65 417,05	131 772,05	1 495 195,65	27 593,12
Agosto	7 479,14	52 353,58	107 042,72	1 146 757,42	26 017,94
Setembro	1 684,75	67 560,49	114 497,82	1 126 039,17	24 893,50
Outubro	1 973,32	52 203,69	106 297,91	1 514 157,34	34 794,05
Novembro	15 442,68	50 030,05	116 918,27	1 397 237,55	29 070,02
Dezembro	12 515,06	39 496,25	106 117,54	1 198 148,67	29 064,76
TOTAIS	94 211,33	997 756,48	1 378 922,33	15 536 238,29	331 249,29
BASE TRIBUTÁVEL	523 396,28	16 629 274,67	10 607 094,85	67 548 862,13	1 840 273,83
BASE TRIB. OP. ISENTAS	[1]	[2]	[3]	[4]	[5]

Fonte: HLB SVTM

Através dos valores do IVA dedutível são determinadas as respetivas bases tributáveis, de modo a validar as mesmas com os valores registados na contabilidade.

Figura 10: Validação de bases tributáveis

Valor das Compras a Dezembro	97 148 901,75	[1] + ... + [5]
	97 148 901,75	
Total da A/C 31 - Existências		
Total Aquisições Imobilizado 42 + 43 + 44		
Total Rendas Leasing: 25		
SERVIÇOS AO ABRIGO DP Artº 3 5 Nº 13		Serviços c/ Inversão do IVA
Contas 27 + 64 + 68 + 69		
Conta 62		
	0,00	
DIFERENÇA NÃO JUSTIFICADA	97 148 901,75	
		Dedutível

Fonte: HLB SVTM

4. Conta 245 – Contribuições para a Segurança Social

O mesmo processo deve ser aplicado relativamente às contribuições da Segurança Social cujas declarações de remunerações devem ser validadas, através de um papel de trabalho para verificar todos os valores.

Na conta 245 são analisadas as contribuições feitas para a Segurança Social, quer por conta da empresa, quer por conta dos trabalhadores. Comparamos, assim, os valores da Taxa Social Única (TSU) declarados e pagos à Segurança Social com os valores da contabilidade e dos pagamentos (Anexo VI).

Deve-se ainda obter as Certidões de Dívida e Não Dívida da AT e da Segurança Social, as quais têm validade de três e quatro meses, respetivamente. Estas declarações transmitem se as entidades apresentam a sua situação tributária e contributiva regularizada.

4.7. Financiamentos obtidos

A esta rubrica pertencem os empréstimos contraídos pela empresa que, geralmente, constituem custos para a mesma.

De forma similar à rubrica Caixa e Depósitos Bancários, com apoio no Banco de Portugal, consulta-se o Mapa de Responsabilidades de Crédito que reflete os créditos dos contribuintes, sendo regularmente atualizado pela informação fornecida pelas instituições financeiras ao Banco de Portugal. À semelhança do Mapa de Base de Dados de Contas, este Mapa apresenta a instituição onde as contas estão domiciliadas e os titulares, diferencia-se em apresentar os saldos e os montantes de cada conta de financiamentos. Com o recurso a este mapa, consegue-se validar se as contas estão registadas na contabilidade e se os saldos estão corretos.

4.8. Vendas e serviços prestados

Com base no SAF-T de Faturação, consegue-se realizar diversos testes para testar a rubrica de vendas.

- **Teste à Faturação:**

Objetivo: Validação dos valores mensais declarados nas declarações do IVA [Bases Tributáveis e imposto].

Método: Comparação dos valores mensais constantes dos ficheiros SAF-T de faturação comunicados à Autoridade Tributária com os respetivos valores declarados (IVA) e contabilizados no exercício.

- **Lei de Benford:**

Objetivo: A Lei de Benford testa a ocorrência dos diferentes dígitos como primeiro dígito do valor das faturas, esta mostra que existe um privilégio para o dígito 1 relativamente aos restantes algarismos. Os testes baseados nesta lei sinalizam duplicações anormais. Matematicamente, dá uma expectativa das duplicações comuns e as duplicações acima da norma são consideradas “anormais” ou “excessivas”.

Método: Seleccionam-se as faturas de vendas e vamos testar se os desvios em relação à Lei de Benford são estatisticamente significativos, ou seja, se existe conformidade estatística com esta Lei.

- **EvenAmount:**

Objetivo: Validação das faturas com valores redondos com o intuito de averiguar situações anómalas (a seleção depende do tipo e quantidade de transações).

Método: Seleção de faturas com números que são arredondados às dezenas, centenas ou milhares de modo a averiguar situações anómalas. Verificar através das faturas físicas se tais fogem à normalidade podendo ser consideradas faturas anómalas ou de cariz fraudulento.

Por fim, realizamos o teste à sequencialidade que avalia se existe alguma quebra na sequência da numeração das faturas e aferimos, ainda, se existe faturação, em dias não úteis. Caso exista, averigua-se se realmente vai de encontro ao funcionamento do negócio.

4.9. Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas

O CMVMC são os gastos suportados pela empresa relativamente à aquisição de mercadorias e matérias-primas que, com o fim de processo produtivo, são vendidas, posteriormente.

No final do corrente exercício, é necessário efetuar o apuramento do Custo das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas (CMVMC), que consiste em saldar as contas base de mercadorias, compras, devoluções, descontos e regularizações e passar para a Conta 61 – CMVMC. É ainda necessário realizar, também, o apuramento dos Produtos e Trabalhos em Acabados e em Curso, saldando as contas 34 e 36, passando para a conta 73.

Como auditores, a função é verificar o recálculo deste apuramento para conseguir validar o mesmo. Para a realização desta tarefa temos como auxílio o *Template* apresentado no Anexo VII. Para este recálculo, verificamos as compras na conta 31 e as Existências Iniciais e Finais nas contas 32 e 33. A conta 32, se estivermos perante mercadorias e a conta 33, se estivermos perante Matérias-Primas, Subsidiárias e de Consumo. As regularizações de existências são consultadas na conta 38, caso as mesmas existam.

Como se pode verificar na figura 10, o cálculo consiste na soma das Existências Iniciais com as Compras e com as regularizações, subtraindo as Existências Finais.

Figura 11: Recálculo do CMVMC

	MP, MS, CONS.
Ei	1 537 581,03
Compras	3 244 532,33
Reg. Existencias	
Ef	2 153 318,34
Cmvmc = C8+C9-C11+C10	
saldo conta 61:	2 628 795,02
variação:	0,00

Fonte: HLB SVTM

O resultado deste recálculo efetuado deve coincidir com o saldo da conta 61- Custo das Mercadorias Vendidas e Matérias Consumidas e, caso coincida, consegue-se validar o CMVMC.

No caso dos Produtos Acabados e em Curso, verificamos a conta 34 que é referente aos Produtos Acabados e a conta 36 que é referente aos Produtos e Trabalhos em Curso. Quanto às regularizações, verificam-se, igualmente, na conta 38.

Na figura 11, verifica-se o cálculo somando as Existências Finais com as Regularizações e subtraindo as Existências Iniciais.

Figura 12: Recálculo dos Produtos e Trabalhos Acabados e em Curso

Prod Trab Curso	
Ef	1 089 915,37
Reg. Existencias	
Ei	1 509 549,72
Variação Produção	=C19+C20-C21
saldo conta 73:	-419 634,35
variação:	0,00

Fonte: HLB SVTM

O resultado deste recálculo deve, então, cruzar com o saldo da conta 73 – Variações nos Inventários de Produção. Caso cruze consegue-se validar o Valor dos Produtos e Trabalhos Acabados e em Curso.

4.10. Gastos com Pessoal

A rubrica de gastos com pessoal inclui os gastos da entidade com os respetivos trabalhadores, tanto a nível de vencimentos como de qualquer outra remuneração.

Para a validação da rubrica de Gastos com Pessoal são executados dois tipos de testes, o teste ao Processamento de Vencimentos e o Teste Global ao Pessoal (análise das DMR).

O Teste ao Processamento de Vencimentos consiste em escolher um mês do ano laboral, seleccionar a totalidade, ou pelo menos 10% dos colaboradores, dependendo da dimensão da empresa e pedir os respetivos recibos de vencimento. O objetivo deste teste é validar a aplicação das corretas taxas de IRS e de Segurança Social que constam nos descontos para concluir sobre o correto processamento. Para a concretização deste teste existe um *Template* que deve ser adequado ao tipo de remunerações que os colaboradores apresentam, como se pode verificar no exemplo do anexo VIII.

O teste é realizado com base nas tabelas de retenção de IRS que sofreram 2 atualizações no ano de 2023 e, consoante o mês escolhido, devem ser utilizadas as tabelas referentes a esse mês. As tabelas de retenção variam consoante o estado civil, o número de dependentes, o número de titulares e a existência de pessoas com deficiência, no agregado familiar. Caso sejam verificadas diferenças no nosso recálculo, relativamente

ao total do recibo de vencimento, é necessário efetuar esse reporte à entidade para perceber a respetiva razão.

O Teste Global ao Pessoal consiste na análise às Declarações Mensais de Remunerações comunicadas à AT de modo a validar se estão a ser corretamente comunicadas com base no processamento salarial dos colaboradores. Com este teste, é possível analisar as subcontas da conta 63, desde a 631 até à 634, valores estes que são comunicados nas DMR. De forma a verificar os restantes gastos das subcontas da 63 são calculados os encargos, tolerando apenas um risco de 1% do saldo da conta como se pode verificar no Anexo IX.

4.11. Clientes e Fornecedores

O principal procedimento a que se recorre para a validação destas duas rubricas, denomina-se “Circularização de saldos”. Este procedimento consiste na confirmação de saldos entre as duas contabilidades envolvidas numa compra / venda. Os clientes/fornecedores a serem circularizados são selecionados, tendo por base a materialidade definida e o juízo profissional do auditor. Os clientes são selecionados através dos saldos e os fornecedores através dos movimentos a crédito. O objetivo da circularização é confirmar que todos os passivos/ativos resultantes de transações correntes até à data das demonstrações financeiras estão expressos no balanço pelos valores correspondentes.

Com vista à realização desta tarefa são requeridos às entidades selecionadas os seus respetivos extratos de clientes/fornecedores para comparar com o extrato da contabilidade da entidade auditada através do *ACD Confirmation*. O ACD Auditor já dispõe da ferramenta de circularização, para comparar os dois saldos, desde que a resposta esteja inserida no mesmo. No caso de as entidades não responderem, pede-se auxílio à entidade, para entrarem em contacto com as empresas para estas responderem, ou efetuam-se segundos pedidos.

Após a receção das respostas, existem respostas concordantes e respostas não concordantes. Para as respostas não concordantes efetua-se a reconciliação dos saldos que consiste em perceber quais são as faturas/pagamentos/recebimentos que apenas existem num dos extratos. Para os terceiros em que o saldo é igual apenas se conclui que o saldo se encontra concordante ou materialmente válido.

No caso de as entidades que não respondem ao pedido de circularização efetuam-se procedimentos alternativos. No caso dos fornecedores nacionais, realiza-se o cruzamento do extrato da contabilidade com o E-fatura para perceber se existe alguma fatura comunicada que não está registada na contabilidade. Para os fornecedores estrangeiros, decompõe-se o saldo, com vista a perceber-se quais as faturas em aberto e, com recurso aos extratos bancários de 2024, verifica-se todos os pagamentos subsequentes a esse fornecedor, para confirmar se as faturas correspondentes se referem ao período em análise e, em caso afirmativo, se foram corretamente reconhecidas.

No caso dos clientes com saldo diferente de zero para os quais não foi obtida qualquer resposta, decompõe-se o saldo para se verificar as faturas com pagamentos em aberto e, através dos extratos bancários de 2024 disponíveis, confirma-se se esses mesmos valores já foram efetivamente recebidos. Averigua-se, ainda, as primeiras faturas do ano 2024 para averiguar se não existem faturas de 2023 que foram registadas incorretamente no ano seguinte.

De forma idêntica à análise documental, na circularização de terceiros, também terminamos com a aplicação de um *tickmark* a cada um, conforme o trabalho aplicado no terceiro, variando entre saldo concordante, saldo conciliado ou procedimentos alternativos conforme se reflete no Anexo X e na figura 6.

Os terceiros que respondem com os extratos são os que contêm o símbolo de um certo, os restantes são aqueles que é necessário executar Procedimentos Alternativos.

Com este procedimento, testa-se a rubrica de clientes por sobreavaliação, visto que se está a testar as existências, ou seja, analisa-se a contabilidade e averigua-se se as faturas registadas correspondem a transações efetivamente realizadas. Relativamente a circularização de fornecedores, testa-se por subavaliação, avalia-se a plenitude, ou seja, se falta algum registo de faturas na contabilidade do respetivo ano.

A rubrica de fornecedores conta, ainda, com dois testes adicionais para concluir, relativamente a Passivos Omissos. Um dos testes consiste em selecionar os fornecedores nacionais na totalidade ou com base na materialidade definida, dependendo da dimensão da entidade, para testar se todas as faturas do ano presentes no E-fatura se encontram registadas na contabilidade. No caso de existirem faturas que não estejam contabilizadas, estas devem ser reportadas à entidade, de forma a ser explicado tal acontecimento e para se efetuar a respetiva correção.

O outro teste realizado consiste em, a partir dos primeiros extratos bancários do ano 2024, selecionar os maiores valores de pagamentos, com base na materialidade, e pedir as faturas correspondentes ao mesmo. No caso de, nos extratos, ser referenciado que é pagamento a fornecedores, deve-se selecionar apenas esses valores; no caso de os extratos não fazerem essa referência apenas se consegue perceber ao que se refere após solicitarmos as faturas. Este teste tem como objetivo averiguar se esses pagamentos de 2024 são referentes a faturas de 2023 e, no caso de serem, verificar se estão adequadamente especializadas no ano a que dizem respeito.

São ainda efetuados testes aos saldos parados de clientes e fornecedores. Este teste baseia-se em analisar se existem terceiros sem movimento, no ano em análise, que permaneçam com saldos transitados de anos anteriores. No caso de se observarem saldos parados de clientes, tenta-se ter acesso à informação sobre a antiguidade desse saldo e perceber se vai ser possível ter esses recebimentos em falta e se, porventura, se concluir que esses recebimentos não vão acontecer, devem ser reconhecidas perdas por imparidade.

O teste aos saldos parados de fornecedores obedece ao mesmo princípio do teste de clientes de perceber se existem saldos parados e verificar a antiguidade dos mesmos e, no caso de existirem, deve-se questionar a entidade acerca da razão pela qual não foram efetuados os pagamentos com o objetivo desses mesmos saldos serem regularizados e passarem a ser de valor zero.

Por fim, realiza-se, ainda, a análise dos saldos contrários dos terceiros em que, por norma, a conta de fornecedores deve apresentar uma natureza credora e a conta de clientes deve apresentar uma natureza devedora. Se, eventualmente, se observar naturezas de saldos contrários deve-se averiguar a razão e sugerir a sua regularização.

4.12. Validação de Demonstrações Financeiras

O último passo da auditoria anterior à emissão da Certificação Legal das Contas é a validação das Demonstrações Financeiras, que consiste em validar o Balanço e a Demonstração de Resultados e, no caso de existir, a Demonstração de Fluxos de Caixa, a Demonstração das Alterações do Capital Próprio, o Anexo e o Relatório de Gestão.

Estas demonstrações são validadas com base no último balancete da entidade a 31/12/N, são recalculados os valores de cada rubrica para certificar que as demonstrações emitem uma imagem verdadeira e apropriada da sua posição financeira. Nesta tarefa valida-se ainda o Modelo 22 – Declaração dos Rendimentos Sujeitos ao Imposto Sobre os Rendimentos das Pessoas Coletivas (IRC), realizando-se o recálculo do lucro tributável e respetivo imposto que, posteriormente, é refletido no balancete e nas Demonstrações Financeiras. Apenas se pode emitir a CLC, após a validação da veracidade de todos estes documentos que forem aplicáveis a cada entidade.

Conclusão

A realização deste estágio permitiu-me aprofundar os conhecimentos abordados, ao longo do Mestrado, na medida em que foi possível colocar em prática as respetivas aprendizagens teóricas, perceber de que forma eram aplicadas e se realmente esta área atendia às expectativas criadas, ao longo do percurso académico. A escolha da execução do relatório de estágio possibilitou a interligação da investigação sobre o tema escolhido com as atividades desempenhadas no estágio, o que resultou numa perceção pormenorizada, acerca dos assuntos investigados.

A revisão de literatura elaborada, através da investigação viabilizou um enquadramento do tema que iria ser abordado ao longo deste estudo, apresentando diversos tópicos relacionados com o principal foco do mesmo.

Inicialmente, foram abordados dois tópicos cruciais para a realização do estágio e do respetivo relatório, são estes auditoria e controlo interno. A auditoria tem sido uma área em constante crescimento, na medida em que, é cada vez mais procurada pelas entidades devido aos diversos escândalos financeiros que sucederam, nos últimos anos. É, cada vez mais, um trabalho minucioso para diminuir ou eliminar a possibilidade de erros, na opinião emitida, associada ao desenvolvimento de novas técnicas mais eficazes e eficientes. A implementação de sistemas de controlo interno contém medidas essenciais, para o correto funcionamento das entidades, fomentando controlos e princípios a cumprir, na execução de qualquer tarefa. A auditoria procede a uma avaliação dos sistemas de controlo interno das entidades, para possibilitar a decisão sobre os procedimentos a

utilizar, dependendo se estes são ou não sistemas capazes de controlar às áreas especificadas.

Os sistemas de controlo interno definem medidas de gestão de risco modeladas, de acordo com os riscos associados a cada negócio, com o objetivo de mitigar ou eliminar os mesmos. Na fase de planeamento de auditoria, é realizada uma avaliação aos sistemas de controlo interno para ser possível perceber a sua eficácia e, aquando dessa avaliação, é definida a extensão dos procedimentos a realizar pelas equipas de auditoria consoante os resultados dessa avaliação, ou seja, sistemas de controlo interno mais eficazes resultam num menor volume de testes de auditoria a realizar.

Os inventários requerem uma especial atenção por se considerar uma rubrica do ativo de elevado valor e, posto isto, são deveras importantes as medidas definidas no controlo interno dos negócios, para definirem todo o processo, desde a receção até à saída das mercadorias, inclusive medidas de armazenamento, enquanto estas pertencem aos inventários. A rubrica de inventários é de fácil manipulação e, por essa razão, devem existir diversos controlos associados à mesma, relativamente a procedimentos a utilizar, existência ou inexistência de inventário permanente, localização de inventários, métodos de contagens, condições de armazenamento em que, sendo todas estas medidas alvo de avaliação, por parte de auditoria, posteriormente à execução de testes. Os erros associados a esta rubrica podem ter um elevado impacto nas demonstrações financeiras das entidades, sendo o papel da auditoria bastante importante, para garantir demonstrações financeiras verdadeiras, transparentes e credíveis para os respetivos utilizadores.

A metodologia escolhida para esta investigação foi a metodologia mista, visto que se trata de um relatório de estágio em que estão sempre presentes as metodologias quantitativa e qualitativa, quer seja na interpretação de dados quantitativos ou na observação de dados qualitativos. Após a realização da investigação da revisão de literatura foram definidas sete questões de investigação, sugeridas através dos autores referenciados na mesma, para serem respondidas, ao longo deste trabalho. As questões resultaram num modelo de análise composto por duas asserções que constituem o principal objetivo das metodologias definidas.

A primeira asserção sugerida, através de algumas das questões de investigação, é “O trabalho do auditor é crucial para a transparência da relevação contabilística dos inventários”, ao que consigo responder, após a investigação realizada e a execução do

estágio, que esta asserção se confirma. As medidas de controlo interno têm uma importância cada vez maior nas entidades, nomeadamente, na rubrica de inventários e são traçadas regras para todo o processo das mercadorias. No entanto, um controlo externo e independente é imprescindível, para garantir a transparência, tanto a nível de contagens como de outros testes realizados.

O auxílio da auditoria externa, na rubrica dos inventários, deve representar uma imagem verdadeira do stock existente a nível de quantidades, uma valorização dos inventários correta com base nas últimas compras de cada artigo, uma íntegra especialização no ano da aquisição dos artigos e uma garantia de inexistência de stocks parados e/ou obsoletos na contabilização do inventário. A auditoria define os riscos da organização no planeamento, para estabelecer os aspetos a que deve dar maior atenção e, na sua execução, pode ainda ajudar a entidade na identificação de riscos que requerem um maior controlo do que o que, efetivamente, está a ser prestado. Assim, o resultado positivo na realização de testes com vista a garantir estes pontos referidos, promove uma imagem verdadeira e transparente desta relevante rubrica do ativo.

A segunda asserção definida: “O controlo dos inventários em termos de validação deve ser uma ação plena”, à qual se atribui veracidade suficiente, tanto para a entidade como para a auditoria. O Sistema de Controlo Interno deve ser delineado, consoante os riscos e a tipologia de negócio, porém, o mesmo deve ser de conhecimento comum de toda a organização, para ser possível colmatar as falhas existentes. Desta forma, com os controlos adequados, todos os intervenientes devem possuir uma atitude plena, seja no combate à fraude, na organização, no armazenamento, no cuidado, no controlo de quantidades, entre outros, para evitar qualquer falha passível de acontecer. Apesar de todas estas cautelas, no decorrer do estágio, foi possível observar diversas falhas em inventários em que, maioritariamente, se baseavam em erros de contagens ou na integração de artigos que já não iriam ter opção de venda no *stock* existente, o que nos faz concluir que, por vezes, os controlos implementados nas entidades não são suficientes.

O auditor deve possuir um carácter íntegro, independente, cético e verdadeiro levando a um correto poder de decisão e opinião, para sugerir correções das lacunas existentes no negócio. Apenas com estas características se consegue transmitir uma ação plena na emissão de opinião referente a todas as rubricas de carácter material que constituem a entidade, nomeadamente na rubrica de inventários.

Relativamente ao estudo de caso analisado na entidade do setor retalhista, verificamos que são realizadas práticas vantajosas que se observam em poucas contagens. O facto de serem realizadas, no mínimo, duas contagens com presença de auditoria transmite uma maior garantia da fiabilidade da rubrica sendo que, uma das contagens apenas é realizada com total paragem do funcionamento do negócio. A total paragem do negócio traduz-se no fecho das lojas e armazéns nesse mesmo dia e no cancelamento de qualquer receção de encomendas nos dias anteriores à mesma. Estas medidas de controlo conseguem assegurar uma maior precisão nas quantidades em *stock* devido ao facto de não existir qualquer movimento dos artigos, quer a nível de entrada ou saída de mercadoria, pois a rubrica de inventários pertence aos riscos mais significativos deste negócio.

Com a realização do estágio e da presente investigação foi possível concluir que a auditoria tem uma influência significativa na gestão de riscos de inventários, na medida em que auxilia, profundamente, em diversos aspetos da rubrica e sugere correções quer quanto às quantidades ou contabilizações quer quanto aos controlos. O facto de ser uma área sujeita a um risco considerável na generalidade das empresas com negócio de venda de bens, resulta num maior controlo por parte da auditoria e, conseqüentemente, numa menor existência de erros.

Limitações do estudo

Durante a pesquisa, notou-se uma maior dificuldade no acesso a informação relativamente aos procedimentos que compreendem os Sistemas de Controlo Interno para Controlo de Inventários, de modo a perceber o que pode falhar para ainda existirem riscos que, de alguma forma, são passíveis de ser mitigados.

A diversidade de setores de atividade leva a uma definição de métodos de controlo algo diferentes, no entanto, existiu, igualmente, dificuldade na procura de investigação específica de áreas de negócio relativamente ao controlo de inventários.

Pistas para investigação futura

Um dos aspetos que pode vir a ser melhorado em investigações futuras, é a investigação, na ótica das medidas de controlo interno, visto que, por mais que estas medidas existam, por vezes, não são suficientes, para uma completa otimização do processo de controlo de inventários. Portanto, sugiro o aprofundamento da investigação e criação de medidas que sejam imprescindíveis para um maior controlo dos riscos a que a rubrica de inventários está exposta, sendo estas medidas apresentadas e partilhadas, posteriormente, com as equipas que integram as entidades.

Referências Bibliográficas

- Ahmad, S., Wasim, S., Irfan, S., Gogoi, S., Srivastava, A., & Farheen, Z. (2019). Qualitative v/s. Quantitative Research- A Summarized Review. *Journal of Evidence Based Medicine and Healthcare*, 6(43), 2828–2832. <https://doi.org/10.18410/jebmh/2019/587>
- Akkas, A., Gaur, V., & Simchi-Levi, D. (2019). Drivers of Product Expiration in Consumer Packaged Goods Retailing . *Management Science*, 65, 39–44. <https://doi.org/10.1287/MNSC.2018.3051>
- Akkaya, M. (2021). Behavioral Portfolio Theory. *International Series in Operations Research and Management Science*, 306, 29–48. https://doi.org/10.1007/978-3-030-70281-6_3
- An, R., Li, W., Wang, D., Wang, Y., & Yu, L. (2023). Do Key Audit Matters Affect Operating Activities? Evidence from Inventory Management. *Abacus*, 59(1), 300–339. <https://doi.org/10.1111/ABAC.12269>
- Antunes, J. E. (2021). A Auditoria de Contas. *Revista Da Ordem Dos Revisores Oficiais de Contas*.
- Blokhin, A. (2023). *How do you analyze inventory on the balance sheet?* <https://www.investopedia.com/ask/answers/042715/how-do-you-analyze-inventory-balance-sheet.asp>
- Busetto, L., Wick, W., & Gumbinger, C. (2020). How to use and assess qualitative research methods. In *Neurological Research and Practice* (Vol. 2, Issue 1). BioMed Central Ltd. <https://doi.org/10.1186/s42466-020-00059-z>
- Byington, J. R., & Christensen, J. A. (2003). How to prevent inventory fraud. *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 14(4), 33–39. <https://doi.org/10.1002/JCAF.10166>
- Candrayani, M., & Sasanti, E. E. (2024). The Effect of Internal Inventory Control and Accounting Information Systems on the Prevention of Fraud in Inventory (Study at PT. Astra International Tbk. - Honda NTB Branch). *Asian Journal of Management Entrepreneurship and Social Science*, 04(02).
- Cunha, D. (2022). *Inventários - Sistema de Inventário Permanente*. https://www.occ.pt/fotos/editor2/inventarios-dcunhacee_jan2022.pdf
- DURDAĚ, C., & DELÍPINAR, G. E. (2021). The past, today and future of incoterms in international delivery: A review on the innovations in logistics. *Journal of Economics Library*, 7(4), 201–207. <https://doi.org/10.1453/jel.v7i4.2166>
- Franco, A. J. da C. (2010). *Traditional Port Wine Inventories Accounting Formula- Annual LIFO: The Past and the Future*.

- Gross, A., Hoelscher, J., Reed, B. J., & Sierra, G. E. (2020). *The new nuts and bolts of auditing: Technological innovation in inventorying inventory*.
<https://doi.org/10.1016/j.jaccedu.2020.100679>
- Guliyeva, S. (2020). *Enterprise Risk Management Strategy* (p. 705).
<https://doi.org/10.13140/RG.2.2.33978.62404>
- He, J., Alavifard, F., Ivanov, D., & Jahani, H. (2019). A real-option approach to mitigate disruption risk in the supply chain. *Omega*, 88, 133–149.
<https://doi.org/10.1016/j.omega.2018.08.008>
- Kandel, B. (2020). Qualitative Versus Quantitative Research. *1-Marsyangdi Journal*, 1.
- Klius, Y., Ivchenko, Y., Izhboldina, A., & Ivchenko, Y. (2020). International approaches to organizing an internal control system at an enterprise in the digital era. *Economic Annals-XXI*, 185(9–10), 133–143. <https://doi.org/10.21003/EA.V185-13>
- KPMG. (2018). *Assessing the system of internal control*. www.kpmg.com/globalaci
- Lücker, F., Seifert, R. W., & Biçer, I. (2019). Roles of inventory and reserve capacity in mitigating supply chain disruption risk. *International Journal of Production Research*, 57(4), 1238–1249.
https://doi.org/10.1080/00207543.2018.1504173/ASSET/FD5B45EB-1079-4C07-B25B-DFF63C6B8457/ASSETS/IMAGES/TPRS_A_1504173_F0006_B.GIF
- Luejai, W. (2021). Automated storage and retrieval system using FIFO method via PLC-integrated human machine interface. *ECTI-CON 2021 - 2021 18th International Conference on Electrical Engineering/Electronics, Computer, Telecommunications and Information Technology: Smart Electrical System and Technology, Proceedings*, 1002–1005. <https://doi.org/10.1109/ECTI-CON51831.2021.9454823>
- Meireles, M. S. de A. (2020). *A importância e o contributo do controlo interno para a auditoria externa*.
- Michalski, G. (n.d.). *Inventory Management Optimization as part of Operational Risk Management*.
- Nassaji, H. (2020). Good qualitative research. *Language Teaching Research*, 24(4), 427–431. <https://doi.org/10.1177/1362168820941288>
- OROC. (2018). *International Auditing and Assurance Standards Board - Manual das Normas Internacionais de Controlo de Qualidade, Auditoria, Revisão, Outros Trabalhos de Garantia de Fiabilidade e Serviços Relacionados*.
- Rosas, S. M. J. P. (2015). *Importância da avaliação do Risco de Controlo no trabalho de Auditoria*.
- Saeidi, P., Parisa Saeidi, S., Gutierrez, L., Streimikiene, D., Alrasheedi, M., Parastoo Saeidi, S., & Mardani, A. (2020). *The influence of enterprise risk management on firm performance with the moderating effect of intellectual capital dimensions*.
<https://doi.org/10.1080/1331677X.2020.1776140>

- Shafiee, M. S., & Rashedi, E. (2018). Identifying Influencing Factors of Audit Risk Model: A Combined Fuzzy ANP-DEMATEL Approach. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 18, 69–117. https://doi.org/10.4192/1577-8517-v18_4
- SNC. (2015). *Manual de Normalização Contabilística - Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro*. https://www.oroc.pt/Uploads/normativo_tecnico/contabilidade/SNC/2015/06%202015%20Aviso%208256%20-%20NCRF.pdf
- Taherdoost, H. (2022). What are Different Research Approaches? Comprehensive Review of Qualitative, Quantitative, and Mixed Method Research, Their Applications, Types, and Limitations. *Journal of Management Science & Engineering Research* |, 05. <https://doi.org/10.30564/jmser.v5i1.4538>
- Thompson, R. (2022). *How Inventory Management Affects Financial Statements*. <https://www.invensis.net/blog/how-inventory-management-affects-financial-statements>
- Tirta, E. (2022). *Operational Audit in Inventory Management: Case Study of CV. X in Bali*. <https://eds.p.ebscohost.com/eds/pdfviewer/pdfviewer?vid=5&sid=6cc1504b-d06e-4a2a-90ab-5c30e5862e9e%40redis>
- Tirta Winata, E. (2022). Operational Audit in Inventory Management: Case Study of CV. X in Bali. *International Journal of Management, Accounting and Economics*, 9(2). www.ijmae.com
- Wan, X., Britto, R., & Zhou, Z. (2019). *In search of the negative relationship between product variety and inventory turnover*. <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2019.09.024>
- Xie, T., & Zhang, J. (2022). Data-Driven Intelligent Risk System in the Process of Financial Audit. *Mathematical Problems in Engineering*. <https://doi.org/10.1155/2022/9054209>

Anexo III – Pagamentos Por Conta e Pagamentos Adicionais Por Conta (Modelo 22)



Nome da Empresa _____
Exercício de _____ 2023 _____

Cálculo do Pagamento por Conta (Art.105.º CIRC)

Elementos do exercício anterior:

Volume de Negócios _____
Valor da Colecta de IRC _____
Retenções na Fonte de IRC _____

1.ª Prestação - Julho	0,00 €
2.ª Prestação - Setembro	0,00 €
3.ª Prestação - Dezembro	0,00 €

Conta 241 - Pagamentos p/ conta _____
Diferença _____ 0,00 €

Cálculo do Pagamento Adicional por Conta (Art.105.º-A CIRC)

Elementos do exercício anterior:

Lucro Tributável _____
Valor de incidência _____

1.ª Prestação - Julho	0,00 €
2.ª Prestação - Setembro	0,00 €
3.ª Prestação - Dezembro	0,00 €

Conta 241 - Pagamentos Adicionais p/ conta _____
Diferença _____ 0,00 €

Conclusão:

Anexo IV – IRS

2 - IRS	data	comprovativo n.º	Natureza Rendimentos				Pagamento		teste	Trabalho Dependente			Pagamento		test	
			profissionais	prediais	outros	total	data	valor		data	comprovativo	valor	data	valor		
Janeiro						0,00			0,00							0,00
Fevereiro						0,00			0,00							0,00
Março						0,00			0,00							0,00
Abril						0,00			0,00							0,00
Maió						0,00			0,00							0,00
Junho						0,00			0,00							0,00
Julho						0,00			0,00							0,00
Agosto						0,00			0,00							0,00
Setembro						0,00			0,00							0,00
Outubro						0,00			0,00							0,00
Novembro						0,00			0,00							0,00
Dezembro						0,00			0,00							0,00



OBJECTIVO: Validação da A/C 242

MÉTODO: Recolha e Análise das declarações de IRS e verificação dos pagamentos respectivos.

Mês	Dependente	Empresarial	Predial	Outros	Total	Obs.
Janeiro	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	
Fevereiro	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	
Março	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	
Abril	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	
Maió	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	
Junho	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	
Julho	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	
Agosto	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	
Setembro	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	
Outubro	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	
Novembro	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	
Dezembro	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	
Total	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€	

Valor em Dívida 31.12.2023 - IRS Trab.Dep. 0,00€

Valor em Dívida 31.12.2023 - IRS Trab.Indep. 0,00€

Valor em Dívida 31.12.2023 - IRS Outros 0,00€

A/c 242
Diferença

0,00€

0,00€

0,00€

Anexo V – Imposto Sobre o Valor Acrescentado

Mês	IVA Liquidado				IVA Dedutível				O.B.S.	Anexo	IVA Regularizações		IVA a Pagar	IVA a Reportar	Data Entrega Declaração	Data Pagamento / Reembolso	OBS. (Reemb)
	6%	13%	23%	Aq. Intracom.	18%	6%	13%	23%			A Favor Empresa	A Favor Estado					
Janeiro													0,00	0,00			
Fevereiro													0,00	0,00			
Março													0,00	0,00			
Abril													0,00	0,00			
Maió													0,00	0,00			
Junho													0,00	0,00			
Julho													0,00	0,00			
Agosto													0,00	0,00			
Setembro													0,00	0,00			
Outubro													0,00	0,00			
Novembro													0,00	0,00			
Dezembro													0,00	0,00			
TOTAIS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00			
BASE TRIBUTÁVEL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00								
BASE TRIB. OP. ISENTAS	[X]	[Y]	[Z]		[1]	[2]	[3]	[4]	[5]								

Valor das Vendas a Dezembro	0,00	[X] + [Y] + [Z]
Aquisições Intra	0,00	
TOTAL [A]	0,00	
Total da A/C 71 (sujeita)		
Total da A/C 72 + 73 + 78		
Total da A/C 6942 + 7942		
SERVIÇOS AO ABRIGO DP Artº 3.5 Nº 13		Serviços c/ inversão do IVA
Total da A/C 31 + 42 + 62 (Intracom.)		
Total [B]	0,00	
DIFERENÇA [C] = [A] - [B]	0,00	Liquidada
DESVIO ACEITE - 1% VENDAS	0,00	
Valor em dívida a 31.Dez		
Valor a receber a 31.Dez		
Contabilidade a/c 243		
Diferença	0,00	

Valor das Compras a Dezembro	0,00	[1] + ... + [5]
	0,00	
Total da A/C 31 - Existências		
Total Aquisições Imobilizado 42 + 43 + 44		
Total Rendas Leasing: 25		
SERVIÇOS AO ABRIGO DP Artº 3.5 Nº 13		Serviços c/ inversão do IVA
Contas 27 + 64 + 68 + 69		
Conta 62		
	0,00	
DIFERENÇA NÃO JUSTIFICADA	0,00	Dedutível
DESVIO ACEITE - 1% 31+42+43	0,00	

Conclusão:

Anexo VI – Taxa Social Única

4 - TSU

Mês	1 mês	regime					data pagamento	pagamento				obs	
		11,00%	23,90%	29,60%	34,75%	31,25%		chq n.º	banco	extr. n.º	data		valor
Janeiro	Remuneração TSU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00						0,00 €
Fevereiro	Remuneração TSU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00						0,00 €
Março	Remuneração TSU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00						0,00 €
Abril	Remuneração TSU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00						0,00 €
Maior	Remuneração TSU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00						0,00 €
Junho	Remuneração TSU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00						0,00 €
Julho	Remuneração TSU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00						0,00 €
Agosto	Remuneração TSU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00						0,00 €
Setembro	Remuneração TSU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00						0,00 €
Outubro	Remuneração TSU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00						0,00 €
Novembro	Remuneração TSU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00						0,00 €
Dezembro	Remuneração TSU	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00						0,00 €
Contabilidade													
Diferença		0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00						

Anexo VII – Apuramento do CMVMC e dos Produtos e Trabalhos em Curso



Apuramento do CMVMC

	MP, MS, CONS.	Mercadorias	Total
Ei	1 537 581,03		1 537 581,03
Compras	3 244 532,33		3 244 532,33
Reg. Existencias			0,00
Ef	2 153 318,34		2 153 318,34
Cmvmc	2 628 795,02	0,00	2 628 795,02
saldo conta 61:	2 628 795,02		2 628 795,02
variação:	0,00	0,00	0,00

Cálculo do Valor dos Produtos e Trabalhos em Curso

	Prod Trab Curso	Prod Acabados	Total
Ef	1 089 915,37	16 687,83	1 106 603,20
Reg. Existencias			0,00
Ei	1 509 549,72	122 346,34	1 631 896,06
Variação Produção	-419 634,35	-105 658,51	-525 292,86
saldo conta 73:	-419 634,35	-105 658,51	-525 292,86
variação:	0,00	0,00	0,00

Conclusão 12.2023:

Verificamos que o CMVMC foi corretamente apurado.

Anexo VIII – Gastos com Pessoal (Teste ao Processamento de Vencimentos)

TESTE AOS PROCESSAMENTOS 2023

Nº	Observações				Remuneração						Isento		Total
	Titul.	Depend.	Defic.	Est. Civil	Ordenado Base	Ordenado Base - Orgaos Soc.	Comple. Trab. Noturno (40%)	Abono para falhas	Prémios	Outros	Sub. de deslocação	Sub. Alim.	
23049	1	0	0	Solteiro	780,00		39,07	423,89				95,00	1 337,96
61880	2	2	0	Casado	1 000,00				75,00			174,72	1 249,72
67184	1	1	0	Casado	760,00				2 643,00			126,00	3 529,00
67340	1	0	0	Solteiro	5 244,00				1 850,00			100,17	7 194,17
69758	1	0	0	Casado	815,00							84,00	899,00

TESTE AOS PROCESSAMENTOS 2023

Nº	Descontos										Valor recibo	Dif	WP
	CGA/SS	Ret p/ordem IG/SS/TRI.	Descontos IRS	Taxa IRS	IRS	CSSCD	Sindicato	Seguro de Saúde	Total Deduções	Líquido			
23049	-136,73		163,01	13,1%	-163,01				-299,74	1 038,22	1 038,23	-0,01	✓
61880	-118,25		72,93	6,8%	-72,93				-191,18	1 058,55	1 059,47	-0,92	✓
67184	-374,33		654,62	19,2%	-654,62				-1 028,95	2 500,05	2 500,67	-0,62	✓
67340	-780,34		2472,67	34,9%	-2 472,67				-3 253,01	3 941,16	3 941,83	-0,67	✓
69758	-89,65		5,36	0,7%	-5,36				-95,01	803,99	804,35	-0,36	✓

Anexo IX – Teste Global ao Pessoal

Objectivo: Validação da conta 63 - Gastos c/ Pessoal

Método: Teste Global baseado nas Declarações Mensais de Remunerações.

Cálculo do erro permitido -1%

População -A/D 63	563 123,35	(Remunerações Totais + Encargos)
desvio	5 631,23	1%

Tipo de rendimento	Valor
A - Rendimento do trabalho dependente	354 448,45 €
A20 - Indemnizações	266,66 €
A21 - Sub. refeição	46 456,67 €
A22 - Ajudas de custo	1 642,68 €
A23 - Outros rendimentos não sujeitos	206,53 €
A3 - Sub. férias	32 688,97 €
A4 - Sub. Natal	27 304,65 €

resumo:

Rendimento + Sub. Férias + Sub. Natal	414 442,07 €
Encargos	98 429,99 €
Total:	512 872,06

	+ Prev. Férias/Sub. Férias/2023:	66 659,30
	- Prov. Férias/Sub. Férias/2024:	-71 335,25
	Gratificações de balanço:	-15 000,00
		-19 675,95
Somatório dos custos (a) + (b):		493 196,11
Seguro Acidentes Trabalho		18 976,38 €
Subsídio de Refeição		
Indeminizações		
Ajudas de custo		1 642,68 €
Outros rendimentos não sujeitos		
Outros gastos com pessoal		52 050,06 €
Outros encargos sociais		
Total da Estimativa:		565 865,23
	A/C 63	563 123,35
	Diferença:	2 741,88

CONCLUSÃO:

Apuramos uma diferença que consideramos imaterial de 2 741,88 € que corresponde a 0,5% do valor da rubrica.

Estimativa	565 865,23
A/C 63 - 31.12.2023	563 123,35
Diferença	-0,5% -2 741,88

Anexo X – Circularização de Fornecedores

Papel Dinâmico: Circularização Fornecedores_2023.12

Circularização Fornecedores_2023.12 **P3A.06**

Σ	TM	Recebido?	Ref.	Cta.	Cc	Saldo anterior	Saldo S./ livros	Saldo confirmado	Partidas conciliadas	Valor Auditoria	% Conc.	Diferença
	α	✓	P3A.06.35	221110004204	EF	0,500	0,500	0,000	0,500	0,500	100,000	
	α	✓	P3A.06.11	221110000667	J	-7.355,370	-11.383,980	-32.552,620	0,000	-32.552,620	285,951	
	γ	✓	P3A.06.4	221110000127	SI	-30.042,640	-21.174,890	-21.174,900	0,010	-21.174,890	100,000	
	γ	✓	P3A.06.15	221110001020	SI	-382.671,180	-486.127,240	-486.127,240	0,000	-486.127,240	100,000	
	γ	✓	P3A.06.18	221110001426	Lz	0,000	-18.170,000	-18.170,000	0,000	-18.170,000	100,000	
	δ	✓	P3A.06.5	221110000173	M	-46.715,430	-20.689,260	-38.148,290	17.459,030	-20.689,260	100,000	
	δ	✓	P3A.06.6	221110000373	Sj	-222,470	-938,980	-11.481,310	10.542,330	-938,980	100,000	
	δ	✓	P3A.06.7	221110000477	CI	-74.430,240	-30.405,790	-44.184,040	13.778,250	-30.405,790	100,000	
	δ	✓	P3A.06.9	221110000568	M	-1.698,130	-4.576,890	-11.234,020	6.657,130	-4.576,890	100,000	
	δ	✓	P3A.06.13	221110000899	Ri	-5.459,410	-24.106,130	-16.997,030	-7.109,100	-24.106,130	100,000	
	δ	✓	P3A.06.14	221110000905	Si	-36.692,730	-20.762,970	-33.632,390	12.869,420	-20.762,970	100,000	
	δ	✓	P3A.06.19	221110001627	Vi	-30.990,570	-15.775,800	-27.574,500	11.798,700	-15.775,800	100,000	
	δ	✓	P3A.06.23	221110003017	Ni	-12.584,450	-43.536,470	-59.497,370	15.960,900	-43.536,470	100,000	
	δ	✓	P3A.06.26	221110003119	Cj	-9.714,540	-8.708,400	-33.960,300	25.251,900	-8.708,400	100,000	
	δ	✓	P3A.06.29	221110003365	Ff	0,000	3,000	0,000	3,000	3,000	100,000	
	δ	✓	P3A.06.32	221110004030	Jj	-14.621,750	-13.618,460	-24.582,780	10.964,320	-13.618,460	100,000	
	σ		P3A.06.1	221110000006	Jj	-5.523,310	-3.906,280	0,000	0,000	-3.906,280	100,000	
	σ		P3A.06.3	221110000081	Al	-754,070	-7.920,480	0,000	0,000	-7.920,480	100,000	
	σ		P3A.06.10	221110000649	Al	-24.390,480	-40.023,870	0,000	0,000	-40.023,870	100,000	
	σ		P3A.06.17	221110001325	Cz	0,000	-24.604,890	0,000	0,000	-24.604,890	100,000	
	σ		P3A.06.20	221110001710	Vi	-5.479,040	-15.009,550	0,000	0,000	-15.009,550	100,000	
	σ		P3A.06.21	221110002056	Tj	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	
	σ		P3A.06.24	221110003021	Qj	-59.995,590	-2.319,960	0,000	0,000	-2.319,960	100,000	
	σ		P3A.06.31	221110003392	Jj	-63.825,930	-30.753,690	0,000	0,000	-30.753,690	100,000	
	σ		P3A.06.34	221110004173	CI	-98.021,360	-6.527,610	0,000	0,000	-6.527,610	100,000	
38	σ		P3A.06.37	221120001442	Lj	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	

Para ver e utilizar mais colunas tipo dado ou fórmula no papel, abra o papel em modo edição e preencha o título da coluna dado ou fórmula correspondente para poder utilizar/visualizar

Resumo Conciliação		Extrato	Detalhe Partidas Conciliadas	Resposta de conciliação	Ficheiros Disco
<input checked="" type="radio"/> Ver Circularização do Saldo <input type="radio"/> Ver Circularização do Volume		5 TICKMARKS			
Saldo Anterior	-3.586,360	1ª Pedido	26-Jan-2024		
Saldo S./ livros	-5.622,390	2ª Pedido			
Saldo confirmado +	-10.373,490	Data Resposta	9-Fev-2024		
Partidas conciliadas	4.751,100	<input checked="" type="checkbox"/> Recebido			
		<input type="checkbox"/> Provas Alternativas?			
Valor Auditoria	-5.622,390	100.000 %			
Diferença	0,000				
Comentários:	Cálculos complementares conciliação:	Documento Imagem anexo:			
Saldo conciliado. Diferença referente a pagamento de dezembro no valor de 4 751,08 € não registado no extrato do fornecedor e diferença nos saldos de passagem de ano de 0,02 €.					